

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,
Belo Horizonte, v. 17, n. 3, Set./Dez. de 2016
<http://revista.crcmg.org.br>
ISSN: 2446-9114

RMC

Revista Mineira de Contabilidade
Journal of Accounting of Minas Gerais

**Escola Agrícola (Campus do IFET)
Barbacena/MG**

Estratégias de aprendizagem autorregulada em contabilidade: um estudo em duas instituições privadas do ensino superior catarinense

Procrastinação e desempenho acadêmico: indícios por meio da análise de correspondência

A participação do contador em processo de falências e de recuperação de empresas na visão dos magistrados: administração judicial e perícia contábil

Desafios na implantação da ITG 1000: Um estudo em escritórios contábeis de um município da região sudoeste do estado de Minas Gerais

Investimento Público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos campi da UNESPAR-PR

Informação contábil e tomada de decisão: evidências de uso em uma organização industrial de médio porte

REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE

Periodicidade quadrimestral
Volume 17, nº 3, Setembro/Outubro/Novembro/Dezembro de 2016
ISSN 2446-9114

CRCMG

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais
Rua Cláudio Manoel, 639 – Savassi - Cep 30140.105
BH/MG – Tel: (31) 3269-8400 - E-mail: rcrcmg@crcmg.org.br

Edição: Fernanda Oliveira – MG 06296 JP
Déborah Arduini – MG 15468 JP

Redação: Maria Clara Madeira

Revisão de Língua Portuguesa: Geraldo Magela de Faria

Revisão de Língua Inglesa: Sergio Murilo Detalond

Diagramação: M&W Comunicação Integrada

Fotos: Arquivos pessoais e CRCMG

Capa: Januário Basílio

E-mail: revista@crcmg.org.br

Os conceitos emitidos em artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. As matérias desta revista podem ser reproduzidas, desde que citada a fonte.

CORPO DIRETIVO**Presidente do CRCMG**

Rogério Marques Noé, Brasil

Comitê de Política Editorial

Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil; Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil; Prof. Dr. Josediton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil; Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil; Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil

Editor

Prof. Dr. Gilberto José Miranda, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

Editores Adjuntos

Prof.ª. Dra. Nábia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil; Prof.ª. Dra. Rosimeire Pimentel Gonzaga, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Brasil; Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil; Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva, Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix (CEUNIH), Brasil

Corpo Editorial Científico

Prof.ª. Dra. Patrícia De Souza Costa, Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil; Prof.ª. Dra. Xiomara Esther Vásquez Carrazana, Universidade de Granma, UDG, Cuba., Cuba; Prof.ª. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof. Dr. Valcemiro Nossa, FUCAPE Business School, Brasil; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Brasil & University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC), EUA; Prof.ª. Dra. Vilma Geni Slomski, FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil

Avaliadores Ad Hoc

Prof. Dr. Alan Teixeira de Oliveira; Prof. Dr. Carlos Eduardo de Oliveira; Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira; Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima; Prof. Dr. Geraldo Aleandro Leite Filho; Prof. Dr. Ilirio José Rech; Prof. Dr. Janser Moura Pereira; Prof. Dr. Josediton Alves Diniz; Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Avila; Prof. Dr. Luiz Antonio Abrantes; Prof. Dr. Luiz Panhoca; Prof. Dr. Marcelo Marchine Ferreira; Prof. Dr. Mariano Yoshitake; Prof. Dr. Miguel Carlos Ramos Dumer; Prof. Dr. Nilton Cezar Carraro; Prof. Dr. Odilanei Moraes Dos Santos; Prof. Dr. Paulo Cesar de Melo Mendes; Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho; Prof. Dr. Rodrigo Fernandes Malaquias; Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi; Prof. Dr. Wagner Antônio Marques; Prof. Dr. Wagner de Paulo Santiago; Prof. Dr. Walmer Faroni; Prof. Msc. Anderson de Oliveira Reis; Prof. Msc. Danilo Lacerda Borges; Prof. Msc. Edilei Rodrigues de Lames; Prof. Msc. Eduardo Mendes Nascimento; Prof. Msc. Elizio Marcos dos Reis; Prof. Msc. Everton Alain de Melo; Prof. Msc. Fabricio Afonso de Souza; Prof. Msc. Hudson Soares Moreira; Prof. Msc. Hugo Dias Amaro; Prof. Msc. Juliano Almeida de Faria; Prof. Msc. Neirlaine Silva de Almeida; Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva; Prof. Msc. Rafael Borges Ribeiro; Prof. Msc. Reiner Alves Botinha; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo; Prof. Msc. Samuel de Paiva Naves Mamede; Prof. Msc. Sandro Ângelo de Andrade; Prof. Msc. Thalyson Renan Bitencourt Machado; Prof.ª. Dra. Renata Turola Takamatsu; Prof.ª. Dra. Aline Barbosa Miranda; Prof.ª. Dra. Erika Monteiro de Souza e Savi; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio; Prof.ª. Dra. Lara Cristina F de A. Fehr; Prof.ª. Dra. Lísia de Melo Queiroz; Prof.ª. Dra. Lúvia Maria de Pádua Ribeiro; Prof.ª. Dra. Lucinéia Chiarelli; Prof.ª. Dra. Márcia Athayde; Prof.ª. Dra. Márcia Bianchi; Prof.ª. Dra. Marília Nascimento; Prof.ª. Dra. Marlene Welter; Prof.ª. Dra. Marli Auxiliadora Silva; Prof.ª. Dra. Mayla Cristina Costa; Prof.ª. Dra. Patricia de Souza Costa; Prof.ª. Dra. Romina Batista de Lucena Souza; Prof.ª. MSc. Ana Carolina Vasconcelos Colares; Prof.ª. Msc. Bruna Camargos Avelino; Prof.ª. Msc. Camilla Soueneta Nascimento N'ganga; Prof.ª. Msc. Claudia Xavier Cavalcante; Prof.ª. Msc. Diane Rossi Maximiano Reina; Prof.ª. Msc. Elúbian de Moraes Sanchez; Prof.ª. Msc. Josilene da Silva Barbosa; Prof.ª. Msc. Juliana Gonçalves de Araújo; Prof.ª. Msc. Maria Elisabeth M. C. Andrade; Prof.ª. Msc. Mônica Aparecida Ferreira; Prof.ª. Msc. Renata Luciana dos Reis Magalhães; Prof.ª. Msc. Tamires Sousa Araújo; Prof.ª. Msc. Vanessa Ramos da Silva; Prof.ª. Msc. Vivian Duarte Couto Fernandes

CONSELHO DIRETOR 2016/2017**Presidente**

Rogério Marques Noé

Vice-Presidente de**Administração e Planejamento**

Antônio de Pádua Soares Pelicarp

Vice-Presidente de Ética e Disciplina

Mário Lúcio Gonçalves de Moura

Vice-Presidente de Fiscalização

Vidigal Fernandes Martins

Vice-Presidente de Registro

Mário César de Magalhães Mateus

Vice-Presidente de Controle Interno

Alexandre Bossi Queiroz

Vice-Presidente de**Desenvolvimento Profissional**

Simone Maria Claudino de Oliveira

Vice-Presidente de**Relacionamento Institucional**

Jairo Marques Lopes Bahia

Paulo Cezar Santana

Rogério de Souza Girardelli

Rogério Marques Noé

Romeci Rodrigues dos Santos

Rosa Maria Abreu Barros

Sandro Ângelo de Andrade

Sérgio Dias Bebiano

Simone Maria Claudino de Oliveira

Valmir Rodrigues da Silva

Vidigal Fernandes Martins

Walter Roosevelt Coutinho

Conselheiros Suplentes

Adelson Batista Magalhães Filho

Alexandre Queiroz de Oliveira

Azenite Almeida Reis

Benedito Torres

Berenice Pereira Sucupira

Bianor da Silva Cunha

Cesar Augusto de Barros

Cleber Teixeira

Daniel Gerhard Batista

Delber Cesar Leite

Edmarcos Braga dos Santos

Edna Mendes Hespagnol Costa

Eduardo Heleno Valadares Abreu

Filemon Augusto Assunção de Oliveira

Geordani Patricia de Freitas

Gideão José Pinto Oliveira

Hugo Vitoriano da Silva

Irene Correa da Rocha Reis

Janir Adir Moreira

Jens Erik Hansen

Leonardo Luiz dos Santos

Luiz Gilberto de Paula

Marcos Antônio Rocha

Marcos José Faria

Maria Inês Lara Silva

Marta Maria Guerson Ferreira

Nelson Canedo de Magalhães

Regina Gomes dos Santos

Regina Lopes de Assis

Renata Wanderley Pereira

Ronaldo Maciel Dutra

Sebastião Cruvinel Fonseca

Walter Coelho de Moraes

Revista Mineira de Contabilidade. Ano 1, n. 1, 3º Trimestre, 2000.
Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG.
Trimestral
ISSN 1806-5988

2 – Contabilidade – Periódico

CDU657 (051)

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização. A RMC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico. O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência à edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação on-line e sua indexação. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/>
© Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – 2016

Editorial

Prezados leitores,

Apresentamos a terceira edição de 2016 da Revista Mineira de Contabilidade, cuja missão é divulgar a produção de conhecimentos científicos, técnicos e tecnológicos na área contábil.

O primeiro artigo, de autoria de Thiago Bruno de Jesus Silva, Samuel Haag, Vania Tanira Biavatti e Luis Antonio Lay, intitulado **Estratégias de aprendizagem autorregulada em contabilidade: um estudo em duas instituições privadas do ensino superior catarinense**, analisa o perfil dos estudantes e relações com as estratégias de aprendizagem utilizadas.

No segundo trabalho, também da área de Educação Contábil, **Procrastinação e desempenho acadêmico: indícios por meio da análise de correspondência**, Derley Júnior Miranda Silva, Marli Auxiliadora da Silva, Marcus Sérgio Satto Vilela e Renata Mendes de Oliveira investigam se os diferentes períodos cursados e/ou em curso dos graduandos em Ciências Contábeis estão associados à procrastinação das atividades acadêmicas.

Wagner Ferreira da Silva e Idalberto José das Neves Júnior são os autores do artigo **A participação do contador em processo de falências e de recuperação de empresas na visão dos magistrados: administração judicial e perícia contábil**, no qual apresentam opiniões de magistrados do estado de Minas Gerais sobre a participação do contador como auxiliar do juiz em processos de falência ou de recuperação judicial nas funções de administrador judicial ou de perito-contador.

No artigo **Desafios na implantação da ITG 1000: Um estudo em escritórios contábeis de um município da região sudoeste do estado de Minas Gerais**, Cleverson Bruno de Oliveira, Marcos de Lima Frazão, Juliano Beluomini, Rogério Cardoso e Edgar Rodrigues de Oliveira avaliam a preparação dos escritórios de contabilidade para enfrentarem os desafios relativos à padronização estabelecida pela norma ITG 1000.

Com o propósito de calcular o custo por discente do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino superior, Cleber Broietti e Lucinéia Chiarelli apresentam o trabalho **Investimento Público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos campi da UNESPAR-PR**.

Finalmente, no artigo **Informação contábil e tomada de decisão: evidências de uso em uma organização industrial de médio porte**, José Lindenberg Julião Xavier Filho e Vitor José de Moura investigam o uso da informação contábil no processo decisório em uma organização de médio porte.

Deixamos nossos agradecimentos aos autores e avaliadores pelo cuidadoso e dedicado trabalho realizado e desejamos a todos excelente leitura!

Prof. Dr. Gilberto José Miranda

Sumário

Estratégias de aprendizagem autorregulada em contabilidade: um estudo em duas instituições privadas do ensino superior catarinense5

Procrastinação e desempenho acadêmico: indícios por meio da análise de Correspondência.....16

A participação do contador em processo de falências e de recuperação de empresas na visão dos magistrados: administração judicial e perícia contábil32

Desafios na implantação da ITG 1000: Um estudo em escritórios contábeis de um município da região sudoeste do estado de Minas Gerais45

Investimento Público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos campi da UNESPAR-PR.....59

Informação contábil e tomada de decisão: evidências de uso em uma organização industrial de médio porte.....70



Escola Agrícola (Campus do IFET) – Barbacena (MG)

A cidade de Barbacena foi fundada no final do século XVII, na cabeceira do Rio das Mortes. Antes da dominação europeia, a região era ocupada por índios das etnias Puri, Coropó e Coroados. O capitão dos bandeirantes, Garcia Rodrigues Paes, abriu um caminho mais curto para ligar o Rio de Janeiro ao interior de Minas Gerais. Por este caminho novo, passaram todas as riquezas do Ciclo do Ouro e aconteceram vários episódios históricos, como a Inconfidência Mineira.

A Vila de Barbacena foi criada em 14 de agosto de 1791, e erigido o respectivo pelourinho e Câmara pelo Visconde de Barbacena, D. Luís Antônio Furtado de Mendonça, então governador e capitão-general da capitania, que deu à localidade o seu próprio título (originalmente, de Barbacena, em Portugal).

O município, conhecido por “Cidade das Rosas” em função da grande produção da flor, se localiza na Serra da Mantiqueira, a 169 km de Belo Horizonte, e sua

população é estimada em 135.829 habitantes, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Na economia, o município se destaca na agropecuária e no plantio de rosas. Barbacena é marcada por seu estilo barroco e por vários pontos turísticos, como a Igreja Nossa Senhora do Rosário, a Estação Ferroviária, a Escola Preparatória de Cadetes do Ar (EPCAR) e o Museu da Loucura.

Outro ponto de destaque em Barbacena é a Escola Agrícola (Campus do IFET), fundada, em 1910, pelo doutor Diaulas Abreu, sendo o primeiro campus a dar o passo inicial para o ensino agrícola no Brasil. Todos os alunos, professores e servidores têm livre acesso a projetos de pesquisa e extensão, atendendo diretamente a comunidade interna e externa da cidade.

Foto: Januário Basílio.

Estratégias de aprendizagem autorregulada em contabilidade: um estudo em duas instituições privadas do ensino superior catarinense

Self-regulated learning strategies in accounting: a study in two private institutions of higher education catarinense

O trabalho foi apresentado no Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó, Chapecó (SC), 2016.

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis em relação às estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, foram levantados os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do tempo de curso, idade e gênero. Para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva e, para verificar de que forma essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do semestre, idade e gênero do estudante, foram utilizados a Análise Fatorial e testes paramétricos de comparação de médias (teste t). Os resultados apontaram que as estratégias mais empregadas são: revisão, ajuda externa, estrutura ambiental e autoavaliação. Ao explicar as estratégias de aprendizagem autorregulada por meio do tempo de curso, gênero e idade, os resultados indicaram que as médias são significativamente diferentes para o gênero e idade. O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e para repensar em medidas que conduzam a aprendizagem autônoma do estudante como vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer a revisão da prática pedagógica universitária da educação contábil.

Palavras-chave: Aprendizagem autorregulada. Contabilidade. Instituições de Ensino Superior.

ABSTRACT:

The objective of the study is to analyze the profile of Accounting students in relation to the self-regulated learning strategies. Therefore, we listed, the following Specific Objectives: (a) identify what self-regulated learning strategies are used by Accounting students; (B) determine how these strategies could be explained from the course time, age and gender. In order to identify the self-regulated learning strategies we used descriptive statistics, and to check how these strategies could be explained from the semester, age and student gender we used Factor Analysis and mean comparison parametric tests (t test). The results show that the most used strategies are: review, external aid, environmental structure and self-assessment. In explaining the self-regulated learning strategies by the course time, gender and age, the results indicated that the averages are significantly different for age and gender. This study helps to reinforce the importance of reflecting on the teaching-learning developed with the intention of storing knowledge and to rethink measures that lead to student autonomous learning as vital to the development of professional skills, which requires review of Accounting education university teaching practice.

Keywords: Self-regulated learning. Accounting. Higher education institutions.

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela
Universidade Regional de Blumenau (FURB).
Especialista em Controladoria (UNEB).
Bacharel em Ciências Contábeis (UNEB).
Contato: Rodovia Lomanto Júnior, BR 407, Km
127, Campus Universitário Senhor do Bonfim,
BA. CEP 48970-000.
E-mail: thiagobruno.silva@yahoo.com.

Luis Antonio Lay

Mestre em Ciências Contábeis pela
Universidade Regional. Contato: Rua Antônio
da Veiga, 140, Itoupava Seca, Blumenau (SC).
CEP. 89030.903.
E-mail: luisantoniolay@gmail.com.

Vania Tanira Biavatti

Doutora em Ciências Sociais Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo (PUC).
Professora PPGCC Mestrado Ciências
Contábeis – Metodologia do Ensino da
Contabilidade e Departamento de Educação
– Políticas Públicas, História e Legislação
de Ensino. Programa de Extensão Formação
Continuada a Professores da Educação
Básica. Coordenação Subprojeto Gestão
Escolar Democrática – PIBID/FURB. Contato:
Rua São Paulo, 2388, apartamento 202, Victor
Konder, Blumenau (SC). CEP. 89030.000.
E-mail: vania@hprada.com.br.

Samuel Haag

Mestrando em Ciências Contábeis na
Universidade Regional de Blumenau (FURB).
Licenciado em Matemática na Universidade
Regional de Blumenau (FURB). Contato:
Rua Antônio da Veiga, 140, Itoupava Seca,
Blumenau (SC), 89012-900.
E-mail: samuelhaag@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O sociólogo Zygmunt Bauman (2013) constata que na atualidade tudo envelhece muito rápido, e que nesse tempo, por ele designado ‘modernidade líquida’, nada se destina a durar. Esse contexto afeta o ambiente acadêmico e profissional de tal forma que as habilidades, conhecimentos e atributos necessários aos mais diversos campos profissionais se reestruturam de modo significativo.

Em Contabilidade, as mudanças exigidas têm promovido diversas discussões no contexto educacional. Na atualidade, em que a evolução tecnológica fornece grande quantidade de informações diariamente, torna-se natural que a formação dos estudantes sofra constantes alterações (ZIMMERMAN, 2002). A profissão contábil tem exigido da comunidade acadêmica, sobretudo das pesquisas educacionais, perspectivas para o preparo dos alunos para a vida profissional, principalmente nas atividades de aprender, manter habilidades e buscar o conhecimento (SCHLEIFER; DULL, 2009; MARTIN; DOWSON, 2009).

Neste interim, não é mais apropriado definir a educação como um processo de transmitir o que é conhecido, mas como um processo que deve ser definido para toda a vida. O conhecimento baseado apenas na acumulação de conteúdos provavelmente se tornará ultrapassado rapidamente. (KNOWLES, 2014).

Contudo, conforme Howieson *et al.* (2014), a educação em contabilidade ainda enfatiza a importância da formação de um profissional com concepções meramente técnicas, o que limita a formação contábil a regras e desempenho de tarefas rotineiras. Como no mundo atual a mudança é uma constante, além da acumulação do conteúdo técnico, a sociedade exige dos novos profissionais capacidade de lidar com a incerteza e habilidades na resolução dos mais variados problemas. Desse modo, o desenvolvimento acadêmico e profissional de contabilidade deve, ao contrário do que constatarem os autores, enfatizar o ‘aprender a aprender’.

Becker (2013) apresenta o impacto positivo que as estratégias de aprendizagem autorregulada (*Self-regulated learning* – SRL) possuem em contexto educativo. O conjunto de competências voltadas à SRL se torna extremamente importante aos graduados, sobretudo, ao entrar no ambiente dinâmico de trabalho em contabilidade dos dias atuais, que exige, cada vez mais, uma constante aprendizagem. Derry e Murphy (1986) definem as estratégias de aprendizagem autorregulada como um conjunto de procedimentos ou processos mentais utilizados por um sujeito em uma situação peculiar de aprendizagem, que auxiliam na facilidade de aquisição dos conhecimentos.

Zimmerman e Ponz (1986) desenvolveram 14 estratégias de aprendizagem autorregulada. Para estes autores, o uso dessas estratégias confere ao discente um valioso ferramental, visto que sua utilização está altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico. As estratégias são: a) Autoavaliação; b) Organização e transformação; c) Estabelecimento de objetivos e planejamento; d) Procura de informação; e) Apontamentos; f) Estrutura Ambiental; g) Autoconsequências; h) Repetição e memorização; i) Ajuda de professores; j) Ajuda de pares próximos; k) Ajuda de especialistas; l) Revisão das anotações; m) Revisão de testes; e n) Revisão da bibliografia. Para que os alunos possam ser identificados como autorregulados, a sua aprendizagem deve envolver o uso de estratégias específicas para alcançar os objetivos acadêmicos.

Segundo Moos e Ringdal (2012) há quatro pressupostos comuns na adoção da aprendizagem autorregulada. Primeiro os autores presumem que estudantes conseguem monitorar e regular sua percepção, seu comportamento e sua motivação. Em segundo, sugerem que os alunos formulem suas próprias metas, intimamente ligadas ao seu contexto de aprendizagem e conhecimento. Assumem também que todo o comportamento do estudante é dirigido aos seus objetivos e ao processo de autorregulação. Em último, os autores concluem que o comportamento de autorregulação possui papel mediador na relação entre o desempenho do aluno, os fatores contextuais e as características individuais da sua aprendizagem.

A construção educacional da aprendizagem autorregulada está estreitamente alinhada com a aprendizagem ao longo da vida e o conjunto de habilidades que prepara profissionais para o local de trabalho contemporâneo em contabilidade (BECKER, 2011). Lima Filho, Lima e Bruni (2015) analisaram a aprendizagem autorregulada em estudantes de contabilidade em duas universidades públicas na Bahia. Os resultados apontam que os níveis de SRL ao longo dos semestres não diferem significativamente, o que, segundo os autores, é uma preocupação para o ensino de contabilidade, visto que a literatura argumenta que estudantes concluintes devem ter uma média mais elevada em relação ao estudante em curso, e estes, em relação aos calouros.

Lombaerts *et al.* (2009) e Moos e Ringdal (2012) afirmam que as práticas de ensino devem incentivar a aprendizagem autorregulada. Desta forma, considerando o exposto e as sugestões de Lima Filho, Lima e Bruni (2015) em desenvolver pesquisa em outra região e instituições para ver se os resultados são análogos, este estudo busca encontrar evidências acerca do impacto que o ensino de Ciências Contábeis exerce na postura independente e proativa por meio da resposta ao seguinte problema de pesquisa: Qual o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto às estratégias de aprendizagem autorregulada de instituições privadas em Santa Catarina?

O objetivo do estudo consiste em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis em relação às estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, foram levantados os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante.

Justifica-se a importância desta investigação por identificar o desenvolvimento autorregulado dos discentes, bem

como pelas discussões sobre a independência do aprendizado ao longo da vida, no qual a profissão contábil tem exigido da comunidade acadêmica, especialmente da pesquisa educacional, perspectivas para a preparação de alunos ao longo da vida profissional, sobretudo envolvidos na capacidade de aprendizagem e de educação continuada (SCHLEIFER; DULL, 2009), e a percepção de um aumento do gênero feminino nas instituições de ensino.

O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e repensar medidas que conduzam à aprendizagem autônoma do estudante como vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer a revisão da prática pedagógica universitária da educação contábil. Esta contribuição é importante à luz do reconhecimento de que os discentes, futuros profissionais em contabilidade, necessitam desenvolver habilidades de pensamento crítico, de aprendizagem continuada e a capacidade de fornecer aconselhamento de qualidade para a tomada de decisões, sendo um objetivo apoiado pelo Instituto Americano de Contadores – AICPA (2000). Como é evidente na literatura, tem sido feito um número mínimo de estudos em resposta às chamadas de atenção feita pela *Accounting Education Change Commission* – AECC (1990) sobre a educação contábil. No entanto, a profissão contábil se tornou ainda mais dinâmica e complexa desde a emissão do relatório da AECC, e manter a sua competência tornou-se cada vez mais desafiador (BECKER, 2013).

2 REVISÃO DA LITERATURA

Em resposta a novas demandas da sociedade do século XXI, com mais de uma década, a Declaração de Bolonha (1999) enfatiza a necessidade de repensar o papel da universidade, sendo que estas reflexões envolvem a tomada de decisões sobre vários aspectos: a formação acadêmica e ética dos futuros profissionais, os planos curriculares, a preparação dos docentes universitários, as bases metodológicas e de avaliação. Estas medidas auxiliam a aprendizagem autônoma do estudante como importante para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requerem repensar a prática pedagógica universitária subjacente utilizada para apoiar este modelo educacional (MARTIN, 2012).

A aprendizagem autorregulada tem o objetivo de fornecer habilidades de atualização, aquisição de novos conhecimentos e resolução de problemas ao longo da vida (SMITH, 2001). Becker (2011, 2013) explica que a SRL é convergente com as recomendações dos órgãos internacionais, como a da AECC (1990), do AICPA (2000) e do *Institute of Management Accountants* (2008). Segundo Albrecht e Sack (2000), a ênfase excessiva no conhecimento técnico e uma abordagem mecânica não são muito adequadas à preparação de profissionais para ambiente altamente dinâmico. Para Schleifer e Dull (2009), uma base para aprendizagem ao longo da vida em contabilidade permite ao estudante aprender a aprender, manter competências, conhecimentos e orientação profissional, fatores necessários para atender as organizações.

Zimmerman (2002) explica que a SRL é definida como um processo ativo no qual o aluno tem e faz uso adequado de um repertório de competências e estratégias para melhorar o seu próprio aprendizado. Os estudantes com uma aprendizagem autorregulada bem-sucedida estabelecem os objetivos diretos de sua aprendizagem, monitoram, regulam e controlam a própria cognição, a motivação e o comportamento com o propósito de realizar/attingir o objetivo planejado. Assim, ao enfrentar problemas, o estudante aplica estratégias e tende a observar a sua realização e interpretar os resultados dos seus esforços de uma forma autônoma e centrada.

Os investigadores educacionais argumentam que existem diferenças significativas entre os alunos autorregulados e aqueles que precisam de regulação externa na sua aprendizagem (XU *et al.*, 2010). A participação ativa do indivíduo exige consciência dos objetivos a serem alcançados, reconhece as demandas da ação a serem atingidas, separa e estabelece os recursos internos e externos para a execução da ação, avalia o nível de realização e altera os procedimentos utilizados, se o resultado não for o previsto (DEMETRIOU, 2000).

Zimmerman e Ponz (1986) desenvolveram 14 estratégias do aprendizado autorregulado. Para estes autores, o uso destas estratégias confere ao aluno um valioso ferramental, sendo sua utilização altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico e com a opinião dos docentes acerca do seu grau de autorregulação em sala de aula. As estratégias são: a) Autoavaliação; b) Organização e transformação; c) Estabelecimento de objetivos e planejamento; d) Procura de informação; e) Apontamentos; f) Estrutura Ambiental; g) Autoconsequências; h) Repetição e memorização; i) Ajuda de professores; j) Ajuda de pares próximos; k) Ajuda de especialistas; l) Revisão das anotações; m) Revisão de testes; e n) Revisão da bibliografia.

O modelo desenvolvido por Zimmerman *et al.* (2000) segue uma perspectiva sociocognitiva, analisando os processos psicológicos implicados nas diversas fases da autorregulação: fase de antecipação e preparação (planejamento), fase de execução e controle (realização) e fase de autorreflexão (avaliação). Este processo se concretiza de forma dinâmica, aberta e cíclica.

Rosário (1999) realizou uma pesquisa com 558 alunos secundaristas, em Portugal, e identificou que os estudantes tendem a se apropriar das estratégias de autorregulação à medida que progridem no ensino, concluindo que há maior busca de informações para que se aumente a profundidade do tema estudado.

Bembenuity (2007) examinou a hipótese de que o gênero e etnia de um estudante podem influenciar positivamente a atitude dos alunos autorregulados do curso de Psicologia de uma universidade pública nos Estados Unidos. Os resultados revelaram que os estudantes do gênero masculino, que na amostra analisada são minoria, têm baixa autoconfiança

e autorregulação, o que é significativamente diferente em comparação às mulheres.

Mayville (2007) investigou a influência da idade no contexto de estudantes de Mestrado e Doutorado em Enfermagem na faixa etária de 24-53 anos. Os resultados mostraram que os alunos com idade mais elevada tiveram maior dificuldade em completar o programa de orientação (*on-line*), que foi aplicado como ferramenta de pesquisa.

Valle *et al.* (2008) avaliaram 489 estudantes provenientes de diferentes universidades públicas da Europa, sendo a maioria composta por mulheres do primeiro ciclo (do primeiro ao terceiro ano). Identificaram três perfis de autorregulação da aprendizagem em decorrência do uso das estratégias. O primeiro corresponde ao perfil baixo, o qual engloba alunos que usam as estratégias de elaboração e de organização (estratégias cognitivas). O segundo, perfil moderado, envolve os alunos que gerenciam o tempo, o estudo e o esforço da autorregulação. O terceiro, perfil alto, abrange os alunos que estabelecem metas de aprendizagem e autoeficácia para aprender (estratégias motivacionais). Os resultados encontrados pelos autores evidenciaram que as estratégias cognitivas são mais preditoras da autorregulação se comparadas às estratégias motivacionais.

Lombaerts *et al.* (2009) argumentam que a educação deve ser direcionada para o desenvolvimento de um perfil autorregulado em que os alunos em semestres avançados devem apresentar níveis mais elevados de SRL em comparação com os iniciantes.

Lima Filho, Lima e Bruni (2015) pesquisaram sobre o aprendizado autorregulado em duas universidades públicas baianas aplicando as mesmas estratégias de aprendizado apresentadas por Zimmerman (2002). Assim, analisaram o aprendizado autorregulado em alunos presenciais de Contabilidade, apresentando diagnóstico, dimensões e possíveis explicações, contextualizadas a partir do gênero, idade e estágio no curso. Por meio da amostra formada por 249 indivíduos os autores revelaram que o gênero e a idade são fatores que influenciam o grau de autorregulação de um aluno. Mulheres e discentes mais jovens tendem a apresentar melhores níveis de aprendizagem autorregulada. No entanto, na análise do estágio (semestre) do curso, os resultados não apresentaram distribuição normal, o que evidenciou a impossibilidade de perceber o aumento ou redução do grau de aprendizado autorregulado entre os respondentes.

Identificar e analisar os principais processos por meios dos quais os sujeitos (alunos) podem regular o seu aprendizado, perspectivando dessa forma um aprendizado autônomo, autorregulado, como sujeito ativo, independente e responsável, são características fundamentais para uma adaptação adequada às exigências das constantes mutações da sociedade (PATTERSON; LEE, 2010). A aprendizagem autorregulada é influenciada pelo paradigma construtivista que enfatiza o papel do aluno no processo de aprendizagem (DRESEL; HAUGWITZ, 2008). Para Duff e McKinstry (2007), esta literatura torna-se valiosa para os educadores de contabilidade no que concerne ao desenvolvimento de competências de aprendizagem ao longo da vida.

3 METODOLOGIA

O objetivo do estudo consiste em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto às estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, foram levantados os seguintes objetivos específicos: (a) identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante. Dessa forma, o estudo se caracteriza, quanto ao problema, como quantitativo; quanto aos objetivos, exploratório; e, relativamente aos procedimentos, como levantamento ou *survey*.

A amostra da pesquisa compreendeu discentes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis na modalidade de ensino presencial de duas instituições privadas do estado de Santa Catarina/Brasil, conforme Tabela 1. Vale salientar que as instituições optaram por manter o nome em sigilo. Destaca-se que as duas instituições desempenham um papel importante e fundamental na qualificação profissional e, portanto, na melhoria da qualidade de vida das pessoas e, por conseguinte, no contexto econômico e social da região do Vale do Itajaí (SC).

Tabela 1 – Características da amostra do estudo

IES	Instituição 1	Instituição 2	Total			
Fi	94	185	279			
Fi%	33,69	66,31	100,00			
Gênero	Feminino	Masculino	Total			
Fi	191	88	279			
Fi%	68,5	31,5	100,00			
Idade	Até 20	21 a 25	26 a 30	31 a 35	Acima de 36	Total

IES	Instituição 1	Instituição 2	Total						
Fi	107	119	39	10	4	279			
Fi%	38,4	42,7	14,0	3,6	1,4	100,00			
Semestre	1	2	3	4	5	6	7	8	Total
Fi	22	60	9	52	10	51	19	55	278
Fi%	7,9	21,6	3,2	18,7	3,6	18,3	6,8	19,8	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 destaca que a amostra foi constituída por 279 respondentes das duas instituições, 94 na Instituição I e 185 na Instituição 2. Observa-se que 68,5% da amostra foi formada pelo gênero feminino. Ao analisar a faixa etária dos discentes, a maioria (42,7%) tem de 21 a 25 anos; 38,4% até 20 anos; 14% de 26 a 30 anos; 3,6% entre 31 e 35 anos; e apenas 1,4% está na faixa acima de 36 anos. Os dados foram coletados entre julho e novembro de 2015, com alunos do primeiro ao oitavo (último semestre).

O instrumento de coleta de dados foi formado por perguntas visando à caracterização do respondente, como gênero, idade e semestre, e por perguntas com o intuito de identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada, em que se utilizou o instrumento elaborado por Zimmerman e Ponz (1986), que inclui dez afirmações relativas ao uso das estratégias. A seleção desse instrumento deu-se a partir da análise de frequência de sua utilização na literatura, como Becker (2011; 2013), Lima Filho, Lima e Bruni (2015) e Silva *et al.* (2016).

Quadro 1 – Afirmações e estratégias de aprendizagem autorregulada

Afirmações	Estratégias de aprendizagem autorregulada
1. Avalio o meu desempenho, vejo o que devo melhorar e procuro superar dificuldades detectadas.	1 – Autoavaliação
2. Procuo elaborar um plano (esquema) antes de iniciar uma atividade.	2 – Organização e transformação
3. Se tenho avaliação, começo a estudar o mais cedo possível, para ficar descansado e tranquilo no dia.	3 – Estabelecimento de objetivos e planejamento
4. Antes de iniciar um trabalho, recorro à biblioteca e/ou outros meios de pesquisa, seja físico ou digital.	4 – Procura de informação
5. Procuo anotar o máximo de apontamentos sobre os conteúdos trabalhados.	5 – Tomada de apontamentos
6. Para ter melhor concentração, procuro ambientes adequados.	6 – Estrutura ambiental
7. Quando faço avaliação, se o resultado for positivo, ofereço-me recompensa; caso ocorra o contrário, abro mão de algo.	7 – Autoconsequências
8. Utilizo estratégias (memorizar pontos, fórmulas) para melhorar minha aprendizagem sobre assuntos a serem estudados.	8 – Repetição e memorização
9. Quando surge dificuldade e não consigo resolver sozinho, busco ajuda externa (professor, colegas, outros).	9 – Ajuda de professores; 10 – Ajuda de pares próximos; 11 – Ajuda de especialistas
10. Após a conclusão de um trabalho acadêmico, eu o reviso para ter a certeza de que esteja correto.	12 – Revisão das anotações; 13 – Revisão de testes e 14 – Revisão da bibliografia

Fonte: Lima Filho, Lima e Bruni (2015)

De acordo com as afirmações voltadas às respectivas estratégias de autorregulação da aprendizagem, os discentes foram convidados a basear suas respostas em sua experiência, atribuindo uma resposta entre 1 (Nunca) e 7 (Sempre).

Para análise dos dados utilizaram-se três procedimentos quantitativos visando alcançar os objetivos específicos. Para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva; a verificação de como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso foi alcançada por meio da Análise Fatorial e do uso de testes paramétricos de comparação de médias (teste t). Na comparação de médias, a amostra foi dividida em dois grupos de acordo ao estágio (semestre) do curso (até o quinto semestre e a partir do sexto semestre), o gênero (masculino e feminino) e idade (até 24 anos e acima de 24 anos). Ressalta-se que a pesquisa utilizou os mesmos critérios de estudos anteriores para segregação do semestre (LIMA FILHO, LIMA e BRUNI, 2015), do gênero (HEFER, 2007; LIMA FILHO, LIMA e BRUNI, 2015) e da idade (MAYVILE, 2007; LIMA FILHO, LIMA e BRUNI, 2015).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados e discutidos os resultados do estudo. Primeiramente, na Tabela 2, identificaram-se as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos estudantes da amostra. Em seguida, verificou-se como essas estratégias podem ser explicadas a partir do semestre em curso.

Tabela 2 – Identificação das estratégias de aprendizagem autorregulada dos discentes

Estratégia		Respostas							Total
		1	2	3	4	5	6	7	
		Nunca			Sempre				
Autoavaliação – E1	Fi	5	7	14	25	72	92	64	279
	Fi%	1,80	2,50	5,00	9,00	25,80	33,00	22,90	100,00
Organização e transformação – E2	Fi	15	15	34	42	61	70	42	279
	Fi%	5,40	5,40	12,20	15,10	21,90	25,10	15,10	100,00
Estabelecimento de objetivos e planejamento – E3	Fi	39	40	40	52	60	29	19	279
	Fi%	14,00	14,30	14,30	18,60	21,50	10,40	6,80	100,00
Procura de informação – E4	Fi	19	19	31	36	48	57	69	279
	Fi%	6,80	6,80	11,10	12,90	17,20	20,40	24,70	100,00
Tomada de apontamentos – E5	Fi	11	24	26	43	65	60	50	279
	Fi%	3,90	8,60	9,30	15,40	23,30	21,50	17,90	100,00
Estrutura ambiental – E6	Fi	5	6	10	21	52	90	95	279
	Fi%	1,80	2,20	3,60	7,50	18,60	32,30	34,10	100,00
Autoconsequências – E7	Fi	152	22	32	32	25	11	5	279
	Fi%	54,50	7,90	11,50	11,50	9,0	3,9	1,8	100,0
Repetição e memorização – E8	Fi	23	21	19	32	76	67	41	279
	Fi%	8,20	7,50	6,80	11,50	27,20	24,00	14,70	100,00
Ajuda externa – E9	Fi	3	6	7	24	39	84	116	279
	Fi%	1,10	2,20	2,50	8,60	14,00	30,10	41,60	100,00
Revisão – E10	Fi	3	6	9	19	51	87	104	279
	Fi%	1,10	2,20	3,20	6,80	18,30	31,20	37,30	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, observa-se que o ponto médio da escala no instrumento de coleta de dados corresponde ao número quatro, e evidencia-se que a maioria das estratégias está acima do ponto médio. Das estratégias, as mais empregadas são E10 (Revisão), E9 (ajuda externa), E6 (estrutura ambiental) e E1 (autoavaliação), respectivamente. Ao considerar as estratégias abaixo do ponto médio, têm-se E7 (autoconsequência) e E3 (Estabelecimento de objetivos e planejamento).

Os resultados foram convergentes ao estudo de Lima Filho *et al.* (2015), que investigaram quais estratégias metacognitivas os discentes utilizavam em suas rotinas acadêmicas. Os achados também apontam que os discentes não empregam o estabelecimento de objetivos e planejamento. Zimmerman e Schunk (2001) explicam que esta fase é afetada pelo conjunto de crenças de autoeficácia (aspecto motivacional) que o aluno possui, como a sua percepção e a

expectativa de realização das tarefas. Para Corno (1989), o emprego das estratégias facilita o processo de aprendizagem.

As estratégias mais empregadas são caracterizadas na segunda e terceira fase. A segunda fase (execução e controle) tem o propósito de cumprir os objetivos traçados na primeira fase. Exige-se nessa etapa automonitoração e controle. A terceira fase, de autorreflexão e autorreação (avaliação), envolve o julgamento, autoavaliação sobre os objetivos traçados na primeira fase (estabelecimento de objetivo e planejamento).

Contudo, os achados apontam que os discentes não empregam o estabelecimento de objetivos e planejamento. Desta forma, ao considerar que o processo de autorregulação se concretiza de forma dinâmica, aberta e cíclica, caso o discente da amostra deste estudo não empregue a estratégia de estabelecimento de objetivos e planejamento, as demais fases (execução e controle e autorreflexão) poderão ser comprometidas. Demetriou (2000) explica que a participação ativa do indivíduo exige consciência dos objetivos a serem alcançados, reconhece as demandas da ação a serem obtidas, separa e estabelece os recursos internos e externos para a execução da ação, avalia o nível de realização e altera os procedimentos utilizados, se o resultado não for o previsto.

Após identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos estudantes, na Tabela 2, buscou-se verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir da idade, gênero e semestre cursado pelo estudante, para alcançar o segundo objetivo específico. Para tanto, utilizou-se, primeiramente, a análise fatorial com o intuito de resumir e reduzir dados (HAIR *et al.*, 1998), conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise de componente principal para as estratégias de aprendizagem (SRL)

Componente	Autovalor Inicial			Somadas extraídas dos carregamentos quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	3,669	36,687	36,687	3,669	36,687	36,687
2	1,136	11,361	48,049	1,136	11,361	48,049
3	0,986	9,863	57,911			
4	0,760	7,604	65,515			
5	0,730	7,300	72,815			
6	0,672	6,719	79,535			
7	0,597	5,972	85,507			
8	0,530	5,297	90,804			
9	0,491	4,912	95,716			
10	0,428	4,284	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram gerados 3 fatores com percentual de informação para o modelo de 36,68% para o primeiro e 11,36% para o segundo. Utilizou-se o método de rotação oblíqua *Promax* a fim de analisar os coeficientes de correlação. Adotou-se o método por disponibilizar duas matrizes e uma matriz de estrutura, além da matriz fatorial, que delineiam padrões de intercorrelações entre as variáveis oblíquas (CATTELL, 1966). As cargas fatoriais determinam os padrões e o grau de envolvimento de cada variável com os padrões. A *Pattern Matrix* demonstra quais variáveis são altamente envolvidas em termos relacionados pelas cargas fatoriais em cada padrão, a matriz de estrutura informa a extensão da correlação das variáveis com os padrões de forma generalizada (SHIMADA, CHIUSOLI e MESSETTI, 2010).

Cattell (1996) explica que a determinação do fator chega ao final quando se verifica a afinidade dos itens com os fatores que expurgam os constructos do modelo quando o valor absoluto da carga fatorial principal do item for menor que 0,32, na existência de cargas fatoriais similares em dois ou mais fatores em um mesmo item, sendo a diferença valores absolutos das cargas fatoriais inferiores a 0,10; também o fator deve ser formado por dois ou mais itens. Ao considerar o exposto, a Tabela 4 descreve a utilização destes critérios e os coeficientes de correlações com o método de *Pattern Matrix*.

Tabela 4 – Análise dos coeficientes de correlações com o método de Pattern Matrix

Dimensão	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10
1	0,681	0,648	0,667	0,621	0,651	0,575	0,241	0,661	0,497	0,676
2	0,082	0,184	0,405	0,297	0,067	-0,043	0,460	-0,296	-0,634	-0,367

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio dos critérios, o item E7 (autoconsequência) na dimensão 1 foi excluído por apresentar valor inferior a 0,32, e o item E7 (autoconsequência) na dimensão 2 foi excluído por se considerar que um fator deve ser formado por dois ou mais itens. A única dimensão obtida por meio da análise conjunta foi formada pelos itens E1 (autoavaliação), E2 (transformação e organização), E3 (estabelecimento de objetivo e planejamento), E4 (procura de informação), E5 (estrutura ambiental), E6 (estrutura ambiental), E8 (repetição e memorização), E9 (ajuda externa) e E10 (revisão).

A dimensão Estratégia de Aprendizagem Autorregulada teve média de 5,1982 com dispersão dos dados relativamente baixa, de 0,78756, que indica uma amostra de certo modo homogênea. Os resultados apontam que os estudantes a empregam de forma relativamente alta, quando se considera que a média foi superior ao ponto médio da escala, que foi de 4. O que evidencia que a amostra tende a ser autorregulada, pois com um desvio-padrão baixo observa-se que a maior parte dos respondentes se apropria de alguma estratégia autorregulada.

O valor do teste KMO foi considerado desejável (0,856), o teste de Esfericidade de Bartlett foi de baixo nível de significância, e o Alfa de Conbrach (0,762) também foi considerado desejável.

A Tabela 5 apresenta a consecução do segundo objetivo específico. Para tanto, a amostra foi dividida em dois grupos de acordo com o estágio (semestre) do curso (até o quinto semestre e a partir do sexto semestre), o gênero (masculino e feminino) e a idade (até 24 anos e acima de 24 anos).

Tabela 5 – Testes de Igualdade de Média Dimensão, Controle e Execução SRL

	N	Média	Desvio-Padrão	Erro-padrão da média	Teste de Levene		T teste	
					F	Sig.	Graus de liberdade	Sig.
Estágio no curso								
Até o 5º semestre	136	5,2795	1,99264	0,21242	4,589	0,33	2,972	0,076
A partir do 6º semestre	143	5,3952	1,787	0,12933				
Gênero								
Feminino	191	5,9820	1,1122	0,09303	7,569	0,006	-1,782	0,003
Masculino	88	5,2809	1,44814	0,12418				
Idade								
≥ 24 anos	226	5,3062	1,3887	0,09238	3,729	0,054	-2,919	0,004
< 24 anos	53	5,9075	1,1661	0,16019				

Fonte: elaboração própria

Os resultados apontam a existência de diferenças significativas na aprendizagem autorregulada considerando-se a idade e gênero dos estudantes. A média de alunos abaixo de 24 anos de idade (5,3062) foi menor do que a de alunos acima da média de 24 anos (5,9075), com relação de níveis de significância de 0,2% e 0,4%. Este resultado vai ao encontro dos estudos de Mayville (2007) e Lima Filho, Lima e Bruni (2015).

A média do gênero feminino foi de 5,9820, maior em relação ao gênero masculino, que obteve média de 5,2809, e em relação aos desvios-padrões também se mostrou menor o do gênero feminino. Com isso, os resultados da média corroboram as pesquisas de Bembentuty (2007) e Lima Filho, Lima e Bruni (2015). Observa-se que o gênero feminino tende a utilizar mais estratégias de autorregulação em relação ao gênero masculino.

Quanto ao estágio (semestre) do curso não foram encontradas diferenças significativas a 95%, mas detectou-se um grau de significância maior, em 90% de aprendizagem autorregulada, com níveis de significância de 0,076% e 0,089%. O resultado permite inferir que houve um aumento do grau de aprendizagem autorregulada, o que também foi evidenciado por Rosário (1999) e Lombaerts *et al.* (2009). Segundo esses autores os estudantes tendem a se apropriar das estratégias de autorregulação à medida que progredem no ensino, o que não foi evidenciado no estudo brasileiro de Lima Filho *et al.* (2015), pois a maioria dos respondentes estava nos primeiros semestres. Desta forma, evidencia-se que quanto mais o aluno segue nos semestres, maior é a sua relação com as estratégias autorreguladas.

O perfil dos discentes da amostra analisada é caracterizado pelo emprego de grande parte das estratégias de aprendizagem autorregulada, como a busca por ajuda externa quando surge dificuldade (E9), o uso de estrutura ambiental adequada (E6) e avaliação do seu desempenho visando superar as dificuldades (E1). Em contraste, a maioria dos estudantes não estabelece objetivo e planejamento e executa a autoconsequência. O gênero e idade explicam o aumento do grau de aprendizagem autorregulada, o que não ocorre com o avanço no estágio (semestre do curso).

Destaca-se que o baixo emprego do estabelecimento de objetivos e planejamento (E3) pode influenciar as demais fases do processo autorregulatório. Zimmerman (2002) explica que os não autorregulados não definem metas educacionais, sendo dependentes cognitivos. Este achado pode explicar o porquê de estes estudantes não aumentarem o emprego de estratégias de autorregulação durante a escala educativa.

Lombaerts *et al.* (2009) explicam que as práticas de ensino deverão incentivar a aprendizagem autorregulada.

Lima Filho, Lima e Bruni (2015) não encontraram diferença significativa na utilização das estratégias metacognitivas de acordo com o estágio do curso. Para os autores (2015), tem-se a importância de o ensino ser voltado para maior independência dos estudantes, não só nas instituições analisadas, mas em todas as Instituições de Ensino Superior (IES) que oferecem o curso de contabilidade. Como o nível de autorregulação dos estudantes analisados ao longo dos semestres não difere significativamente, o seu perfil vai de encontro às recomendações promovidas pelas autoridades de educação e organismos profissionais de contabilidade, como da Comissão para Mudanças na Educação Contábil (AECC, 1990), o Instituto Americano de Contadores (AICPA, 2000) e o *Institute of Management Accountants* (2008), que apontam para a necessidade de uma formação que conduza os estudantes de Contabilidade a adquirirem atributos e habilidades de aprendizagem permanente, ou seja, o desenvolvimento de habilidades metacognitivas. No mesmo sentido a Declaração de Bolonha (1999) propõe repensar medidas que enfatizem a aprendizagem autônoma do estudante como importante para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer a revisão da prática pedagógica universitária (MARTIN, 2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo consistiu em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto às estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, foram levantados os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorreguladas utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante.

O perfil dos discentes da amostra pesquisada é caracterizado por empregar a maioria das estratégias de aprendizagem autorregulada, como buscar ajuda externa quando surge dificuldade (E9), fazer uso de estrutura ambiental adequada (E6) e avaliar (E1) o seu desempenho visando superar as dificuldades. Em contraste, a maioria dos estudantes não estabelece objetivo e planejamento e executa a autoconsequência. O gênero e idade explicam o aumento do grau de aprendizagem autorregulada, o que não ocorre com o avanço no estágio (semestre do curso).

Destaca-se que o baixo emprego do estabelecimento de objetivos e planejamento (E3) pode influenciar as demais fases do processo autorregulatório. Zimmerman (2002) explica que os não autorregulados não definem metas educacionais, sendo dependentes cognitivos. Este achado pode explicar o porquê de estes estudantes não aumentarem o emprego de estratégias de autorregulação durante a escala educativa.

O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e repensar medidas que conduzam à aprendizagem autônoma do estudante, tornando-a vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer a revisão da prática pedagógica universitária da educação contábil.

Como limitação, a amostra envolveu apenas duas instituições privadas catarinenses. Novas pesquisas podem envolver faculdades em outros contextos para testar se os resultados são análogos, além de analisar a percepção, métodos pedagógicos e avaliação pelos docentes para verificar se a sua abordagem educacional pode explicar o nível de emprego de estratégias autorreguladas dos discentes.

6 REFERÊNCIAS

ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION (AECC). Objectives of education for accountants: Position statement number one. *Issues in Accounting Education*, pp. 307-312, 2000.

ALBRECHT, W. S.; SACK, R. J. (2000). *Accounting education: Charting the course through a perilous future*. (Vol. 16). Sarasota, FL: American Accounting Association, 2000.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). *Core competency framework for entry into the accounting profession*. Durham, Carolina do Norte, Estados Unidos, 2000.

BAUMAN, Z. *Sobre educação e juventude: Conversas com Riccardo Mazzeo*. Zahar, 2013.

BECKER, L. L. *Self-Regulated Learning in an Introductory Undergraduate Accounting Course*. Dissertação Masters, East Tennessee State University, Johnson City, United States, 2011.

BECKER, L. L. Self-regulated learning interventions in the introductory accounting course: An empirical study. *Issues in Accounting Education*, v. 28, n. 3, pp. 435-460, 2013.

BEMBENUTTY, H. Self-regulation of learning and academic delay of gratification: Gender and ethnic differences among college students. *Journal of Advanced Academics*, v. 18, n. 4, pp. 586-616, 2007.

BOLOÑA, C. B. Lecciones de economía. *Instituto de Economía del Libre Mercado*. Lima, Perú, 1999.

- CATTELL, R. B. The scree test for the number of factors. *Multivariate behavioral research*, v. 1, n. 2, pp. 245-276, 1966.
- CORNO, L. Self-regulated learning: A volitional analysis. In: *Self-regulated learning and academic achievement*. Springer New York, 1989, pp. 111-141.
- DEMETRIOU, A. Organization and development of self-understanding and self-regulation: Toward a general theory. In M. Boekaerts, P. R. Pintrich, M. Zeidner (Eds.). *Handbook of self-regulation*. San Diego, CA, US: Academic Press, XXIX, pp. 209-251, 2000.
- DERRY, S. J.; MURPHY, D. A. Designing systems that train learning ability: From theory to practice. *Review of educational research*, v. 56, n. 1, pp. 1-39, 1986.
- DRESEL, M.; HAUGWITZ, M. A. A computer-based approach to fostering motivation and self-regulated learning. *The Journal of Experimental Education*, v. 77, n. 1, pp. 3-20, 2008.
- DUFF, A.; MCKINSTRY, S. Students' approaches to learning. *Issues in accounting education*, v. 22, n. 2, pp. 183-214, 2007.
- GARNER, J. K. Conceptualizing the relations between executive functions and self-regulated learning. *The Journal of Psychology*, v. 143, n. 4, pp. 405-426, 2009.
- HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, William C. *Multivariate data analysis*, 1998.
- HEFER, B. Self-Regulation of Learning and Academic Delay of Gratification: Gender and Ethnic Differences among College Students. *Journal of Advanced Academics*, v. 18, n. 4, pp. 586-616, 2007.
- HOWIESON, B.; HANCOCK, P.; SEGAL, N.; KAVANAGH, M.; TEMPONE, I.; KENT, J. Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, v. 32, n. 3, pp. 259-275, 2014.
- INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (IMA). *Cost Management Update*. Montvale, NJ, 2008.
- KNOWLES, Malcolm S.; HOLTON III, Elwood F.; SWANSON, Richard A. *The adult learner: The definitive classic in adult education and human resource development*. Routledge, 2014.
- LIMA FILHO, R. N.; LIMA, G. A. S. F.; BRUNI, A. L. (2015). Self-regulated learning in accounting: diagnosis, dimensions and explanations. *Brazilian Business Review*, v. 12, n. 1, pp. 36, 2015.
- LOMBAERTS, K.; DE BACKER, F.; ENGELS, N.; VAN BRAAK, J.; ATHANASOU, J. Development of the self-regulated learning teacher belief scale. *European Journal of Psychology of Education*, v. 24, n. 1, pp. 79-96, 2009.
- MARTIN, A. J.; DOWSON, M. Interpersonal relationships, motivation, engagement, and achievement: Yields for theory, current issues, and educational practice. *Review of educational research*, v. 79, n. 1, pp. 327-365, 2009.
- MAYVILLE, K. L. *Knowledge construction, self-regulation, and technology strategies used by experienced online nursing students to actively engage in online learning*. Tese (Doutorado em Filosofia), 186 f, Universidade Capella, 2007.
- MOOS, D. C.; RINGDAL, A. Self-regulated learning in the classroom: A literature review on the teacher's role. *Education Research International*, 2012.
- NETEMEYER, R. G.; BEARDEN, W. O.; SHARMA, S. *Scaling procedures: Issues and applications*. Sage Publications, 2003.
- PATTERSON, J. T.; LEE, T. D. Self-regulated frequency of augmented information in skill learning. *Canadian Journal of Experimental Psychology/Revue Canadienne de Psychologie Expérimentale*, v. 64, n. 1, pp. 33, 2010.
- POLYDORO, S. A. J.; AZZI, R. G. Autorregulação da aprendizagem na perspectiva da teoria sociocognitiva: introduzindo modelos de investigação e intervenção. *Psicologia da Educação*, n. 29, pp. 75-94, 2009.
- ROSÁRIO, P. Variáveis cognitivo-motivacionais na aprendizagem: as abordagens ao estudo em alunos do Ensino Secundário. Braga: *Universidade do Minho (tese de doutoramento)*. 1999.
- SCHLEIFER, L. L.; DULL, R. B. Metacognition and performance in the accounting classroom. *Issues in Accounting Education*, v. 24, n. 3, pp. 339-367, 2009.
- SHIMADA, A. T.; CHIUSOLI, C. L.; MESSETTI, A. V. L. Análise fatorial: avaliação de estabelecimentos alimentícios. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD), 13. 2010, São Paulo (SP). *Anais...* São Paulo: USP, 2010.
- SILVA, T. B. J.; LAY, L. A.; BIAVATTI, V. T.; HEIN, N. Estratégia de Aprendizagem Autorregulada (SRL) no Ensino EAD de Contabili-

dade. In: X Congresso ANPCONT, 2016, Ribeirão Preto. X Congresso ANPCONT, 2016. *Anais...* v. 01, pp. 01-17.

SMITH, P. A. Understanding self-regulated learning and its implications for accounting educators and researchers. *Issues in Accounting Education*, v. 16, n. 4, pp. 663-700, 2001.

VALLE, A. *et al.* Self-regulated profiles and academic achievement. *Psicothema*, v. 20, n. 4, pp. 724-731, 2008.

XU, M.; BENSON, S. N. K.; MUDREY-CAMINO, R.; STEINER, R. P. The relationship between parental involvement, self-regulated learning, and reading achievement of fifth graders: A path analysis using the ECLS-K database. *Social Psychology of Education*, v. 13, n. 2, pp. 237-269, 2010.

ZIMMERMAN, B. J. Becoming a self-regulated learner: An overview. *Theory into practice*, v. 41, n. 2, pp. 64-70, 2002.

_____. PONS, M. M. Development of a structured interview for assessing student use of self-regulated learning strategies. *American Educational Research Journal*, v. 23, n. 4, pp. 614-628, 1986.

_____. BONNER, S.; KOVACH, R. *Developing self-regulated learners: Beyond achievement to self-efficacy*. American Psychological Association, 1996.

_____. BOEKARTS, M., PINTRICH, P. R.; ZEIDNER, M. A social cognitive perspective. *Handbook of self-regulation*, v. 13, 2000.

_____. SCHUNK, D. H. (Eds.). *Self-regulated learning and academic achievement: Theoretical perspectives*. Routledge, 2001.

Procrastinação e desempenho acadêmico: indícios por meio da análise de correspondência

Procrastination and academic performance: evidence by correspondence analysis

O trabalho participou do X Congresso ANPCONT, promovido em Ribeirão Preto (SP), de 4 a 7 de julho de 2016.

RESUMO

Buscou-se, neste estudo, investigar, por meio da técnica de Análise de Correspondência (ANACOR), se os diferentes períodos cursados e/ou em curso dos graduandos em Ciências Contábeis influenciam a procrastinação das atividades acadêmicas verificando, ainda, a associação da procrastinação às variáveis gênero e desempenho acadêmico, este caracterizado pelo Coeficiente de Rendimento Acadêmico (CRA). Para a coleta de dados foi utilizado o questionário de procrastinação de Lay (1986), composto por 20 questões que indicam o nível de procrastinação dos discentes; posteriormente, como forma de análise das respostas obtidas de 60% de estudantes de uma faculdade em uma universidade pública federal, no Pontal do Triângulo Mineiro, fez-se uso da Análise de Correspondência para verificar a associação entre as variáveis qualitativas. Os resultados indicam que: (1) os estudantes dos períodos finais do curso estão mais associados a um comportamento procrastinador; (2) os discentes do gênero feminino associam-se a um comportamento não procrastinador; e (3) os discentes cujas respostas caracterizam comportamento procrastinador estão associados a um rendimento acadêmico de baixo a médio, ao passo que os que responderam não ter comportamento procrastinador possuem um rendimento acadêmico de médio a alto.

Palavras-chave: Procrastinação. Desempenho acadêmico. Análise de Correspondência (ANACOR). Ciências Contábeis.

ABSTRACT:

We aimed, in this study, to investigate by Correspondence Analysis (ANACOR) if the different periods attended and/or in course of Accounting graduate students influence in academic activities procrastination, checking also the association of procrastination to gender and academic performance variables, the latter characterized by the academic performance coefficient (CRA). For data collection we used Lay procrastination questionnaire (1986), composed of 20 questions that indicate the students procrastination level and later, as a way of analyzing the responses obtained from 60% of students from a college in a federal public university in Pontal of Triangulo Mineiro, it was used the Correspondence Analysis to assess the association between the qualitative variables. The results indicate that: (1) students of the course final periods are more associated with a procrastinator behavior; (2) the female students are associated with a non-procrastinator behavior; and (3) the students whose answers characterized procrastinator behavior are associated with low to medium academic performance, whereas those who responded having no procrastinator behavior have a medium to high academic performance.

Keywords: Procrastination. Academic Performance. Correspondence Analysis (ANACOR). Accounting.

Derley Júnior Miranda Silva

Mestrando em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC – FACIC/UFU). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Contato: Rua Edson Mauro Strack, 285, Bairro Granada, CEP 38410-160, Uberlândia – MG. E-mail: derley_jr@hotmail.com.

Marli Auxiliadora da Silva

Doutora em Educação pela Faculdade de Educação da Universidade Federal de Uberlândia (FACED-UFU) e Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP). Professora do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC-UFU) e do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Integradas da Universidade Federal de Uberlândia (FACIP-UFU). Contato: Rua Vinte, 1.600, Bloco D, Sala 304, Campus Pontal, Bairro Tupã, Ituiutaba (MG). CEP: 38304-042. E-mail: marli.silva@ufu.br.

Marcus Sérgio Satto Vilela

Doutorando em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor no curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Integradas da Universidade Federal de Uberlândia (FACIP-UFU). Contato: Rua Vinte, 1.600, Bloco D, Sala 304, Campus Pontal, Bairro Tupã, Ituiutaba (MG). CEP: 38304-042. E-mail: marcus.satto@ufu.br.

Renata Mendes de Oliveira

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professora no Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Integradas da Universidade Federal de Uberlândia (FACIP-UFU). Contato: Rua Vinte, 1.600, Bloco D, Sala 304, Campus Pontal, Bairro Tupã, Ituiutaba (MG), CEP: 38304-042. E-mail: renatamendes@ufu.br.

1 INTRODUÇÃO

Atitudes triviais como deixar para depois o início, o desenvolvimento ou o término de alguma atividade, assim como retardar o ato de tomada de decisão, caracterizam uma ação procrastinadora conforme relatam Ferrari, Johnson e McCown (1995). Como consequências da procrastinação Burka e Yuen (1991) descrevem atividades comportamentais como a irritação e, em estágio mais avançado, uma profunda autocondenação, devido ao não cumprimento da atividade, em nível interno. Comportamentos procrastinadores levam, também, a consequências ambientais externas como pagamento de multas por atrasos e, até mesmo, possível perda de emprego ou rompimento de relações.

A procrastinação, que Ferreira (2010) explica ser o ato de adiar, demorar ou deixar o cumprimento de uma atividade para outro dia, remonta à evolução da civilização, visto sua constatação nas culturas egípcias, romanas e babilônicas como relatam Ribeiro *et al.* (2014). Na antiga Babilônia, o Código Hammurabi condenava a procrastinação, por meio de 283 códigos (FERRARI; BECK, 1998). Knaus (2000) destaca que mais recentemente, em decorrência da combinação de aumento de produtividade e uso efetivo do tempo impostos pela Revolução Industrial, a procrastinação ganhou destaque na sociedade ocidental.

O comportamento procrastinador se configura como tema de estudos diversos, sendo investigadas tanto as atitudes pessoais quanto profissionais. No âmbito pessoal, estudos de Harriott e Ferrarri (1996) afirmam que mais de 20% das pessoas são procrastinadores crônicos adiando atividades cotidianas como o pagamento de contas e a realização de exames médicos. Schouwenburg (2004) destaca que procrastinadores, continuamente, não aderem a horários que, nas sociedades industriais, é condição importante para o uso eficiente da tecnologia, tempo e outros recursos.

Com relação às atitudes procrastinadoras em âmbito profissional, Franceschini (2009) explica que se pode esperar de trabalhadores, especialmente aqueles situados em cargos de base ou considerados operacionais, a procrastinação de tarefas sempre que o supervisor estiver ausente ou se sua remuneração for insignificante frente às horas exigidas de trabalho. Ribeiro *et al.* (2014, p. 390) concordam que “em ambientes organizacionais, pessoas procrastinam reduzindo o ritmo de trabalho ao invés de acompanhar a demanda de obrigações; outras, irritadas pela burocracia, preferem arquivar os documentos como “pendentes” ao invés de terminar o trabalho”.

Um dos campos em que a procrastinação está presente e que tem sido objeto de estudo de autores diversos, tanto nacionais como internacionais, é o contexto escolar. Nesse ambiente a procrastinação relaciona-se ao adiamento do início dos estudos que pode decorrer da dificuldade na formulação de objetivos de aprendizagem (MILGRAM; SROLOFF; ROSENBAUM, 1988; COSTA, 2007) ou do adiamento das intenções para começar a estudar (SCHOUWENBURG, 1995).

Os procrastinadores no contexto acadêmico têm como característica ações a exemplo de atrasos na preparação de trabalhos escolares, perda do prazo para entrega de algum relatório para o professor ou livro na biblioteca ou deixar a finalização de alguma tarefa sempre para o último momento (ENUMO; KERBAUY, 1999; FONTES, 2012). Essas atitudes, além das consequências internas e externas apresentadas por Burka e Yuen (1991), podem aumentar as chances de falha levando ao baixo desempenho acadêmico (FONTES, 2012).

A relação entre o comportamento procrastinador e desempenho acadêmico e, ainda, a procrastinação relacionada ao gênero, em contexto brasileiro, foi apresentada em estudo de Ribeiro *et al.* (2014), que investigou o comportamento de estudantes de um curso específico: a graduação em Ciências Contábeis com alunos de três universidades brasileiras. Os resultados verificados apontaram que: (i) estudantes com altos níveis de procrastinação tendem a um desempenho escolar reduzido; e (ii) estudantes do gênero masculino apresentaram maior nível de procrastinação, não sendo possível, entretanto, indicar categoricamente a existência de diferença entre os gêneros e o nível de procrastinação.

Replica-se, nesta pesquisa, o estudo de Ribeiro *et al.* (2014) propondo, no entanto, uma abordagem distinta daquela utilizada pelos autores. Metodologicamente, a abordagem empregada pelos autores mencionados foi classificada como quantitativa; e como forma de tratamento dos dados, além de recursos estatísticos descritivos, os autores lançaram mão de testes de correlação a fim de identificar a existência de associação entre o comportamento procrastinador e o desempenho acadêmico.

Considerando a contribuição do estudo de Ribeiro *et al.* (2014) sobre o comportamento de graduandos em Ciências Contábeis, mas utilizando-se da Análise de Correspondência para tratamento das variáveis qualitativas, buscou-se, então, a partir de uma replicação parcial, acrescentar discussões relativas à temática a fim de responder ao questionamento: A procrastinação de estudantes do curso de graduação em Ciências Contábeis apresenta associação com os diferentes períodos cursados?

Buscou-se, deste modo, investigar se o fato de os discentes cursarem diferentes períodos influencia a procrastinação de suas atividades acadêmicas. Investigou-se, também, a associação entre o comportamento procrastinador e o desempenho acadêmico; a relação entre o gênero e a procrastinação; além da associação do comportamento procrastinador com a condição de trabalho, a fim de verificar se os níveis de significância dos resultados confirmam ou não os resultados verificados no estudo parcialmente replicado. Este trabalho abrange os graduandos do curso de Ciências Contábeis, em uma faculdade de um *campus* fora de sede da Universidade Federal de Uberlândia.

Destaca-se a importância das pesquisas sobre o comportamento procrastinador por ser este um tema contemporâneo cujas discussões, no ambiente de ensino, podem levar à compreensão de variáveis relacionadas ao desempenho acadêmico. Desde a década de 1990 confirmam-se, na literatura, os estudos que buscam investigar o desempenho acadêmico e o comportamento dos estudantes, porém em âmbito nacional e, de forma mais pontual, na

área do conhecimento em que se insere a graduação em Ciências Contábeis, há ainda contribuições a serem adicionadas às discussões.

Uma contribuição que este estudo buscou acrescentar refere-se ao tratamento por meio da Análise de Correspondência (ANACOR), dadas as variáveis: nível de procrastinação, desempenho acadêmico, gênero, período (ou série) em curso e condição de trabalho que são variáveis de natureza qualitativa, de forma diversa do método empregado por Ribeiro *et al.* (2014). Para o campo de pesquisa possibilita discussões acerca de técnicas diversas para o tratamento e análise de variáveis qualitativas, devido ao emprego de regressão e correlação e da associação, técnica utilizada neste estudo.

No campo teórico, o estudo contribui com as pesquisas sobre o desempenho do discente no curso de Ciências Contábeis, sobretudo quanto às considerações acerca das características inerentes a tal comportamento. Os resultados obtidos podem levar professores e pesquisadores a realizar outros estudos no sentido de entender os motivos que geram a procrastinação e até mesmo propor ações, no ambiente acadêmico, que minimizem o impacto da procrastinação sobre os resultados dos discentes.

Este estudo é justificado pela necessidade de identificação do nível de procrastinação do estudante de graduação em Ciências Contábeis na instituição onde se realizou, porque permite não só reflexões a respeito do tema, o que já se configura como um importante elemento no levantamento de discussões que visem reduzir índices de procrastinação, como também por oportunizar o conhecimento do comportamento dos bacharelados em Ciências Contábeis da Instituição de Ensino Superior (IES) investigada frente aos compromissos escolares, servindo como importante ferramenta na elaboração de instrumentos que trabalhem esse comportamento pela instituição.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

São apresentadas, nesta seção, discussões teóricas acerca do comportamento procrastinador e estudos que abordaram a temática no ambiente acadêmico.

2.1 Sobre o comportamento procrastinador

Procrastinar, no sentido etimológico do termo, pode ser entendido como adiar (FERREIRA, 2010). De origem latina é formado pela junção de dois vocábulos: *pro*, que significa à frente, e *cras*, que se refere a ‘amanhã’. *Pro cras* quer dizer, então, ‘para amanhã’. Costa (2007) explica que autores diversos também buscam conceituar o vocábulo e, embora não se verifique um consenso, tais conceitos não são essencialmente diferentes entre si.

Enquanto Sampaio, Polydoro e Rosário (2012, p. 135) indicam que “a procrastinação pode ser compreendida como uma dificuldade comportamental, cognitiva, motivacional ou ainda como uma desordem da personalidade”, Dewitte e Schouwenburg (2002) a enxergam com um comportamento dinâmico, em vista do adiamento até o momento final da tarefa a ser realizada com o posterior aumento do ritmo e intensidade de realização.

No que se refere às teorias que tentaram explicar e compreender empiricamente a procrastinação, as primeiras tentativas se deram por meio de modelos comportamentais. Embora a teoria comportamental pouco tenha contribuído para uma investigação aprofundada da procrastinação, uma vez que os argumentos lógicos utilizados não são suficientes para explicar algumas variáveis individuais, seus constructos são considerados bastantes úteis em suas implicações (FERRARI; JOHNSON; McCOWN, 1995).

Uma pessoa, ao procrastinar, tende a esperar uma punição pela não realização de seu ofício (SILVA; SILVA; VILELA, 2016). Entretanto, segundo Van Eerde (2000), quando essa punição não acontece ou quando ao invés da punição o indivíduo é reforçado com bons resultados (TUCKMAN; SCHOUWENBURG, 2004; COSTA 2007), instala-se um sentimento de que a procrastinação pode ser uma estratégia praticável, ou seja, algo que se relaciona com um comportamento constante, podendo haver uma relação entre o comportamento e suas consequências. É nesse sentido que Sampaio e Bariani (2011) compreendem a procrastinação como sendo um comportamento voluntário do indivíduo em transferir para outro momento ações, atitudes ou compromissos, mesmo havendo a possibilidade de baixo desempenho e/ou resultado negativo.

Similarmente à teoria comportamental, a teoria cognitivo-comportamental buscou, de certa forma, suprir as falhas da teoria comportamental (BAPTISTA, 2013). Considerando as teorias cognitivas e comportamentais existentes, Ferrari, Johnson e McCown (1995) destacam três tipos de comportamentos procrastinadores: crenças irracionais; relação entre procrastinação e teorias pautadas no controle da legitimidade; e perfeccionista irracional.

No primeiro caso, elevadas cobranças originadas a partir de crenças do próprio procrastinador, o qual tende a duvidar de seu potencial, acarretam falhas acompanhadas de justificativas para o fraco resultado. No segundo caso, Rothblum, Solomon e Murakami (1986) vinculam a excessiva procrastinação acadêmica ao sucesso acadêmico externo e a fatores instáveis. Entretanto, os próprios autores reconhecem que resultados de estudos desse tipo de comportamento ainda são pouco conclusivos. O perfeccionista irracional, terceiro caso, está relacionado à procrastinação acadêmica e ao excessivo perfeccionismo a ponto de o indivíduo sentir-se atormentado pelas metas impostas, por temer que seus melhores resultados não sejam suficientemente bons (BURKA; YUEN, 1991).

Além das teorias que discutem e buscam explicar a procrastinação no contexto cognitivo e comportamental, o

conceito tem sido explorado em diferentes contextos, resultando em múltiplas teorias como afirma Baptista (2013). No campo da psicanálise, Freud, que já discutia desde 1953 a procrastinação com base em suas concepções do psiquismo humano, explicava que o ato de evitar alguma tarefa pode ser interpretado como uma defesa dinâmica do ego. Nessa teoria, o material inconscientemente reprimido pode-se tornar separativo e instituir várias defesas, as quais evitariam a conclusão de atividades que o ameaçariam. (BAPTISTA, 2013).

Nessa mesma linha, as teorias psicodinâmicas consideram que experiências primárias no desenvolvimento da personalidade, como as da infância – e mais especificamente os traumas infantis – de alguma forma, podem estimular o desenvolvimento de comportamentos procrastinadores (FERRARI; JOHNSON; McCOWN, 1995). Apesar de ainda serem discutidas, Baptista (2013) afirma que essas teorias possuem restrições quanto às suas operacionalizações, visto ser incipiente o suporte empírico para avaliar suas adequações.

Sob outro enfoque, Baptista (2013) cita que a teoria dos traços da personalidade, proposta por Costa e McCrae (1992), busca entendimentos para a procrastinação nas características da personalidade despontando como mais significativo para a comunidade científica o modelo dos cinco fatores (*Big Five*). Sucintamente, essa teoria busca caracterizar a personalidade a partir destes 5 (cinco) traços/fatores: abertura à experiência, amabilidade, conscienciosidade, extroversão e neuroticismo (COSTA; MCCRAE, 1992). Esses fatores são características contínuas da personalidade que se manifestam diferentemente em cada indivíduo. (BAPTISTA, 2013).

O baixo nível de conscienciosidade (consciência e responsabilidade ou inconsciência e irresponsabilidades extremas) e elevado nível de neuroticismo (excesso de preocupação e instabilidade emocional, por exemplo) são os fatores correlacionados com a procrastinação (SCHOUWENBURG; LAY, 1995; WATSON, 2001; VAN EERDE, 2003). A conscienciosidade inclui atributos positivos (responsabilidade e honestidade) e negativos (negligência e irresponsabilidade) (COSTA; MCCRAE, 1992). Já o neuroticismo afere a relação entre adaptação e instabilidade emocional, englobando elementos como preocupação dos indivíduos, nervosismo, sentimentos de incompetência, insegurança emocional e desejos e necessidades excessivas (SCHOUWENBURG; LAY, 1995).

Apesar da carência de pesquisas científicas, na concepção de Van Eerde (2000), que fundamentem por que as pessoas adotam atitudes procrastinadoras ou como evitam os resultados, as chamadas teorias motivacionais consideram que a motivação é o que conduz os indivíduos à busca de resultados positivos, melhorando o desempenho profissional e reforçando a satisfação. Atitudes procrastinadoras podem ser apontadas como uma demonstração de como as pessoas não estão motivadas com seu trabalho e como elas esquivam-se dos resultados, ao invés de se aproximarem deles (VAN EERDE, 2000). O indivíduo é o responsável pela sua própria regulação e a procrastinação pode ser dita como uma falha nessa autorregulação (DIETZ; HOFER; FRIES, 2007), acarretando falta de motivação autodeterminada e baixa incidência no estado de fluxo (LEE, 2005).

As discussões decorrentes das múltiplas teorias conceituais sobre o tema, comumente, convergem para o entendimento de que a procrastinação resulta em redução do desempenho individual (FERRARI, 2001; DEWITTE; SCHOUWENBURG, 2002) e, por isso, em prejuízos pessoais e perdas financeiras (McCOWN; JOHNSON; PETZEL, 1989). No aspecto acadêmico, atitudes procrastinadoras estão relacionadas a notas mais baixas, atrasos no processo de estudo e na realização de trabalhos, à dificuldade de cumprir prazos e até ao aumento do índice de abandono de curso como evidenciado por Baptista (2013) e Ribeiro *et al.* (2014).

Considerando a relação de variáveis sociodemográficas individuais com a procrastinação, Costa (2007) admite que a literatura atual não trata esse tema no seu aspecto fundamental e realmente à luz das questões que envolvem as diferenças entre os gêneros. O que se encontra são estudos que avaliaram qual grupo apresenta maior nível de procrastinação, apontando principalmente as diferenças de percentuais entre ambos os sexos. Também Ribeiro *et al.* (2014) consideram não ser possível afirmar que, no ambiente acadêmico, o comportamento procrastinador apresente diferenças relacionadas ao gênero.

No que diz respeito à relação entre o período (compreendido como a série em curso) e a procrastinação parece haver falta de embasamento teórico empírico que correlacione essas duas variáveis. Todavia, McCown e Roberts (1994) asseguram que o nível de procrastinação tende a apresentar expressivo aumento durante os quatro anos de graduação enquanto, em relação à faixa etária, a idade de 20 (vinte) anos, usualmente, é o pico do comportamento procrastinador ao longo da vida. A mesma perspectiva é confirmada e discutida por Van Eerde (2003), Ferrari, O'Callaghan e Newbegin (2005) e Costa (2007), que notaram que a procrastinação decresce com o passar dos anos.

Milgram, Batori e Mowrer (1993) ponderam que alguns fatores podem aumentar ou diminuir a procrastinação conforme a idade. Em certo momento, os autores asseguram que os universitários tendem a apresentar comportamento procrastinador mais frequente que estudantes do ensino secundário, uma vez que estes são monitorados mais de perto quanto às atividades escolares de casa, são avaliados regularmente por meio de participação oral e de testes escolares frequentes.

2.2 Estudos anteriores

Em face das múltiplas teorias que explicam o aparecimento e desenvolvimento da procrastinação, vários autores desenvolveram estudos em diferentes áreas, especialmente no âmbito acadêmico. Pesquisas relacionadas à procrastinação no ambiente escolar são amplas no que se refere aos seus objetivos, utilizando como meio de investigação desde

o conceito da procrastinação como sendo uma prática ligada ao comportamento, passando pela identificação de seus padrões com base nas teorias motivacionais e traços de personalidade, chegando até, em casos específicos, a análises focadas nas consequências da procrastinação e na relação com o gênero (RIBEIRO *et al.*, 2014).

Solomon e Rothblum (1984) e Milgram, Sroloff e Rosenbaum (1988), em estudos empíricos, confirmaram a teoria comportamental. Em suas investigações, os autores, trabalhando com estudantes universitários, observaram que as atividades que não agradavam, que aborreciam ou que fossem de difícil realização estariam propensas a serem adiadas com maior frequência. Sobre o estudo de Solomon e Rothblum (1984) buscou-se verificar a frequência da procrastinação acadêmica e analisar os motivos desse comportamento. Para tanto, os pesquisadores elaboraram a escala *Procrastination Assessment Scale-Students* (PASS), que foi dividida em duas seções, sendo que a primeira procura verificar a frequência da procrastinação nas tarefas acadêmicas e a segunda volta-se para os motivos a ela relacionados.

Com base no uso da escala PASS, os resultados de pesquisa com estudantes da disciplina de Introdução à Psicologia, do ano de 1982, da *University of Vermont* (EUA), confirmaram que a procrastinação transcende o conceito de simples deficiência na gestão do tempo de estudo e configura-se de maneira complexa resultante de uma associação entre elementos afetivos, cognitivos e comportamentais. O medo do fracasso e a aversão à tarefa foram os motivos mais citados que justificam a procrastinação. (SOLOMON; ROTHBLUM, 1984). A procrastinação foi confirmada, também, em 1986, nessa mesma universidade e na mesma disciplina por Rothblum, Solomon e Murakami (1986).

Dewitte e Schouwenburg (2002) avaliaram o comportamento e as intenções de estudo dos discentes na preparação para um exame final e, para tal, consideraram a hipótese de que os estudantes iriam aumentar gradativamente o comportamento de estudo conforme o prazo final se aproximava e teriam um *sprint* nos momentos finais. Entretanto, na avaliação dos resultados, os autores indicaram que uma curva hiperbólica em formato de U poderia explicar melhor as intenções e as horas de estudo que uma curva gradativa. Identificaram, ainda, que a procrastinação é funcional até certo ponto, ou seja, a submissão à excessiva carga de estudo por várias semanas antes de um exame não seria proveitosa, pois levaria ao esquecimento.

Em outras oportunidades, alguns autores analisaram também a relação da variável gênero do indivíduo com o comportamento procrastinador (COSTA, 2007; BALKIS; DURU, 2009; ISKENDER, 2011). Contudo, os dados desses estudos não apresentam resultados consensuais: em alguns resultados as mulheres se mostram mais propensas à procrastinação e em outros os homens são mais procrastinadores. Quanto à variável idade, Costa (2007) admite a redução da procrastinação com seu avanço, argumentando que níveis maiores de procrastinação concentram-se nas populações mais jovens.

No Brasil, Sampaio e Bariani (2011) já confirmaram que 82% dos estudantes apresentaram comportamento procrastinador. Com foco específico em Ciências Contábeis, estudo recente de Ribeiro *et al.* (2014) investigou a relação entre o comportamento procrastinador e o desempenho acadêmico de graduandos em Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior utilizando como instrumento de pesquisa a escala psicométrica elaborada por Lay, em 1986. Os autores verificaram, também, se a variável gênero interfere no comportamento procrastinador. Os resultados indicaram baixo desempenho escolar associado a altos níveis de procrastinação, mas não rejeitaram a hipótese nula de inexistência de diferença entre o nível de procrastinação e os gêneros dos acadêmicos.

Quanto aos estudos que relacionam o período, considerado este como a série em que o estudante de graduação encontra-se no curso, com os níveis de procrastinação, são poucos os dados consistentes que suportem um posicionamento referente a essa associação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização deste estudo descritivo, classificado também como exploratório e com abordagem quantitativa, foram efetuadas pesquisas bibliográficas em fontes diversas para discussão dos estudos relacionados à procrastinação e, de maneira mais específica, sobre o comportamento procrastinador de estudantes universitários.

Quanto aos procedimentos para coleta de dados foi feito levantamento, do tipo *survey*, com estudantes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Integradas do Pontal, na Universidade Federal de Uberlândia (UFU), com o objetivo de investigar se os períodos diferenciados do curso influenciam a procrastinação de atividades, e ainda ampliar as discussões que investigam a associação entre o comportamento procrastinador e o desempenho acadêmico analisando se existe associação entre gênero e condição de trabalho com a procrastinação.

Destaca-se, quanto a este estudo, que se trata de uma replicação parcial do trabalho de Ribeiro *et al.* (2014), propondo objetivos de pesquisa semelhantes. Todavia, a população e a abordagem metodológica são distintas. A fim de ampliar as discussões foi introduzida a variável período (série) em curso para verificar como se apresenta o comportamento procrastinador dos discentes nos diferentes períodos do curso de Ciências Contábeis. A variável condição de trabalho também foi associada ao comportamento procrastinador. A proposta metodológica para tratamento dos dados distingue-se daquela utilizada no estudo replicado, pois nesta investigação optou-se pelo uso da Análise de Correspondência (ANACOR) devido à abordagem quantitativa empregada nas variáveis qualitativas coletadas.

A ANACOR foi utilizada não apenas por ser um tratamento estatístico diferenciado, mas também porque permite uma visão multidimensional na relação entre variáveis qualitativas, por meio de mapas perceptuais, possibilitando uma interpretação mais versátil. Na elaboração dos mapas perceptuais, a ANACOR converte todos os pontos oriundos das

colunas e linhas de dados de forma a normalizar simetricamente as variáveis principais, resultando um mapa simétrico de dados no espaço multidimensional. A ANACOR também se caracteriza por ser uma técnica exploratória, gerando, desta forma, indícios e tendências que poderão ser confirmados por meio de outras técnicas estatísticas. (FÁVERO; BELFIORE, 2015).

Quanto ao instrumento de pesquisa adaptou-se o questionário de procrastinação de Lay (1986), o qual foi elaborado em língua inglesa (versão original) e é composto por 20 (vinte) questões divididas igualmente em assertivas com caráter procrastinador e não procrastinador. Após sua tradução, feita por profissional conhecedor da língua inglesa à semelhança do procedimento adotado no estudo de Ribeiro *et al.* (2014), fez-se a adaptação.

No instrumento de pesquisa de Lay (1986) as questões indicam itens diferentes para estudantes e não estudantes (questões 2, 3, 10, 13 e 14) e as adaptações realizadas foram no sentido de adequar essas questões a um contexto acadêmico. Essa adaptação não compromete a estrutura e o sentido do instrumento original, permanecendo 10 questões que caracterizam o estudante como procrastinador e outras 10 que caracterizam o comportamento como não procrastinador.

As questões foram distribuídas de forma intercalada sendo que as ímpares indicam um comportamento procrastinador, em caso de resposta positiva, e as pares, em caso de resposta negativa, indicam comportamento não procrastinador. Nesse sentido, as questões ímpares, por exemplo, em caso de uma resposta discordante (negativa), caracterizam os discentes como não procrastinadores; o inverso aplica-se às questões pares.

As respostas para as questões foram elaboradas segundo os critérios da escala de *Likert*, na qual os respondentes informam o grau de caracterização que a assertiva possui para si. As opções de respostas foram distribuídas, no instrumento de coleta de dados, em uma escala com cinco pontos, sendo: (1) discordo totalmente, (2) discordo parcialmente, (3) não discordo/nem concordo, (4) concordo parcialmente, e (5) concordo totalmente.

Ainda sobre o instrumento de pesquisa foi solicitado que o discente informasse o número de matrícula, o gênero e sua condição de emprego, se trabalha ou não, justamente para realizar a Análise de Correspondência entre essas variáveis e o comportamento.

O instrumento de pesquisa, depois das adaptações, pode ser visualizado no Quadro 1.

Quadro 1 – Questionário de procrastinação

1. Eu frequentemente me vejo realizando tarefas hoje que eu deveria ter realizado em dias anteriores.
2. Quando termino de ler um livro da biblioteca, eu o devolvo de imediato, independentemente da data programada para devolução.
3. Eu não faço trabalhos escolares até pouco antes do prazo em que eles devem ser entregues.
4. Quando é hora de me levantar de manhã, na maioria das vezes, saio direto para fora da cama.
5. Um e-mail depois de lido pode aguardar vários dias antes de ser respondido.
6. Eu geralmente retorno telefonemas prontamente.
7. Mesmo com tarefas que exigem pouco esforço, apenas sentar-se e fazê-las, eu vejo que elas raramente são concluídas, ficando pendentes por dias.
8. Eu geralmente tomo decisões o mais rápido possível.
9. Eu geralmente demoro a iniciar o trabalho que tenho que fazer.
10. Ao me preparar para sair, eu raramente tenho que fazer algo no último minuto.
11. Eu geralmente tenho que me apressar para concluir uma tarefa a tempo.
12. Prefiro sair mais cedo para um compromisso.
13. Na preparação para algum prazo final, muitas vezes eu perco tempo fazendo outras coisas.
14. Costumo começar um trabalho logo após ele me ser atribuído.
15. Eu sempre pareço terminar trabalhos escolares no último minuto.
16. Frequentemente termino uma tarefa mais cedo do que o necessário.
17. Eu costumo comprar até mesmo um item essencial na última hora.

18. Eu normalmente faço todas as coisas que planejo fazer em um dia.

19. Estou continuamente dizendo: “Eu vou fazer isso amanhã”.

20. Eu costumo finalizar todas as tarefas que tenho para fazer antes de me acalmar e relaxar para a noite.

Fonte: Adaptado de Lay (1986).

A coleta de dados foi realizada presencialmente mediante a aplicação do instrumento de pesquisa, pelos autores, junto aos discentes em suas salas de aula. A população compunha-se de 167 (cento e sessenta e sete) estudantes matriculados e frequentes no segundo semestre de 2015. O retorno foi de 100 respostas, o que equivale a aproximadamente 60% da população da pesquisa. Como nessa instituição o curso de Ciências Contábeis é oferecido anualmente e a coleta de dados foi realizada no segundo semestre, a amostra é composta por estudantes do 2º, 4º, 6º 8º e 10º períodos.

Sobre a proposta metodológica para tratamento e análise das informações optou-se por não converter o conjunto de dados para variáveis quantitativas e utilizar o teste de correlação, que foi a proposta de Ribeiro *et al.* (2014). No estudo em tela, optou-se por manter o conjunto de dados obtidos em sua forma qualitativa (variáveis categóricas) para aplicação da Análise de Correspondência. Por serem utilizadas variáveis diferentes, quanto à sua natureza, não se consideram adequadas eventuais comparações entre métodos qualitativos e quantitativos, devendo, na melhor das hipóteses, considerá-los complementares.

Para variáveis qualitativas fez-se o uso das técnicas de Análise de Correspondência (ANACOR), que avaliam a significância das similaridades e diferenças de comportamento entre variáveis e categorias sugeridas. A ANACOR determina as coordenadas das categorias utilizando tabelas cruzadas com base na distribuição dos dados e, a partir de então, elabora mapas perceptuais, os quais são “diagramas de dispersão que representam as categorias das variáveis na forma de pontos em relação a eixos de coordenadas ortogonais” evidenciando suas associações. (FÁVERO; BELFIORE, 2015, p. 178).

Para investigar se existe relação entre o nível de procrastinação, o desempenho acadêmico e o gênero, foram elaborados os mapas perceptuais e verificadas as associações entre essas variáveis. Buscou-se, também, confirmar por meio da ANACOR se há diferença de comportamento – procrastinador/não procrastinador – ao longo dos períodos em que o estudante se encontra no curso e devido à condição de emprego. A admissão da última variável se justificou porque não foram encontrados, na literatura nacional e internacional, estudos que investigassem a variável período (série em curso) e sua relação com a procrastinação.

A identificação dos estudantes foi realizada mediante o somatório das respostas, sendo rotulados como procrastinadores aqueles que apresentaram maior frequência de respostas positivas em questões de caráter procrastinador somadas às respostas negativas para as questões de caráter não procrastinador. O procedimento foi similar para o rótulo de não procrastinador.

Como exemplo do procedimento, no Quadro 2, apresenta-se uma simulação que evidencia o manejo dos dados. As afirmativas ímpares caracterizam o comportamento procrastinador enquanto as afirmativas de natureza par, o comportamento não procrastinador. Se o respondente assinalasse suas respostas conforme a situação apresentada, seu comportamento seria classificado como não procrastinador.

As respostas do ponto 3 (não discordo/nem concordo) da escala de Likert foram classificadas como um elemento neutro, não sendo possível indicar se o estudante tende a apresentar um comportamento procrastinador ou não, ou seja, na ausência de caracterização clara o comportamento não foi esclarecedor e, portanto, não foi explorado nas discussões.

Quadro 2 – Exemplificação da simulação de respostas obtidas

Afirmativas	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1. Eu frequentemente me vejo realizando tarefas hoje que eu deveria ter realizado em dias anteriores.	X				
2. Quando termino de ler um livro da biblioteca, eu o devolvo de imediato, independentemente da data programada para devolução.					X
3. Eu não faço trabalhos escolares até pouco antes do prazo em que eles devem ser entregues.		X			
4. Quando é hora de me levantar de manhã, na maioria das vezes, saio direto para fora da cama.				X	

Fonte: Dados da pesquisa.

O desempenho acadêmico foi definido com base no valor do Coeficiente de Rendimento Acadêmico (CRA), indicador de rendimento acadêmico utilizado na IES investigada. As informações relativas ao CRA foram obtidas junto à Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD) após autorização da coordenação do curso em tela.

Para a classificação do CRA, em alto, médio e baixo, adotou-se a seguinte categorização: (i) 100 – 80: CRA alto; (ii) 79 – 60, CRA médio; (iii) 59 a 0, CRA baixo. Apesar de ser uma classificação arbitrária entendeu-se como baixo o valor de até 59 daqueles discentes que estão abaixo da média exigida para aprovação nas disciplinas do curso. Embora o valor do CRA seja uma medida quantitativa, realizou-se sua conversão para dados qualitativos para fins das exigências da ANACOR.

Além da categorização do CRA, foi utilizada uma variável *dummy* para as variáveis qualitativas como o gênero e a situação de emprego: se o estudante trabalha ou não. Atribuiu-se a *dummy* 1 para feminino e 2 para masculino. Também foi atribuído 1 para aqueles estudantes que trabalham e 2 para os que não trabalham.

No tratamento dos dados, com o auxílio do *software IBM Statistical Package for Social Science (SPSS) 21*, foi utilizada, inicialmente, estatística descritiva para estruturação das informações. Os resultados da Análise de Correspondência foram apresentados por meio dos mapas perceptuais.

4 DISCUSSÃO DOS DADOS

A UFU, instituição pública federal localizada em Uberlândia (MG), possui duas faculdades que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis: a Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC) localizada na sede, em Uberlândia; e a Faculdade de Ciências Integradas do Pontal (FACIP), instituição fora da sede, em Ituiutaba (MG) no *campus* Pontal (UFU, 2009), resultante do processo de expansão universitária. Nesta IES, o curso de Ciências Contábeis, autorizado pela Resolução do Conselho Universitário (CONSUN) n.º 02/2006, iniciou-se em 2007, na modalidade de educação presencial com carga horária de 3.120 horas (MEC, 2015). Atualmente são ofertadas 40 vagas anuais e o curso é integralizado em cinco anos, admitindo-se o mínimo de 04 (quatro) anos e máximo de 07 (sete) anos, em período noturno. (FACIP, 2009).

As informações descritivas da população investigada referentes ao gênero e ao coeficiente de rendimento acadêmico, de acordo com o período que os estudantes cursavam à época da coleta de dados, são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Características gerais dos discentes por gênero e CRA, segundo o período cursado

Variáveis	Períodos										Total		
	2°		4°		6°		8°		10°				
	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	<i>f</i>	<i>f</i> (%)	
Gênero	Feminino	13	59,1	10	58,8	07	38,9	09	47,4	13	54,2	52	52,0
	Masculino	<u>09</u>	<u>40,9</u>	<u>07</u>	<u>41,2</u>	<u>11</u>	<u>61,1</u>	<u>10</u>	<u>52,6</u>	<u>11</u>	<u>45,8</u>	<u>48</u>	<u>48,0</u>
		22	100,0	17	100,0	18	100,0	19	100,0	24	100,0	100	100,0
CRA	Alto	09	40,9	07	41,2	02	11,1	05	26,3	08	33,3	31	31,0
	Médio	10	45,5	05	29,4	09	50,0	10	52,6	13	54,2	47	47,0
	Baixo	<u>03</u>	<u>13,6</u>	<u>05</u>	<u>29,4</u>	<u>07</u>	<u>38,9</u>	<u>04</u>	<u>21,1</u>	<u>03</u>	<u>12,5</u>	<u>22</u>	<u>22,0</u>
		22	100,0	17	100,0	18	100,0	19	100,0	24	100,0	100	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Apesar de a maioria (52,0%) dos respondentes serem do gênero feminino, observou-se uma divisão quase perfeitamente equivalente quanto ao gênero (aproximadamente 50,0% de cada sexo). Quase a metade (47,0%) dos graduandos possui um CRA categorizado como médio e a maior parte (24,0%) dos estudantes encontra-se no último período do curso.

Embora o CRA dos discentes tenha sido categorizado para utilização como uma variável qualitativa, efetuou-se a análise descritiva dos dados quantitativos do CRA como apresentado na Tabela 4. Constatou-se que os estudantes tiveram um desempenho médio de 70,0689, corroborando a informação anterior de que a maioria dos discentes (47,0%) possui CRA médio (Tabela 1). Quanto aos extremos dos resultados verifica-se que o CRA mínimo é de 0 e o máximo é de 96,8.

Tabela 2 – Análise descritiva da variável CRA

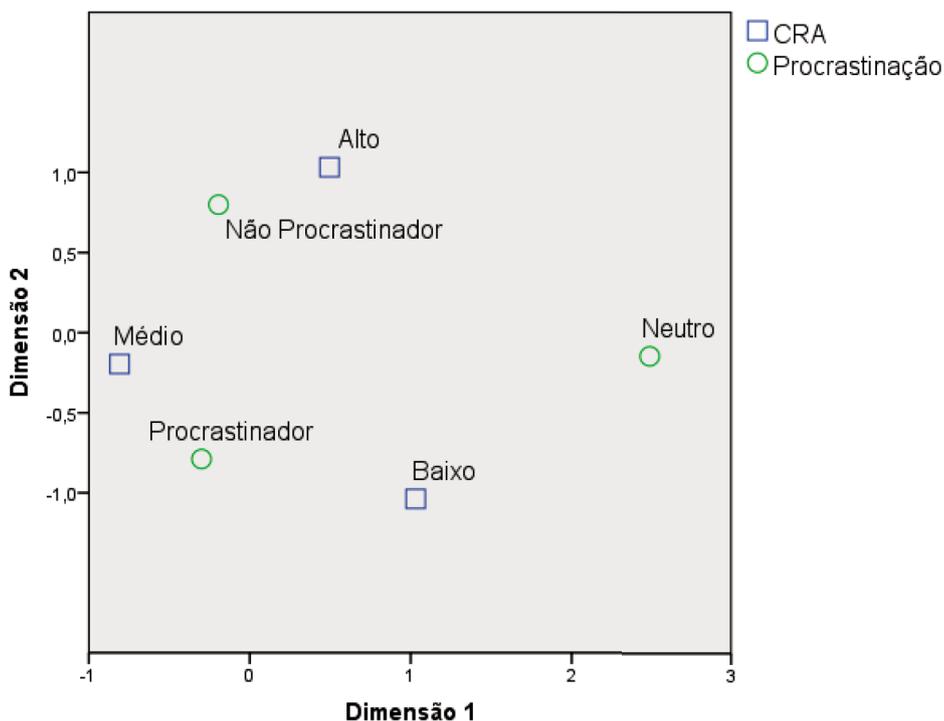
	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
CRA	100	,00	96,80	70,0689	15,49349
N válido (de lista)	100				

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a Análise de Correspondência categorizou-se, na sequência, o comportamento dos respondentes em procrastinador ou não procrastinador. Conforme exemplificação na Tabela 1, a análise das respostas mostra que o perfil de 46 (quarenta e seis) discentes classificou-se como não procrastinador; 45 (quarenta e cinco) possuem comportamento procrastinador, enquanto as respostas de 09 (nove) estudantes apontaram um comportamento neutro – nessa situação as assertivas assinaladas se localizaram no ponto 3 da escala de Likert, em que o respondente não concordou nem discordou ao assinalar a afirmativa.

A Análise de Correspondência para as variáveis ‘Procrastinação’ e ‘CRA’ é apresentada na Figura 1, por meio do mapa perceptual. É possível destacar que o comportamento ‘Não Procrastinador’ dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da IES investigada está mais associado ao Alto desempenho acadêmico, porém com maior proximidade ao Médio rendimento. Os resultados divergem parcialmente daqueles apontados em Ribeiro *et al.* (2014) nos quais foi constatado que estudantes com altos níveis de procrastinação apresentavam desempenho escolar reduzido.

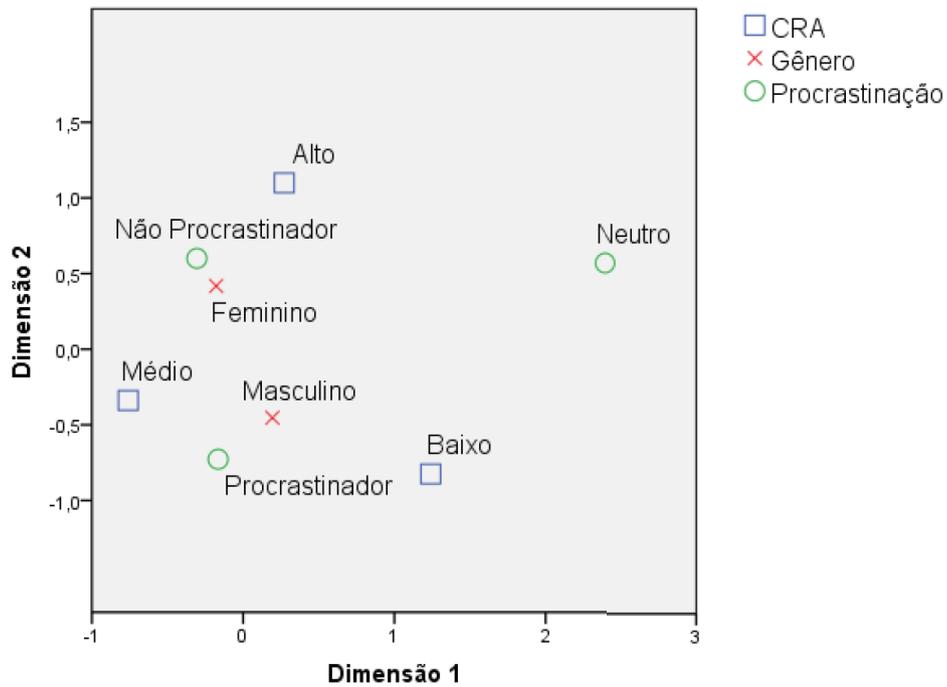
Figura 1 – Mapa perceptual para Procrastinação e Coeficiente de Rendimento Acadêmico



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Com relação à Análise de Correspondência que verifica a associação da variável ‘Gênero’ ao comportamento procrastinador – ‘Procrastinação’, na Figura 2 está apresentada a associação dessas duas variáveis com o ‘CRA’, definido como variável para desempenho acadêmico. Verifica-se que a categoria ‘Feminino’ apresenta forte associação com a categoria ‘Não Procrastinador’, mas encontra-se entre as categorias ‘Alto’ e ‘Médio’ CRA. Já a categoria ‘Masculino’ está mais associada à classificação ‘Procrastinador’, situando-se entre as ‘Médio’ e ‘Baixo’ rendimento. Corroboram-se os achados do estudo de Ribeiro *et al.* (2014) no qual se confirmou que estudantes do gênero masculino tendem a ser mais procrastinadores.

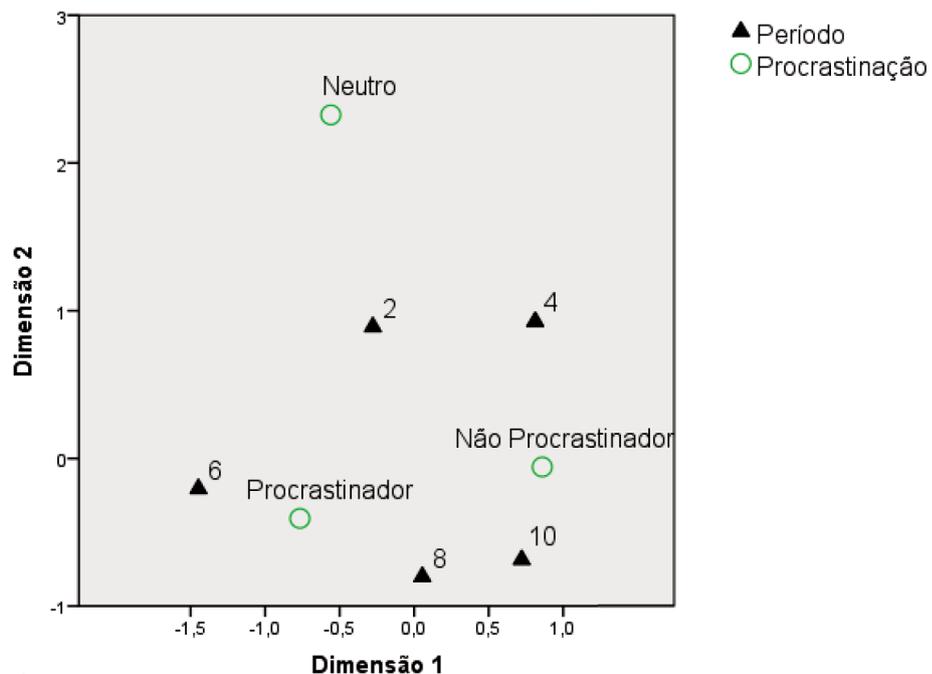
Figura 2 – Mapa perceptual para Gênero, Procrastinação e CRA



Fonte: Dados da pesquisa.

No sentido de atender ao objetivo principal desta pesquisa e identificar se o período do curso influencia a procrastinação das atividades foram cruzadas as informações acerca das variáveis 'Período' e 'Procrastinação', cujo mapa perceptual é visualizado na Figura 3.

Figura 3 – Mapa perceptual para Período e Procrastinação

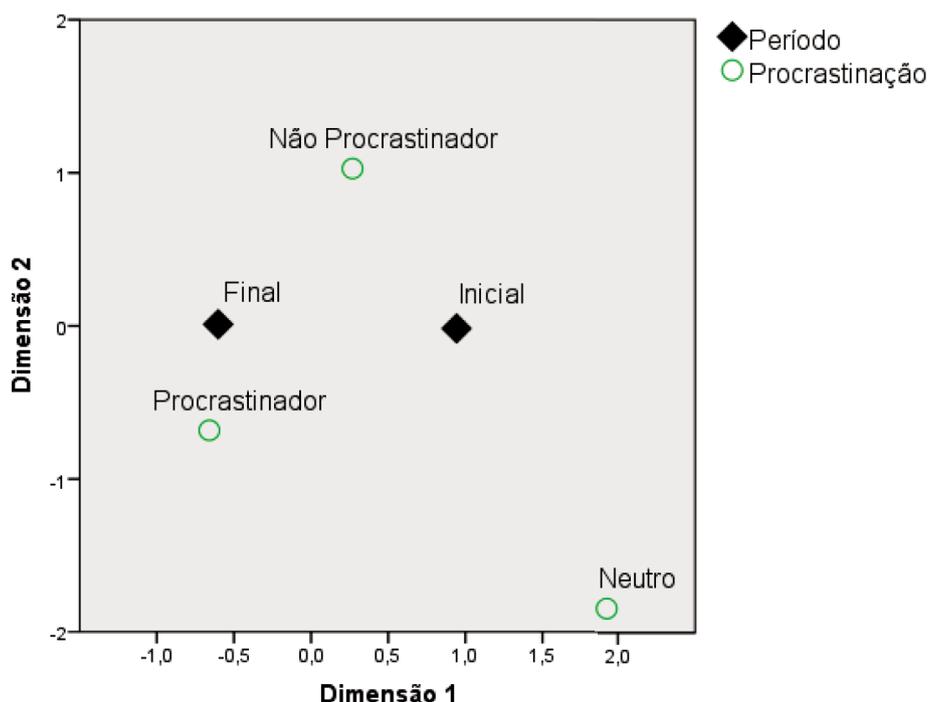


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que as variáveis encontram-se dispersas no mapa perceptual. Analisando-se a dispersão existente entre a associação do comportamento procrastinador com o período em que o estudante encontra-se no curso verifica-se que tanto os discentes do 4º período quanto os do 10º período estão mais associados à classe 'Não Procrastinador'. Já os estudantes do 6º e do 8º período estão associados à categoria 'Procrastinador'. Entretanto, embora os alunos do 2º período estejam mais associados à categoria 'Não Procrastinador', não se pode deixar de considerar sua associação, também, à categoria 'Procrastinador'.

A fim de reduzir a dispersão das variáveis de forma a investigar se há diferença entre os períodos iniciais e finais do curso de Ciências Contábeis, na IES *locus* da investigação, nova Análise de Correspondência foi feita a partir da classificação em categoria Inicial do 2º e 4º períodos e, em categoria Final, o 6º, o 8º e o 10º período. A classificação do 6º período na categoria Final deve-se ao entendimento de que os estudantes desse período, em condições normais, se encontram mais próximos da conclusão do curso.

Figura 4 – Mapa perceptual para períodos Inicial e Final e Procrastinação

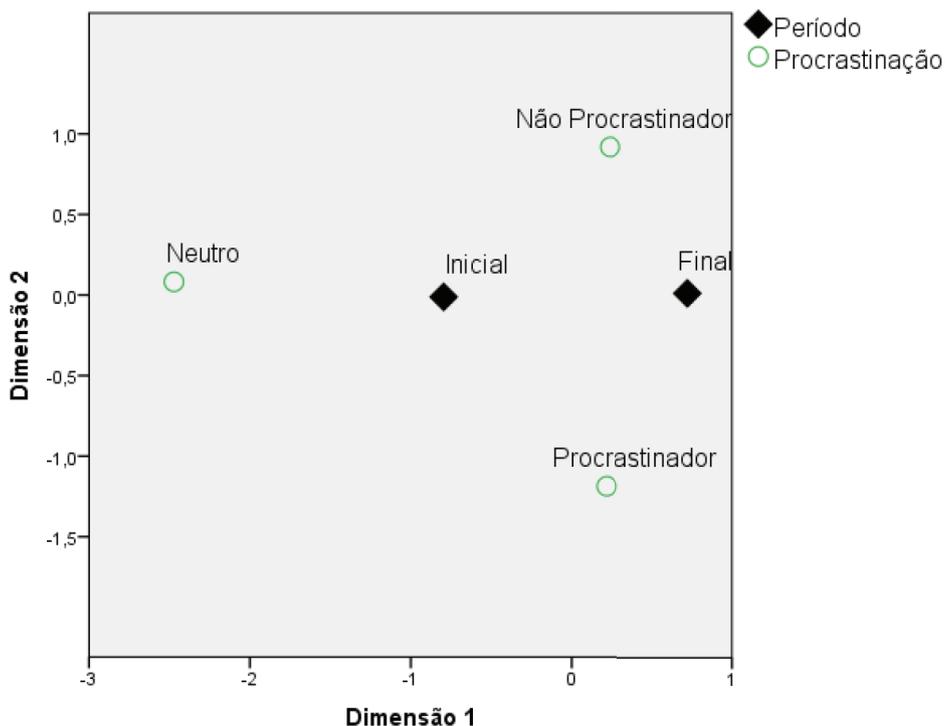


Fonte: Dados da pesquisa.

No mapa perceptual com as coordenadas das categorias 'Período' e 'Procrastinação', Figura 4, observa-se que ambas as categorias, Final e Inicial, estão localizadas entre as classes 'Não Procrastinador' e 'Procrastinador'. No entanto, a categoria 'Final' encontra-se mais associada ao comportamento 'Procrastinador', entendendo-se que alunos que estão na fase de conclusão do curso tendem a ser mais procrastinadores que aqueles na fase inicial.

O resultado apresentado no mapa perceptual da Figura 4 poderia não retratar fielmente a associação devido ao número de observações em cada categoria – foram considerados dois e três períodos como Inicial e Final, respectivamente. A fim de refinar a ANACOR, nova simulação foi realizada excluindo o 6º período, considerado como intermediário, entre os períodos Inicial e Final. Sua exclusão não alterou a dispersão das categorias (Figura 5) e, não é possível, a partir do resultado, afirmar com segurança existir maior associação da variável período cursado com o comportamento procrastinador.

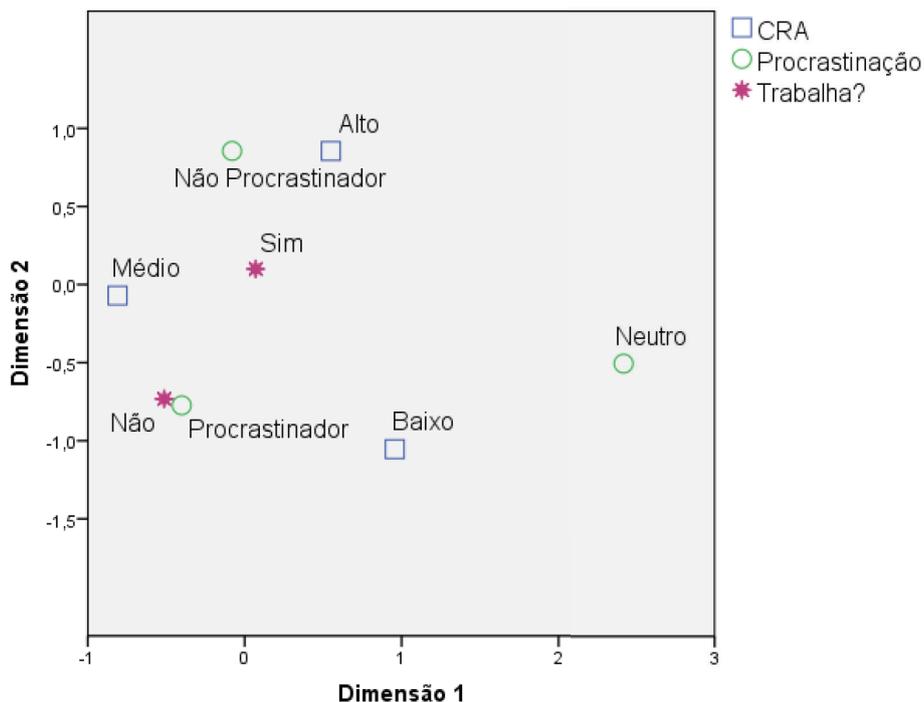
Figura 5 – Mapa perceptual – períodos Inicial e Final, exclusive o 6º período, e Procrastinação



Fonte: Dados da pesquisa.

Adicionalmente, analisou-se se o fato de o discente trabalhar ou não apresentar associação com seu rendimento acadêmico e a procrastinação. A ANACOR (Figura 6) destaca a associação das variáveis ‘CRA’ e ‘Procrastinação’ com a variável ‘Trabalho’.

Figura 6 – Mapa perceptual para Coeficiente de Rendimento Acadêmico, Procrastinação e Trabalho



Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar o gráfico na Figura 6 constata-se que a categoria Não (Trabalho) está fortemente associada à categoria Procrastinador, e pouco associada à categoria Alto (CRA). A associação é mais evidente às categorias Médio (CRA) e Baixo (CRA). Os indícios resultantes da análise evidenciam que estudante que não trabalha tende a apresentar comportamento procrastinador. No caso da categoria Sim (Trabalho), ela encontra-se em uma região central entre Não Procrastinador e Procrastinador, porém com mais proximidade à primeira. Outra informação interpretada a partir da visualização da Figura 6 é que a categoria Sim (Trabalho) ocupa uma posição equidistante entre Alto, Médio e Baixo (CRA).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se, neste estudo, investigar, por meio da técnica de Análise de Correspondência (ANACOR), se a seriação, compreendida como os diferentes períodos cursados pelos discentes no curso de Ciências Contábeis da FACIP-UFU, influencia a procrastinação das atividades acadêmicas. A discussão apresentada foi uma tentativa de contribuir aos estudos dessa natureza, baseando-se na pesquisa realizada por Ribeiro *et al.* (2014), com o objetivo de ampliar os achados e discussões, no sentido de verificar se tais resultados são similares. A fim de introduzir novos elementos para discussão inseriu-se a variável período, considerada como a série do curso, no qual o discente se encontrava matriculado para sua associação com o comportamento procrastinador. Adicionalmente associou-se a condição de trabalho do discente à procrastinação e CRA. Propôs-se, ainda, um tratamento metodológico qualitativo para as variáveis.

Os resultados indicam que os estudantes dos períodos finais do curso estão mais associados a um comportamento procrastinador. Não é possível afirmar o mesmo daqueles que estão iniciando o curso, uma vez que a dispersão verificada por meio de mapas perceptuais evidencia uma posição quase que equidistante entre ter um comportamento procrastinador ou não procrastinador.

Com relação à associação do gênero do estudante com o comportamento procrastinador, verificou-se que os discentes do gênero feminino associam-se a um comportamento não procrastinador, enquanto estudantes do gênero masculino estão mais associados à procrastinação. Este resultado pode ser um importante indicativo nas investigações a respeito da procrastinação referente ao gênero do discente, visto que essa relação não é conclusiva nas análises de Costa (2007), Balkis e Duru (2009), Iskender (2011) e Ribeiro *et al.* (2014).

Relativamente à investigação entre o comportamento procrastinador e o rendimento acadêmico do estudante, mensurado por meio do CRA, identificou-se que os que responderam ter comportamento procrastinador estão associados a um rendimento acadêmico de baixo a médio, ao passo que aqueles cujo comportamento foi classificado como não procrastinador possuem um rendimento acadêmico de médio a alto. Tais resultados são consoantes com as discussões de Baptista (2013) e Ribeiro *et al.* (2014), cujos estudos preocuparam-se com os resultados negativos que a procrastinação pode causar no rendimento acadêmico do estudante.

Uma constatação a ser destacada refere-se à análise de uma variável não contemplada no estudo de Ribeiro *et al.* (2014): a situação de emprego do discente, ou seja, se este trabalha ou não. Notou-se que a variável Não (trabalho) apresentou forte associação ao comportamento procrastinador. No que tange à formação dos futuros profissionais contábeis, é interessante observar que o fato de já trabalhar parece minimizar o comportamento procrastinador, o que pode ser um indicativo de que no exercício profissional essa condição se mantenha.

Foi possível identificar que os discentes do curso de Ciências Contábeis da IES investigada apresentam, sim, comportamento procrastinador, mas essa conduta mostra diferenças ao longo dos anos (períodos do curso) nos quais os estudantes estão matriculados. É oportuno afirmar que, com base na metodologia utilizada, estudantes de períodos finais são mais procrastinadores que aqueles de períodos iniciais. No entanto, não é possível realizar inferências sobre os motivos desse comportamento nos períodos finais, ou tão pouco, tecer considerações sobre um possível incentivo, ainda que não intencionalmente, pelo próprio curso no decorrer dos semestres.

A procrastinação no ambiente acadêmico torna-se preocupante no momento em que se trabalha com a concepção de que a universidade é um espaço de preparação para a vida profissional, especialmente, na área contábil em que o contador deve observar e cumprir prazos e limites de tempo diariamente. Apesar de serem os discentes os procrastinadores, não somente eles podem ser considerados culpados nesse processo. Deve haver, com base em estudos que investigam temáticas iguais ou afins à proposta neste trabalho, a possibilidade de sugestões e implementação de ações, por parte das instituições de ensino, que enfatizem a importância do cumprimento de prazos para o sucesso tanto das atividades acadêmicas quanto do exercício profissional futuro.

As contribuições deste estudo não se limitam apenas ao reconhecimento do comportamento procrastinador dos discentes de uma IES, mas também à associação deste comportamento com outras variáveis como o desempenho acadêmico e o gênero, objetos de discussão em diversos estudos. Buscou-se também analisar a inserção de variáveis ainda não investigadas como a situação de emprego (se trabalha ou não) e o período em curso. Ademais, a metodologia para análise de dados de variáveis qualitativas utilizadas nesta pesquisa não é usual. Trabalhos que investigaram a temática relacionada à procrastinação têm proposto quantificar variáveis que, em tese, são qualitativas e estabelecem relações quando deveriam promover somente associações.

Algumas limitações são destacadas, como a análise do perfil de discentes de uma única faculdade, o que restringe

os resultados apresentados a esta IES, impedindo qualquer generalização dos dados obtidos. Outra limitação refere-se ao índice de respostas alcançado: apenas 60% da população participaram da pesquisa, o que inviabiliza a emissão de comentários conclusivos sobre a população-alvo.

Novos estudos podem ser realizados em outras IES sugerindo-se comparações entre os resultados, especialmente considerando os diferentes períodos em curso e a situação de emprego. Também, sugere-se o uso de outras variáveis, presentes no contexto acadêmico, que podem influenciar o comportamento do discente ao realizar suas atividades. Em instituições que possuem dois cursos de graduação em Ciências Contábeis, como é o caso da Universidade Federal de Uberlândia, estudos comparativos são sugeridos para identificar não só as associações entre o comportamento e o rendimento acadêmico, mas também os resultados entre os cursos.

REFERÊNCIAS

- BALKIS, M.; DURU, E. Prevalence of academic procrastination behavior among pre-service teachers, and its relationship with demographics and individual preferences. *Journal of Theory and Practice in Education*, v. 5, n. 1, pp. 18-32, 2009. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Murat_Balkis/publication/26581257_Prevalence_of_academic_procrastination_behavior_among_pre-service_teachers_and_its_relationships_with_demographics_and_individual_preferences/links/0deec517f836d157ad000000.pdf>. Acesso em: 18 maio 2015.
- BAPTISTA, A. S. *Procrastinação para o estudo e autoeficácia acadêmica em alunos do 3º ciclo e ensino secundário: relação com o rendimento escolar e o nível socioeconômico*. 2013. 93 f. Dissertação (Mestrado em Psicologia da Educação) – Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Vila Real, Portugal, 2013. Disponível em: <<https://repositorio.utad.pt/handle/10348/2793>>. Acesso em: 18 maio 2015.
- BURKA, J.; YUEN, L. *Procrastinação*. São Paulo: Nobel, 1991.
- COSTA, M. D. S. *Procrastinação, autorregulação e gênero*. 2007. 123 f. Dissertação (Mestrado em Psicologia) – Universidade do Minho, Portugal, 2007. Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/6961/1/TESE%2520Completa%2520%28%29.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2015.
- COSTA, P. T.; McCRAE, R. R. *Revised neo-personality inventory (NEO-PI-R) and neo five-factor inventory (NEO-FFI) professional manual*. Odessa, FL.: Psychological Assessment Resources, 1992.
- DEWITTE, S.; SCHOUWENBURG, H. Procrastination, temptation and incentives: the struggle between the present and the future in procrastinators and the punctual. *European Journal of Personality*, v. 16, n. 6, pp. 469-489, 2002. Disponível em: <<https://feb.kuleuven.be/public/ndbad99/papers%20blog/BEFORE2006/Dewitte%20Schouwenburg%20EJP%202002%20procrastination%20present%20future.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2015.
- DIETZ, F.; HOFER, M.; FRIES, S. Individual values, learning routines and academic procrastination. *British Journal of Educational Psychology*, v. 77, n. 4, pp. 893-906, 2007. Disponível em: <<http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/17971288>>. Acesso em: 08 maio 2015.
- ENUNO, S. R. F.; KERBAUY, R. R. Procrastinação: descrição de comportamentos de estudantes e transeuntes de uma capital brasileira. *Revista Brasileira de Terapia Comportamental e Cognitiva*, v. 1, n. 2, pp. 125-133, 1999. Disponível em: <<http://pepsic.bvsalud.org/pdf/rbtcc/v1n2/v1n2a03.pdf>>. Acesso em 08 maio 2015.
- FACULDADE DE CIÊNCIAS INTEGRADAS DO PONTAL (FACIP). *Curso de Ciências Contábeis, 2009*. Disponível em: <<http://www.facip.ufu.br/cienciascontabeis>>. Acesso em: 08 jan. 2015.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. *Análise de dados: técnicas multivariadas exploratórias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- FERRARI, J. R.; JOHNSON, J. L.; McCOWN, W. G. *Procrastination and task avoidance: Theory, research and treatment*. New York: Plenum Press, 1995.
- _____. Procrastination as self-regulation failure of performance: effects of cognitive load, self-awareness, and time limits on 'working better under pressure'. *European Journal of Personality*, v. 15, n. 5, pp. 391-406, 2001. Disponível em: <<http://www.ingentaconnect.com/content/jws/per/2001/00000015/00000005/art00413>>. Acesso em: 18 maio 2015.
- _____; BECK, B. L. Affective responses before and after fraudulent excuses by academic procrastinators. *Education*, v. 118, n. 4, pp. 529-538, 1998. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Joseph_Ferrari3/publication/276354353_Affective_Responses_Before_and_After_Fraudulent_Excuses_by_Academic_Procrastinators/links/5557a4e508aeaaff3bf771be.pdf>. Acesso em: 11 out. 2016.
- _____; O'CALLAGHAN, J.; NEWBEGIN, I. Prevalence of procrastination in the United States, United Kingdom, and Australia: arousal and avoidance delays among adults. *North American Journal of Psychology*, v. 7, n. 1, pp. 1-6, 2005. Disponível em: <<http://www.freepatentsonline.com/article/North-American-Journal-Psychology/159922620.html>>. Acesso em 08 out. 2015.

FERREIRA, A. B. H. *Mini Aurélio: o dicionário da língua portuguesa*. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FONTES, J. J. O. *Procrastinação: classificação dos hábitos de procrastinação digital no ambiente acadêmico de uma turma do 1º ano de Design e criação de método curricular pedagógico autorregular da aprendizagem*. 2012. 1042 p. Dissertação (Mestrado em Multimídia) – Faculdade de Engenharia de Universidade do Porto, Porto, Portugal, 2012. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/72685>>. Acesso em: 18 maio 2015.

FRANCESCHINI, A. Psicologia organizacional e a análise do comportamento. *Transformações em Psicologia*, v. 2, n. 2, pp. 114-125, 2009. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?pid=S2176-106X2009000200007&script=sci_arttext>. Acesso em: 18 jul. 2015.

HARRIOTT, J.; FERRARI, J. R. Prevalence of procrastination among samples of adults. *Psychological Reports*, v. 78, pp. 611-616, 1996. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/232600716_Prevalence_of_Procrastination_among_Samples_of_Adults>. Acesso em: 02 out. 2016.

ISKENDER, M. The influence of self-compassion on academic procrastination and dysfunctional attitudes. *Educational Research and Reviews*, v. 6, n. 2, pp. 230-234, 2011. Disponível em: <<http://eric.ed.gov/?id=EJ923653>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

KNAUS, W. J. Procrastination, blame, and change. *Journal of Social Behavior and Personality*, v. 15, n. 5, pp. 153-166, 2000. Disponível em: <<http://connection.ebscohost.com/c/articles/10625404/procrastination-blame-change>>. Acesso em: 18 maio 2015.

LAY, C. H. At last, my research article on procrastination. *Journal of Research in Personality*, v. 20, n. 4, pp. 474-495, 1986. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0092656686901273>>. Acesso em: 08 maio 2015.

LEE, E. The relationship of motivation and flow experience to academic procrastination in university students. *Journal of Genetic Psychology*, v. 166, n. 1, pp. 5-14, 2005. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/7951803_The_Relationship_of_Motivation_and_Flow_Experience_to_Academic_Procrastination_in_University_Students>. Acesso em: 15 out. 2015.

McCOWN, W.; JOHNSON, J.; PETZEL, T. Procrastination, a principal components analysis. *Personality and Individual Difference*, v. 10, n. 2, pp. 197-202, 1989.

_____. ROBERTS, R. A study of academic and work-related dysfunctioning relevant to the college version of an indirect measure of impulsive behaviour. *Integra Technical Paper* pp. 94-98, Radnor, PA: Integra, Inc., 1994.

MILGRAM, N. A.; BATORI, G.; MOWRER, G. Correlates of academic procrastination. *Journal of School Psychology*, v. 31, n. 4, p. 487-500, 1993. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/002244059390033F>>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. SROLOFF, B.; ROSENBAUM, M. The procrastination of everyday life. *Journal of Research in Personality*, v. 22, n. 2, pp. 197-212, 1988. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0092656688900153>>. Acesso em: 20 jul. 2015.

MINISTÉRIODAEEDUCAÇÃO(MEC). *Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, 2015*. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/emec/consulta-cadastro/detalhes-curso/d96957f455f14c6542552b0f6eb/MTc=/9f1aa921d96ca1df24a34474cc171f61/MTA>>. Acesso em: 01 abr. 2015.

RIBEIRO, F.; AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D.; CASA NOVA, S. P. C. Comportamento procrastinador e desempenho acadêmico de estudantes do curso de ciências contábeis. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 7, n. 3, pp. 386-406, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/buscaedicao/periodico/advances-in-scientific-and-applied-accounting/idedicao/3419>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

ROTHBLUM, E. D.; SOLOMON, L. J.; MURAKAMI, J. Affective, cognitive and behavioral differences between high and low procrastinators. *Journal of Counseling Psychology*, v. 33, n. 4, pp. 387-394, 1986. Disponível em: <http://rothblum.sdsu.edu/doc_pdf/procrastination/Affective_Cognitive.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2015.

SAMPAIO, R. K. N.; BARIANI, I. C. Procrastinação acadêmica: um estudo exploratório. *Estudos Interdisciplinares de Psicologia*, v. 2, n. 2, pp. 242-262, 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5433/2236-6407.2011v2n2p242>>. Acesso em: 29 fev. 2015.

_____; POLYDORO, S. A. J.; ROSÁRIO, P. S. L. F. Autorregulação da aprendizagem e a procrastinação acadêmica em estudantes universitários. *Cadernos de Educação*, n. 42, pp. 119-142, maio/jun./jul./ago. 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/caduc/article/view/2151/1968>>. Acesso em: 29 fev. 2015.

SCHOUWENBURG, H. C.; LAY, C. H. Trait procrastination and the big-five factors of personality. *Personality and Individual Differences*, v. 18, n. 4, pp. 481-490, 1995. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/019188699400176S>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

_____. Procrastination in academic settings: general introduction. In: SCHOUWENBURG, H. C.; LAY, C. H.; PYCHYL, T. A.; FERRARI, J. R. (Eds). *Counseling the procrastinator in academic settings*. Washington: American Psychological Association, 2004, pp. 3-17.

SILVA, D. J. M.; SILVA, M. A.; VILELA, M. S. S. Procrastinação e desempenho acadêmico: análise por meio da análise de correspondência. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 10, Ribeirão Preto. *Anais...* X Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Ribeirão Preto, SP, 2016. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/files/2016-05/epc273.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2016.

SOLOMON, L. J.; ROTHBLUM, E. P. Academic procrastination: frequency and cognitive-behavioral correlates. *Journal of Counseling Psychology*, v. 31, n. 4, pp. 503-509, 1984. Disponível em: <http://rothblum.sdsu.edu/doc_pdf/procrastination/AcademicProcrastinationFrequency.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2015.

TUCKMAN, B.W.; SCHOUWENBURG, H. C. Behavioural interventions for reducing procrastination among university students. In: SCHOUWENBURG, H. C.; LAY, C. H.; PYCHYL, T. A.; FERRARI, J. R. (Eds). *Counseling the procrastinator in academic settings*. Washington: American Psychological Association, 2004, pp. 91-103.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU). *Universidade Federal de Uberlândia, 2009*. Disponível em: <<http://www.ufu.br/>>. Acesso em: 08 jan. 2015.

VAN EERDE, W. Procrastination: self-regulation in initiating aversive goals. *Applied Psychology: An International Review*, v. 49, n. 3, pp. 372-389, 2000. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1464-0597.00021/abstract>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

_____. A meta-analytically derived homological network of procrastination. *Personality and Individual Differences*, v. 35, n. 6, pp. 1401-1418, 2003. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/222416181_A_meta-analytically_derived_homological_network_of_procrastination>. Acesso em: 15 jul. 2015.

WATSON, D. Procrastination and the five-factor model: a facet level analysis. *Personality and Individual Differences*, v. 30, n. 1, pp. 149-158, 2001. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S019188690000192>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

A participação do contador em processo de falências e de recuperação de empresas na visão dos magistrados: administração judicial e perícia contábil

Accountant participation in recovery and bankruptcy processes of companies in the view of judges: trustee and forensic accounting

O trabalho participou do VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade – AdCont FACC/UFRJ, Rio de Janeiro (RJ), 29 e 30 de outubro de 2015.

RESUMO

A nova Lei de Recuperação de Empresas e Falências inovou a ordem jurídica ao priorizar a recuperação das empresas em crise que sejam economicamente viáveis. Para os demais casos restará a decretação da falência. Muito dependerá do administrador judicial o bom andamento do processo (BEZERRA FILHO, 2014). Para o desempenho de sua função o administrador poderá ser auxiliado por especialistas, entre eles o perito-contador, se o próprio administrador judicial não possuir cultura contábil. São poucos os trabalhos científicos que tratam de processos falimentares sob a ótica da contabilidade e administração. O objetivo principal deste trabalho foi evidenciar a opinião de magistrados do estado de Minas Gerais sobre a participação do contador como auxiliar do juízo em processos de falência ou de recuperação judicial nas funções de administrador judicial ou de perito-contador. Para alcançar estes objetivos foi realizada pesquisa de campo mediante aplicação de questionário com 23 juizes no período de junho a dezembro de 2015. Os resultados revelaram a importância da participação dos contadores para o bom andamento de tais processos e da boa qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos profissionais, isto em que pese ter sido apontada a falta de profissionais especializados. Constatou-se aumento da possibilidade de participação dos contadores nos processos falimentares, pois, segundo os entrevistados, diversas atribuições do administrador judicial dependem de conhecimento contábil ou poderiam ser mais bem desempenhadas por contadores.

Palavras-chave: Perícia Contábil. Administração Judicial. Falência. Recuperação Judicial.

ABSTRACT

The new Brazilian law for company recovery and bankruptcies innovated the judicial order by prioritizing the recovery of companies in crisis which are economically viable. For the other cases will remain the declaration of bankruptcy. Much will depend on the trustee (BEZERRA FILHO, 2014). For the fulfillment of their function, the trustees may be assisted by specialists, among them a forensic accountant, if the trustee has no accounting culture. There are few scientific works which treat bankruptcy processes under accounting and administration view. The main objective of this work was to identify the opinion of judges from Minas Gerais concerning the participation of the accountant as an assistant of the judge in companies bankruptcies or recovering processes and on the functions of trustee or forensic accountant. In order to reach these objectives a field research was carried out by application of a questionnaire with 23 judges from July to December 2015. The research results revealed the importance of the accountants participation for the good development of such processes and quality of the works developed by the professionals although it is worthy to point out the lack of specialized professionals. It is noted the increasing possibility of accountants participation on bankruptcy processes because, according to the interviewees, several attributions of the trustee depend on the accounting knowledge or could be best performed by accountants.

Keywords: Forensic Accounting. Trustee. Bankruptcy. Companies Recovery Process.

Wagner Ferreira da Silva

Perito-contador e Administrador Judicial. Especialista em Perícia Judicial e Práticas Atuariais. ITCP Cursos & Pós-Graduação. Contato: Rua Teodoro Assis Silva, 26, Residencial Saraiva, Oliveira (MG). CEP. 35540-000. E-mail: wagner@admwagner.com.br.

Idalberto José das Neves Júnior

Doutorando em Educação pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Mestrado em Gestão do Conhecimento e Tecnologia da Informação pela UCB. Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UCB. Gerente de Divisão da Diretoria de Controladoria do Banco do Brasil. Contato: Campus I, QS 07, Lote 01, EPCT, Águas Claras, Brasília (DF). CEP. 71966-700. E-mail: jneves@ucb.br.

1 INTRODUÇÃO

A Lei 11.101/2005 – que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária – inovou a ordem jurídica ao priorizar a recuperação das empresas e empresários em crise que sejam economicamente viáveis. Entretanto, permanece o remédio amargo – a falência – para os casos em que a viabilidade econômica não for demonstrada.

Ambos os pedidos – recuperação ou falência – são medidas extremas de intervenção do Estado na atividade privada, mas justificáveis quando as forças de mercado não atuam de maneira adequada (COELHO, 2013).

Filardi (2008) registra que a nova legislação alterou de forma significativa as funções e a forma de atuação dos órgãos de administração nos processos falimentares: o administrador judicial, o comitê de credores e a assembleia de credores.

O art. 21 da Lei de Recuperação de Empresas e Falências – LREF (BRASIL, 2005) lista algumas preferências para a nomeação do administrador judicial. São elas: advogados, economistas, administradores de empresas ou contadores, ou pessoa jurídica especializada (COELHO, 2013). Morais (2005) registra a ampliação da possibilidade de participação dos contadores na nova legislação falimentar.

O administrador judicial deve ser profissional com conhecimento técnico especializado na matéria e experiência suficientes para desempenhar as atribuições definidas na lei “prestando real auxílio ao bom andamento do feito” (BEZERRA FILHO, 2014, p. 105).

Sempre que preciso, e mediante autorização do juiz, o administrador judicial pode contratar profissionais ou empresas especializadas para auxiliá-lo no exercício de suas funções, como advogado e perito-contador. Aquele necessário à defesa jurídica dos interesses da massa e este último, por exemplo, para a verificação dos créditos e a apuração de eventuais irregularidades na escrituração contábil (BRASIL, 2005).

Glória (2015) e Gazzoni (2013) apontam a baixa eficiência dos processos de recuperação judicial. Glória (2015, p. 81) demonstra que apenas 1,3% “das empresas que fizeram o requerimento da recuperação judicial obtiveram o sucesso pelo encerramento do processo ou do pagamento do plano de recuperação, antes do prazo final de 24 meses”. Neste sentido Bezerra Filho (2014) ensina que o bom desempenho do processo falimentar depende, em grande parte, do administrador judicial.

Na vigência da antiga Lei de Falências a participação dos contadores, embora importante, se concentrava na função de perito no auxílio aos síndicos na elaboração de relatórios (NEUMANN, 2004). Conforme apontado por Fernandes (2004) haveria uma tendência neste direcionamento na vigência da nova lei falimentar, mas com nova oportunidade para atuação do contador na função de administrador judicial.

No entanto, Morais (2005) apontou a necessidade de preparação e qualificação para aqueles contadores que desajassem atuar em processos de falência ou recuperação judicial, quer como peritos, quer como administradores judiciais.

Neste contexto surge a questão: qual é a opinião dos magistrados sobre a participação do contador em processos de falência ou de recuperação judicial, atuando como administrador judicial ou perito do juízo?

Fernandes (2004) registra que a literatura sobre perícias contábeis é escassa e que essa afirmação é especialmente válida àquelas relacionadas com os processos falimentares. De fato, foram encontrados poucos trabalhos abordando a atividade do contador em processos de falência durante as pesquisas para este trabalho no portal de Periódicos Capes. A maioria dos estudos encontrados sobre falência e recuperação de empresas possui foco no direito, e não na ciência contábil.

Nesse sentido, este trabalho poderá contribuir com o aprofundamento dos estudos da falência e recuperação de empresas por abordar o tema sob a ótica do profissional contábil aliada à expectativa dos magistrados em relação a este profissional quer na função de administrador judicial, quer na de perito-contador.

O objetivo principal deste trabalho foi evidenciar a opinião de magistrados de Minas Gerais sobre a participação do contador como auxiliar do juízo em processos de falência ou de recuperação judicial nas funções de administrador judicial ou de perito-contador.

Como objetivo específico tem-se a proposta de identificar problemas de atuação de administradores judiciais e de peritos-contadores em processos de falência ou de recuperação judicial.

Para alcançar os objetivos foi feita pesquisa de campo mediante aplicação de questionários nos meses de junho a dezembro de 2015, com a participação de 23 juizes que atuam em comarcas das regiões Central, Centro-Oeste, Sul e Zona da Mata do Estado de Minas Gerais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Os processos de recuperação de empresas e falências

A recuperação das empresas ou empresários em crise econômica passou a ser o centro da Lei 11.101/2005. Para conseguir este objetivo a lei prevê dois instrumentos: a recuperação judicial e a homologação judicial de acordo de recuperação extrajudicial. Para os casos em que a recuperação não se mostre viável permanece a possibilidade de ser decretada a falência.

A recuperação judicial é uma intervenção do Estado nas relações entre a recuperanda e seus credores. O objetivo da recuperação judicial é expresso no art. 47 da Lei 11.101/2005, consistindo no saneamento da crise que levou ao pedido de recuperação e na preservação da empresa, dos empregos por ela gerados e da sua função social. Isto sem perder de vista a satisfação dos credores (COELHO, 2013).

Na recuperação extrajudicial há uma negociação direta entre a devedora e seus credores sem a participação do Judiciário. Entretanto, se o devedor não obtiver êxito na negociação com todos os credores, mas preencher os requisitos do art. 48 da LREF, poderá requerer a homologação judicial do plano de recuperação extrajudicial (ALMEIDA, 2012; BEZERRA FILHO, 2014).

É sempre bom lembrar que a negociação direta entre os interessados, hoje recomendada pela nova LREF, era anteriormente conhecida por concordata branca, sendo prática bastante comum, embora fosse considerada um ato de falência sob a legislação anterior (ALMEIDA, 2012; BEZERRA FILHO, 2014).

Além da recuperação judicial e da extrajudicial, como medida extrema para os casos cuja recuperação não se mostre viável, resta o remédio amargo: a falência. Almeida (2012) ensina que a falência é uma execução coletiva contra devedor insolvente. Isto é, pelo princípio da *vis attractiva* do juízo falimentar, são reunidos todos os litigantes em um só processo.

Nos primórdios a falência era considerada um delito. A execução concursal visava atender unicamente aos credores chegando ao extremo da execução pessoal do devedor com penas que iam da prisão à venda do devedor como escravo. A possibilidade de esquiteamento é citada na literatura, mas não há registro de ter sido utilizada (ALMEIDA, 2000; BEZERRA FILHO, 2014; NEVES, 2013).

No direito contemporâneo a responsabilidade é meramente patrimonial em razão do princípio da dignidade da pessoa humana (NEVES, 2013). Coelho (2013, item 98) assenta que nem toda falência é um mal, pois, salvo falhas na estrutura da economia, “se não há solução de mercado para a crise é porque tal empresa não comporta e a falência passa a ser necessária”.

Sá (2009) ensina que no processo de falência os credores procuram concorrer para recuperar seus créditos da melhor maneira. Trata-se, pois, de uma execução concursal ou coletiva. O objetivo do processo de falência é descrito no artigo 75 da Lei 11.101/2005 como sendo “preservar e otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis, da empresa” (BRASIL, 2005).

Bezerra Filho (2014) aponta que a falência ocorre quando estão presentes a crise financeira e a crise econômica insolvível, isto é, a ausência de dinheiro para pagamento de dívida vencida após ser constatado, de maneira irreversível, que o giro do negócio é insuficiente para gerar recursos a fim de quitar as dívidas vencidas e aquelas que ainda irão vencer.

Filardi (2008) registra que a nova legislação alterou de forma significativa as funções e a forma de atuação dos órgãos de administração dos processos falimentares. São eles: o administrador judicial, o comitê de credores e a assembleia de credores. Todos sob a supervisão e orientação direta do juiz.

Ao tentar propiciar o ambiente necessário para recuperação da empresa em crise ou reduzir as perdas dos credores na falência, os processos falimentares se mostram complexos e normalmente volumosos exigindo especialização dos profissionais que irão auxiliar os magistrados (BEZERRA FILHO, 2014).

Conforme apontado por Anapolsky e Woods (2013) a nova legislação brasileira foi inspirada na norte-americana – *U.S. Code, Title 11, Bankruptcy Reform Act of 1.978* – sendo o procedimento da falência assemelhado ao de liquidação (*liquidation*) do Capítulo 7 do *U.S. Bankruptcy*, enquanto a recuperação judicial brasileira se assemelha com a reorganização empresarial do Capítulo 11 daquele código (*reorganization*) e, por fim, a recuperação extrajudicial ao procedimento preparatório do Capítulo 11.

2.2 O administrador judicial

O administrador judicial é órgão auxiliar da Justiça, nomeado quando a guarda e/ou a conservação de bens sejam necessárias como no caso de penhora de faturamento, penhora da empresa, disputas societárias, falências e recuperação judicial.

O administrador judicial será preferencialmente: advogado, economista, administrador de empresas, contador ou pessoa jurídica especializada. Neste último caso, deverá ser indicada a pessoa natural responsável por conduzir os trabalhos (BRASIL, 2005).

Entretanto, a função de administrador judicial poderá ser exercida por qualquer pessoa natural idônea. Deve ser profissional com conhecimento técnico especializado na matéria e experiência suficientes para desempenhar as atribuições definidas na Lei “prestando real auxílio ao bom andamento do feito”. (BEZERRA FILHO, 2014, p. 105).

Anapolsky e Woods (2013) e Glória e Perera (2015) citam que, entre as diferenças da lei falimentar brasileira e a norte-americana, está o fato de o administrador judicial (*Trust*) nos Estados Unidos da América ser empregado do Departamento de Justiça enquanto no Brasil ele é um profissional particular nomeado pelo juiz.

Uma das principais consequências da falência é o falido perder a administração de seus bens não podendo deles dispor. Assim, na falência o administrador judicial deve, de imediato e de forma completa, assumir a administração da massa falida (BEZERRA FILHO, 2014; ALMEIDA, 2012).

Como já destacado, o objetivo do processo de falência é preservar e otimizar o patrimônio pertencente à massa falida – inclusive os intangíveis da empresa. O administrador judicial passa a ter sob sua responsabilidade a guarda destes bens, podendo escolher um terceiro para a função. Entretanto, a responsabilidade será sempre do administrador judicial.

Todos os esforços devem ser feitos para arrecadar os bens da falida onde quer que estejam, bem como avaliar e vendê-los pelo melhor preço. Estes são os primeiros e principais atos efetivos do administrador judicial ao aceitar e assumir o encargo tendente a levar o processo de falência a seu termo (ALMEIDA, 2012).

Na recuperação de empresas o administrador judicial deve, de imediato e de forma completa, fiscalizar as atividades da recuperanda (BEZERRA FILHO, 2014). A importante tarefa de fiscalização do administrador judicial é assentada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em voto-vista do Ministro Antônio Carlos Ferreira, ao contrapor a manifestação de receio de fraude esboçada pela ministra relatora:

Desde quando deferido o processamento da recuperação (LF, art. 52), portanto, cuidou o legislador de pôr a empresa recuperanda sob fiscalização, evidenciando a preocupação com sua manutenção e visando a evitar a utilização do instituto para a prática de ilegalidades. [...] O administrador judicial não é um adorno ou mero coadjuvante no processo, cabendo-lhe até mesmo requerer a falência do devedor no caso de descumprimento das obrigações assumidas no plano de recuperação (art. 22, II, “b” da LF) (BRASIL, 2014).

Destacou ainda o STJ a obrigação da recuperanda em apresentar contas mensais enquanto perdurar a recuperação judicial sob pena de destituição de seus administradores.

Se na recuperação judicial for necessário o afastamento definitivo dos administradores da empresa, será nomeado um gestor judicial nos termos do art. 64 da Lei 11.101/2005. A atuação do administrador judicial será temporária enquanto o gestor não for escolhido. Assim, na recuperação judicial, o administrador judicial, via de regra, não tem poder efetivo de gestão, mas apenas atividades de fiscalização (COELHO, 2013).

De fato, o bom andamento do processo falimentar dependerá em grande parte da dedicação do administrador judicial que será nomeado pelo juiz (BEZERRA FILHO, 2014).

2.3 A prova pericial e o perito-contador

Sempre que determinado fato, para ser verificado ou certificado, depender de conhecimento técnico específico para sua compreensão poderá o juiz ou o administrador judicial valer-se de especialista. Este é conhecido como perito ou *expert* e elaborará a prova pericial.

A contabilidade tem por objeto o patrimônio sob o enfoque do registro e estudo de suas variações quantitativas e qualitativas. Ela busca de forma ampla entender as mutações do patrimônio das entidades, tendo, muitas vezes, uma visão prospectiva (SILVA, 2013).

É neste contexto que surge a perícia contábil, que, segundo Sá (2009, p. 3), “é a verificação de fatos ligados ao patrimônio” para que o perito emita uma opinião técnica após realizar os estudos necessários.

D’Áuria (1962) ensinava que a contabilidade representa papel essencial nos processos falimentares requerendo suficiente idoneidade dos profissionais de contabilidade que participam do processo judicial, quer orientando o juiz, o síndico – atual administrador judicial – os credores ou demais interessados. Um “dos maiores campos de aplicação da perícia contábil é o das falências” (D’ÁURIA, 1962, p. 208).

Os artigos 465 e 473 do Novo Código de Processo Civil – NCPC (BRASIL, 2015) estabelecem que cabe ao perito ser especialista no objeto da perícia e que o laudo deve conter a análise técnica ou científica realizada, bem como a indicação da metodologia, que deverá ser aquela predominantemente aceita entre seus pares. O NCPC consolida assim o entendimento de que o laudo é um trabalho científico e deve seguir os rigores deste, como, aliás, já determinavam as normas contábeis (PELEIAS; ORNELAS, 2013).

O objeto da prova pericial é o próprio “tema da ação, são os fatos e as causas deles decorrentes. São os fatos sobre os quais versa a contenda e que devem ser verificados pelo perito” (ZANNA, 2011, p. 101).

O professor Zanna (2011, p. 293) ensina que a função do perito é comunicar em linguagem simples os fatos observados esclarecendo os pontos controvertidos de forma a “[...] **revelar a verdade que se quer conhecer**”, que é a verdade formal ou aquela que “é processualmente possível de ser alcançada” (NEVES, 2013). (grifo nosso)

Neste sentido, em que pese o respeito às opiniões em contrário, o trabalho do contador, quando em juízo, não se limita a responder quesitos. É dever dos peritos proporcionar aos interessados todos os elementos elucidativos das controvérsias técnicas suscitadas nos autos. Eis o ensinamento do professor Sá (2009, p. 61), que, por sua profundidade, faz-se questão de transcrever:

Deve o perito, então, por exercício da consciência ética, ir além do que requerem os temas elaborados pelas partes e **acrescentar o que pode contribuir para a decisão** e que por ele foi detectado. Trata-se de assumir o **verdadeiro ‘espírito da opinião’**, ou seja, o que o juiz espera como orientação para proferir sua sentença. Se o perito consegue **perceber o que não foi perguntado, mas que influi na decisão**, deve, a serviço

da justiça e da qualidade de seu trabalho, **transcender o que foi inquirido**. [...] Acima do formal está o essencial. (grifo nosso)

Tal ensinamento foi positivado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2015, item 64, alínea “a”) ao serem revisadas as normas técnicas de perícia, sendo ainda mais relevantes em processos falimentares. Sá (2009, p. 106) ensina que, no contexto de falência e concordata (similar à atual recuperação judicial), as análises feitas pelo perito devem ser exaustivas, criteriosas. “Todas as situações precisam ser vistoriadas e comprovadas”.

Sá (2009) destaca ainda sobre as possibilidades de fraude e tentativas de simplesmente prejudicar credores por inegável má-fé. Segundo o autor, o perito deve informar ao juiz se a empresa tem capacidade de recuperação analisando o fluxo de caixa apresentado pela concordatária (atual recuperanda) para provar que merece a concessão daquele benefício legal.

Almeida (2012) ensina que a recuperação judicial não é mais um favor legal como ocorria com a concordata, já que sua concessão está vinculada à aprovação do plano de recuperação judicial pelos credores (BRASIL, 2005, art. 35, I, “a”). Assim, a análise da viabilidade econômica da empresa recuperanda não é mais parte do trabalho do perito do juízo, e sim dos assistentes técnicos dos credores, que poderão se opor ao plano e, eventualmente, rejeitá-lo na assembleia de credores, conforme decidido pelo STJ no Recurso Especial – REsp. n.º. 1.359.311/SP.

Filardi (2008) assenta que o juiz deve analisar as reais possibilidades de soerguimento da empresa, entendendo por bem convocar a assembleia de credores mesmo que não haja oposição formal ao plano de recuperação apresentado. Completa dizendo ser necessário alcançar o objetivo maior da LREF: a preservação da empresa, princípio respaldado pela Constituição Federal.

No mesmo sentido Coelho (2013, item 132, grifo nosso), ao comentar o art. 53 da LREF, ensina:

Pela lei brasileira, os juízes, em tese, não poderiam deixar de homologar os planos aprovados pela Assembleia dos Credores, quando alcançado o quórum qualificado da lei. **Mas, como a aprovação de planos inconsistentes levará à desmoralização do instituto**, entendo que, sendo o instrumento aprovado um blá-blá-blá incontestado, o juiz pode deixar de homologá-lo e incumbir o administrador judicial, por exemplo, de procurar construir com o devedor e os credores mais interessados um plano alternativo. (grifo dos autores)

Não sendo técnico, para emitir eventual decisão de convocar a assembleia de credores mesmo sem oposição formal quanto ao plano, o juiz precisará ser alertado pelo administrador judicial, e este, se não for contador, deverá ser auxiliado pelo perito, que apontará a inconsistência do plano de recuperação judicial apresentado pela recuperanda (FILARDI, 2008).

Importante questão a ser observada em todos os exames é a teoria da cegueira não intencional ou por desatenção, pois, conforme Kleinman e Anandarajan (2011), não é possível aos profissionais serem completamente objetivos em suas análises já que há muitas questões que podem induzir nossas decisões e expectativas.

Como já ensinava Sá (2009) devem-se ainda verificar possíveis fraudes, desvios e ocultação de bens. A preocupação com a investigação de fraudes não é nova na doutrina. D’Áuria (1962, p. 15) em memorável obra destacava: “Dentre as irregularidades, a mais grave é a fraude, como invocadora de mais enérgica ação por parte dos que dela são vítimas”. Gray (2008) aponta que a investigação de fraude, tais como a distorção ou apropriação indevida de ativos, é um dos diferenciais entre a perícia e auditoria forense e a contabilidade e auditoria tradicionais.

Sendo a principal função do administrador judicial a fiscalização da empresa em recuperação e, na falência, a investigação patrimonial e de eventuais crimes falimentares, não poderá ele desempenhar a contento tais deveres se não tiver cultura contábil ou a ajuda do perito-contador. Os controles fornecidos pelo sistema de informações contábeis e seus vários subsistemas são de fundamental importância nestas tarefas.

2.4 Estudos semelhantes

Além das obras clássicas na literatura foram encontrados poucos trabalhos científicos sobre perícia contábil, sendo esta uma realidade já observada por outros pesquisadores, tais como Fernandes (2004), Morais (2005), Peleias e Ornelas (2013) e Miranda, Fernandes e Goulart (2015). Ainda maior é a carência de pesquisas quanto à participação de contadores em processos de falências e/ou recuperação de empresa – instituto que substituiu a concordata – em especial na vigência da nova Lei de Recuperação de Empresas e Falências.

A seguir são apresentados os principais trabalhos encontrados.

Neumann (2004), na vigência da antiga lei de falências (DL 7.661/1945), ao pesquisar a importância da perícia nas tomadas de decisões pelos magistrados nos processos falimentares, concluiu que os profissionais devem buscar a excelência, diante do baixo índice de trabalhos apontados como ‘ótimo’. O autor assinalou também que conhecimento técnico e experiência são indispensáveis aos peritos-contadores nos processos falimentares. Destacou a participação do contador como auxiliar do síndico para elaboração dos relatórios e que a atuação dos peritos-contadores tem sido importante para a tomada de decisão pelos magistrados.

Em 2004 – ainda na fase de aprovação da Lei 11.101/2005 – Fernandes (2004) registrou que na vigência da nova lei haveria um menor volume de trabalhos diretos dos contadores como peritos. A atividade desses profissionais se concentraria em auxiliar o administrador judicial na verificação dos créditos, na avaliação de bens e na elaboração do relatório para fins criminais, que deveria, obrigatoriamente, conter o exame da escrituração do devedor e a indicação das causas e circunstâncias que culminaram com a falência. Destacou, entretanto, a participação dos contadores na função de administrador judicial.

Morais (2005), ao estudar a participação dos peritos-contadores nos processos falimentares, concluiu que, diante das novas atribuições estabelecidas pela LREF, o contador que desejar atuar em processos falimentares deverá se preparar e se qualificar em aspectos jurídicos e em como interagir com o conjunto de sistemas de informações contábeis. Destacou a possibilidade de atuação dos contadores como administradores judiciais, como peritos ou como membros do comitê de credores. Mas concluiu que haveria um menor volume de trabalho relativo à atividade pericial.

Medeiros e Neves Júnior (2006) pesquisaram a qualidade do laudo pericial contábil na visão dos magistrados. Concluíram tais autores que os peritos precisam melhorar a redação dos laudos em aspectos como utilização excessiva de termos técnicos, ser de fácil leitura, evitar palavras de sentido dúbio ou imprecisas.

Por fim, cita-se a pesquisa de Filardi (2008), que estudou os órgãos de administração da falência, concluindo que a atuação conjunta destes agentes possibilita alcançar a preservação da empresa devedora. Completa seu raciocínio destacando a necessidade de demonstração efetiva da viabilidade da recuperação da empresa, trabalho que deverá ser feito por especialistas assessorando os credores ou pelos peritos judiciais.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Trata-se de pesquisa de campo mediante aplicação de questionário ao público-alvo e bibliográfica pelo estudo em materiais já publicados (VERGARA, 2015).

Com relação à abordagem do problema de pesquisa, este trabalho pode ser considerado qualitativo ao contemplar a descoberta e valorar a visão que os entrevistados possuem. Esta pesquisa também pode ser classificada como exploratória, pois há poucos trabalhos publicados sobre o tema; e descritiva, porque visa identificar as relações entre as variáveis estudadas expondo suas características (SILVA; MENEZES, 2005).

3.2 População e amostra da pesquisa

O Estado de Minas Gerais possui 853 municípios e é dividido em 10 regiões administrativas. A pesquisa de campo foi realizada com 23 juízes que atuam em varas empresarias ou cíveis de 4 das regiões administrativas do estado: Central, Centro-Oeste, Sul e Zona da Mata. A escolha destas regiões é por somarem 182 (61,5%) das 296 comarcas existentes no poder judiciário estadual.

3.3 Pressuposto

O pressuposto deste trabalho é que a participação do profissional de contabilidade, quer como administrador judicial, quer como perito do juízo, é necessária para o bom andamento do processo falimentar, assim entendidos tanto o processo de recuperação judicial quanto o de falência.

3.4 O questionário de pesquisa na coleta de dados

O questionário foi elaborado tendo por base a Lei 11.101/2005, bem como as obras de Coelho (2013), Bezerra Filho (2014), Almeida (2012) e os trabalhos semelhantes listados na subseção 2.4 em que foram identificadas as atribuições dos administradores judiciais, bem como aquelas em que os contadores poderiam ser úteis aos fins dos processos falimentares.

A primeira parte do questionário caracteriza o respondente solicitando o tempo de magistratura dos juízes e seu local de atuação. A segunda parte contém 11 (onze) questões, sendo duas elaboradas em escala Likert de concordância, oito de múltipla escolha e uma aberta. Em cada questão de múltipla escolha foi deixado um espaço em branco para que fosse identificada a visão dos magistrados em relação ao trabalho do administrador judicial e do perito-contador nos processos de falência e recuperação judicial.

Para verificar a adequação do questionário foi aplicado um pré-teste com um juiz da região Sul de Minas Gerais. Realizadas as adaptações necessárias à melhoria da compreensão do questionário foi enviada a versão definitiva, pelos Correios, a 262 juízes das 182 comarcas selecionadas, sendo os formulários recebidos tabulados na sequência e os dados

analisados com construção de tabelas.

3.5 Procedimentos adotados

Houve o estudo bibliográfico para conhecer o material científico já produzido, bem como os comandos da legislação em vigor sobre o tema.

Ato contínuo, foi solicitada a colaboração de juízes que atuam em varas empresariais ou cíveis das comarcas selecionadas para preenchimento do questionário de pesquisa disponível no link <<http://goo.gl/forms/QsYGgaTxSM>> ou por resposta via e-mail ou Correios.

Os dados coletados por meio dos questionários foram analisados a partir da aplicação da estatística descritiva.

4 RESULTADOS

Dos 262 questionários enviados recebeu-se a resposta de 25 magistrados que atuam em comarcas das regiões Central, Sul, Zona da Mata e Centro-Oeste do Estado de Minas Gerais. Dois (02) questionários foram descartados, pois mais da metade das questões não foram respondidas.

Os entrevistados têm idade entre 33 e 65 anos com mediana de 48 anos e média de 47,4 anos. O Coeficiente de variação (desvio padrão ÷ média) foi de 17,95 %, logo, em relação à idade, a amostra é de média homogeneidade.

Constata-se que 78% dos respondentes atuam há mais de 9 anos como magistrados. A mediana de tempo de magistratura foi de 16 anos e a média de 15,1 anos. No que tange ao tempo de magistratura a amostra é pouco homogênea, pois o coeficiente de variação foi de 50,95%. Na Tabela 1 é apresentado o tempo de magistratura por classe.

Tabela 1 – Tempo de magistratura dos respondentes

Tempo de magistratura (anos)	Fi	% Fi	Fac'	%Fac'
2 a 8	5	22%	23	100%
9 a 15	6	26%	18	78%
16 a 22	7	30%	12	52%
23 a 29	5	22%	5	22%
Total		23	100%	

Fonte: Elaborada pelos autores

Nota: Fi: Frequência; Fac': Frequência Acumulada Inversa

Para analisar a participação dos contadores no cargo de administrador judicial, foi indagado aos magistrados quais profissionais têm sido nomeados. Constata-se na Tabela 2 que os juízes têm optado por nomear administradores judiciais entre os profissionais listados no artigo 21 da Lei Falimentar, embora, conforme apontado pela doutrina, tal lista fosse apenas exemplificativa. Destaca-se na pesquisa que 74% dos magistrados informam nomear advogados para o cargo e 43% apontam a nomeação de contadores.

Tabela 2 – Profissionais nomeados

Profissional nomeado	% casos
Advogados	74%
Contadores	43%
Administradores	35%
Economistas	9%
Empresa especializada	9%
Engenheiros	4%

Fonte: Elaborada pelos autores

Coelho (2015) alerta que o advogado não é, necessariamente, o profissional mais indicado ao cargo de administrador judicial, pois muitas das atribuições dependem mais de conhecimento de administração do que de conhecimento jurídico.

Os achados deste trabalho confirmam a pesquisa de Fernandes (2004), que apontou o aumento da participação dos contadores nos processos falimentares na função de administrador judicial. A participação relevante de administradores

(35%) é também constatada.

Questionados em quais situações ocorre nomeação de perito-contador, apenas 22% dos magistrados responderam que o fazem em todos os processos de falência ou de recuperação judicial conforme pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3 – Casos de nomeações de perito contador

Situação de nomeação de perito-contador	% casos
Quando solicitado pelo administrador judicial	57%
Em todos os processos	22%
Quando demonstrada a necessidade	13%
Na maioria dos processos	4%
Em nenhum dos casos	4%
Soma	100%

Fonte: Elaborada pelos autores

Tais dados indicam a redução da participação de peritos-contadores nos processos falimentares, tal como apontado por Fernandes (2004), pois a regra na legislação anterior era da nomeação automática de perito em todos os processos conforme artigo 1º, IV e artigo 63, V, ambos do Decreto-Lei 7.661/45.

Constata-se que 96% dos juízes consideram a participação dos contadores como ‘muito importante’ ou ‘importante’ para o bom andamento dos processos de recuperação de empresas e falências. Apenas um magistrado respondeu ser indiferente (4%). Tais percentuais são superiores ao encontrado por Neumann (2004), cujo trabalho apontava que 42,86% dos magistrados consideraram imprescindível o laudo pericial contábil para a tomada de decisão nos processos falimentares.

O resultado quanto ao objetivo principal desta pesquisa é apresentado na Tabela 4, onde é indicado para quais atribuições do administrador judicial, na visão dos magistrados, são necessários conhecimentos de contabilidade ou que poderiam ser mais bem executadas por contadores.

Tabela 4 – Atribuições do administrador judicial que na visão dos magistrados podem ser mais bem desempenhadas por contadores

Atribuição legal	Casos	%
examinar a escrituração do devedor em busca de irregularidades (Art. 22, III, b); COELHO (2010)	22	96%
dar extratos dos livros contábeis e fiscais do devedor (Art. 22, I, c)	17	74%
fiscalizar o cumprimento do plano de recuperação judicial (Art. 22, II, a)	16	70%
apresentar o relatório sobre a execução do plano de recuperação após cumpridas as obrigações vencidas nos 2 anos depois da concessão da recuperação (Art. 22, II, d)	13	57%
alertar ao juízo sobre plano de recuperação que não demonstre a viabilidade econômica da empresa (art. 53, II)	13	57%
organizar/consolidar o quadro de credores (art. 18, Art. 22, I, f)	12	52%
avaliar a empresa/negócio com unidade para maximizar o valor dos ativos (Art. 22, III, g, h)	12	52%
fiscalizar as atividades do devedor (Art. 22, II, a)	11	48%
relatar mensalmente as atividades do devedor (Art. 22, II, c)	11	48%
elaborar a relação de credores (art. 7º, § 2º) – primeira lista com valor do passivo (Art. 22, I, e)	10	43%
na recuperação judicial, administrar temporariamente a recuperanda até a escolha do gestor judicial – se os diretores foram afastados de suas funções (Art. 65, § 2º)	10	43%
fornecer informações pedidas pelos credores interessados (Art. 22, I, b)	9	39%

Atribuição legal	Casos	%
apresentar relatório sobre as causas e circunstâncias da falência apontando a responsabilidade civil e penal dos envolvidos (Art. 22, III, e)	9	39%
emitir parecer sobre impugnações de créditos (Art. 12)	9	39%
na falência, administrar temporariamente a empresa falida, com autorização do juiz, para preservar intangíveis ou reduzir o valor do passivo (Art. 99, XI)	9	39%
investigar falsidade, simulação, fraude e demais crimes falimentares (art. 19)	8	35%
administrar integralmente a massa falida (Art. 22, III, c, i, j, l, m; art. 76)	8	35%

Fonte: Elaborada pelos autores

Na Tabela 5 são listadas as demais atividades do administrador judicial que foram citadas por menos magistrados.

Tabela 5 – Atribuições do administrador judicial citadas por quantidade menor de magistrados como podendo ser mais bem desempenhadas por contadores

Atribuição legal	Casos	%
exigir dos credores, do devedor ou seus administradores quaisquer informações (Art. 22, I, d)	7	30%
avaliar os bens arrecadados, contratando avaliadores, quando necessário, mediante autorização judicial (Art. 22, III, g, h)	7	30%
realizar ativo, inclusive com a venda antecipada dos bens (Art. 22, III, i, j, l, m)	7	30%
arrecadar os bens e documentos do devedor (Art. 22, III, f; art. 108)	6	26%
Tomar iniciativa de propor medidas úteis ao bom andamento do processo, ao cumprimento da Lei, à proteção da massa falida e à eficiência da administração	6	26%
requerer ao juiz convocação da assembleia-geral de credores nos casos previstos na Lei ou quando entender necessária sua ouvida para a tomada de decisões (Art. 22, I, g)	5	22%
fiscalizar o cumprimento das formalidades do edital do art. 52	5	22%
fiscalizar o cumprimento das formalidades do edital do art. 99	5	22%
requerer a falência no caso de descumprimento do plano de recuperação (Art. 22, II, b)	5	22%
pagar aos credores (Art. 22, III, i)	5	22%
enviar correspondência aos credores comunicando a data do pedido de recuperação judicial ou da decretação da falência, a natureza, o valor e a classificação dada ao crédito (Art. 22, I, a)	4	17%
se ausente o comitê de credores, comunicar ao juiz, caso detecte violação dos direitos ou prejuízo aos interesses dos credores (Art. 27, I, c; art. 28)	3	13%
se ausente o comitê de credores, apurar e emitir parecer sobre quaisquer reclamações dos interessados (Art. 27, I, d; art. 28)	3	13%
relacionar, nos autos, as ações em curso de interesse da massa e assumir a representação judicial (Art. 22, III, c; art. 76)	2	9%
Receber e abrir a correspondência dirigida ao devedor na falência (Art. 22, III, d)	1	4%

Fonte: Elaborada pelos autores

Ressalte-se que a escolha de advogados para a função de administrador judicial é justificada na literatura pelo fato de estes profissionais estarem mais acostumados aos trâmites processuais e pela necessidade de capacidade postulatória

(*jus postulandi*) ou seja, apenas advogados (bacharéis inscritos na OAB) possuem o direito de falar em juízo em nome das partes (FILARDI, 2008 *apud* ROQUE, 2005).

Constata-se, entretanto, que, quando o administrador judicial for um advogado (74% dos casos indicados na Tabela 2), a contratação ou a nomeação de um perito-contador será quase sempre necessária (79% dos casos representados na Tabela 3). De outro modo, quando o administrador judicial não for advogado, ele terá que contratar ou pedir a nomeação de um profissional em direito para auxiliar nos casos que exigem a atuação em nome da massa falida em razão dos comandos do art. 22, II, “b”, “c” e art. 76 da Lei 11.101/2005, pois nos demais casos o administrador atua como auxiliar do juízo (Tabelas 4 e 5).

A pesquisa confirma assim os estudos de Neumann (2004) e de Fernandes (2004), que destacaram a possibilidade de aumento da participação dos contadores nos processos falimentares, pois para quase todas as atribuições do administrador judicial os magistrados entendem haver necessidade de conhecimentos contábeis.

Revela ainda a pesquisa que, para 57% dos juizes, não há conflito entre as atividades de perito-contador e a de administrador judicial, podendo tais funções ser acumuladas pelo mesmo profissional, o que indica confiança dos magistrados na independência de seus auxiliares.

Uma observação anotada por um dos magistrados é a que não descartaria eventual conflito em algum caso concreto, mas que no geral não haveria conflito entre as atividades de administrador judicial e de perito.

Quanto à qualidade dos trabalhos dos peritos-contadores e administradores judiciais, as notas atribuídas pelos magistrados indicam uma boa qualidade dos trabalhos destes profissionais. Entretanto, as menores notas lançadas para os peritos e administradores, notas 3 e 2, respectivamente, indicam necessidade de buscar melhorias.

A pesquisa de Medeiros e Neves Júnior (2006) indicou nota média de 7,43 para o trabalho dos peritos-contadores, valor próximo ao encontrado neste estudo, que revela a média 7,61, conforme pode ser visto na Tabela 6, sendo que ambas as pesquisas usaram uma escala de 1 a 10. Para os administradores judiciais a nota média atribuída pelos magistrados nesta pesquisa foi de 7,26. Este último ponto não foi objeto de pesquisa daqueles autores.

Tabela 6 – Notas atribuídas ao trabalho dos peritos contadores e dos administradores judiciais

Notas atribuídas	Peritos Contadores		Administradores Judiciais	
	Frequência	%	Frequência	%
1 e 2	0	0%	1	4%
3 e 4	1	4%	0	0%
5 e 6	3	13%	7	30%
7 e 8	14	61%	10	44%
9 e 10	5	22%	5	22%
Total	23	100%	23	100%
Média	7,61		7,26	
Mediana	8		7	

Fonte: Elaborada pelos autores

Quanto aos problemas enfrentados – ou que já tenham sido enfrentados – em relação aos administradores judiciais e peritos-contadores, os magistrados indicam a falta de profissionais especializados como o principal problema em 78% dos casos de administradores judiciais e 61% dos peritos-contadores. Um dado que chama atenção é dois magistrados terem apontado falta de conhecimento contábil em relação a peritos-contadores, conforme demonstrado na Tabela 7.

Neumann (2004), ao pesquisar a atuação de peritos-contadores nos processos falimentares, indicou que a clareza nas respostas aos quesitos era ponto fraco apontado por 37% dos magistrados, a falta de conhecimento contábil tinha sido indicada em 3,45% dos casos e a falta de conhecimento jurídico em 17,24%.

A necessidade de educação continuada e a especialização podem ser observadas pela análise da Tabela 7, que demonstra a falta de profissionais especializados.

Tabela 7 – Problemas indicados em relação a administradores judiciais e peritos contadores

Problemas enfrentados	Administradores Judiciais		Peritos-Contadores	
	Frequência	%	Frequência	%
Falta de profissionais especializados	18	78%	14	61%
Desinteresse pelo exercício do encargo ou falta de dedicação ou iniciativa	11	48%	4	17%
Não aceitar o encargo por questões envolvendo os honorários, tais como o recebimento ao final da demanda	11	48%	12	52%
Falta de conhecimento de administração de empresas	9	39%	4	17%
Falta de conhecimento jurídico especificamente do processo falimentar	7	30%	10	43%
Falta de clareza ou objetividade nas petições e relatórios	6	26%	2	9%
Falta de conhecimento contábil	6	26%	2	9%
Perda de prazo	5	22%	4	17%
Falta de conhecimento jurídico	6	26%	7	30%
Morosidade	2	9%	1	4%

Fonte: Elaborada pelos autores

Na Tabela 8 destaca-se que a maioria dos juízes daria preferência para nomeação de profissionais que comprovem atualização mediante cursos de aperfeiçoamento, pós-graduação, mestrado ou doutorado.

Tabela 8 – Nomeação de profissionais que comprovem atualização profissional

Resposta	Frequência	%
Sim	19	83%
Conforme complexidade da causa e honorários propostos	2	9%
Experiência é mais importante	1	4%
Talvez	1	4%
Não	0	0%
Total	23	100%

Fonte: Elaborada pelos autores

Estes dados confirmam os estudos de Medeiros e Neves Júnior (2006), Morais (2005) e Neumann (2004), que destacaram a necessidade de buscar qualificação, excelência nos trabalhos e educação continuada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do trabalho evidenciaram que 74% dos magistrados nomeiam advogados para a função de administrador judicial, seguidos dos contadores, com 43%, e dos administradores, com 35% das nomeações. Esse resultado permite inferir que permanece a preferência dos magistrados em nomear advogados para o cargo de administrador judicial. Isto embora para 96% dos magistrados entrevistados, a participação dos contadores seja considerada importante ou muito importante para o bom andamento do processo falimentar.

Corroborando esse aspecto, quando solicitadas aos magistrados as atribuições de administrador judicial que poderiam ser desenvolvidas por contadores, verifica-se a importância desse profissional para os exames da escrituração do devedor em busca de irregularidades e das causas e circunstâncias da falência; dar extratos dos livros contábeis e fiscais do devedor; fiscalizar a devedora e o cumprimento das obrigações assumidas no plano de recuperação judicial; alertar

sobre eventual inviabilidade do plano de recuperação; elaborar e organizar o quadro de credores; e emitir parecer sobre eventuais impugnações de crédito.

Fica uma reflexão sobre esse aspecto: o motivo da predominância de nomeações de advogados como administradores judiciais, mesmo sendo os contadores considerados pelos juizes como importantes ou muito importantes para o bom andamento do processo falimentar.

Essa constatação se agrava na medida em que os magistrados declaram a falta de profissionais especializados para o exercício da administração judicial e da perícia contábil, a falta de conhecimento de administração de empresas e do conhecimento jurídico requerido para o processo de falência e de recuperação de empresas. Aliás, este estudo confirma os resultados de pesquisas anteriores que evidenciaram a falta de profissionais especializados para atuar em processos falimentares.

Aspecto positivo para os contadores seria o aumento de oportunidade para a participação desses profissionais como administradores judiciais ou peritos do juízo, não havendo, em princípio e na visão dos magistrados, conflito entre as atribuições dos administradores judiciais e peritos-contadores, podendo ocorrer acúmulo das funções pelo mesmo profissional.

Com relação à qualidade dos trabalhos produzidos pelos peritos e administradores judiciais, os magistrados atribuíram, respectivamente, as notas médias de 7,61 e 7,26 em uma escala de 1 a 10, o que indica a boa qualidade dos trabalhos desses profissionais. Contudo, fica o alerta dos magistrados quanto à possibilidade de melhoria da qualidade.

Adicionalmente, os magistrados entendem que a educação continuada mediante cursos de aperfeiçoamento é importante para aqueles que irão atuar como seus auxiliares, pois informaram que dariam preferência a nomeações de profissionais que se mantivessem atualizados.

Sobre a contribuição deste trabalho, diante da confirmação do pressuposto de que a presença do profissional contábil é importante para o bom andamento dos processos falimentares, a pesquisa mostra àqueles que pretendem se especializar na matéria qual a expectativa dos magistrados em relação ao contador como auxiliar da Justiça. É importante destacar a limitação deste estudo devido ao tamanho da amostra utilizada, o que não permite a generalização de resultados. Porém, as hipóteses aqui levantadas poderão ser confirmadas em estudos posteriores.

Recomenda-se para trabalhos futuros: a) aplicação desta pesquisa com maior número de magistrados; b) pesquisar, na visão dos magistrados, para quais funções do administrador judicial seria necessária capacidade postulatória (*jus postulandi*); c) pesquisa com contadores que atuam em processos falimentares para avaliar as medidas que estão sendo adotadas para atender as expectativas expostas pelos magistrados, tais como a da educação continuada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Curso de falência e concordata*. 18. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Curso de falência e recuperação de empresa*. 26. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANAPOLSKY, Jeffrey M.; WOODS, Jessica F. Pitfalls in brazilian bankruptcy law for international bond investors. *Journal of Business Technology Law*, v. 8, pp. 397-450, 2013. Disponível em: <<http://digitalcommons.law.umaryland.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1208&context=jbtl>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de recuperação de empresas e falências: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo*. 10. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

BRASIL. *Lei 11.101 de 09 de fevereiro de 2005. Lei de falências e de recuperação de empresas*. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 30 jan. 2015.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Direito falimentar e recuperação judicial. Recurso especial. Créditos relativos a negócios jurídicos formalizados após o momento em que deferido o processamento da recuperação (LF, art. 52). Natureza extraconcursal (LF, art. 67, *caput* e 84, v). Princípio da preservação da empresa (LF, art. 47). Prevalência. Recurso improvido. Recurso especial no 1.185.567RS, do Superior Tribunal de Justiça, Recorrente: Engemold Estruturas Pré-Moldadas Ltda. e Recorrido: Coopersinos Cooperativa Vale dos Sinos de Produção de Calçados Ltda. – Massa Falida, Brasília, DF, 5 de junho de 2014. Brasília, DF, março de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1305045&num_registro=201000462149&data=20141010&formato=HTML>. Acesso em: 25 dez 2014.

_____. Código de Processo Civil: Lei n.º. 13.105, de 16 de março de 2015. *Institui o Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 19 maio 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à lei de falências e de recuperação de empresas*. 9. ed. versão eletrônica kobo. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Curso de direito comercial, volume 3: direito de empresa*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *NBC PP 01*. Brasília, 2015. Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.doc>>. Acesso em: 25 mar. 2015.

D'ÁURIA, Francisco. *Perícia contábil: parte aplicada*. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1962. 381 p.

FERNANDES, Waldemar. *A proposta da nova lei de falências e os efeitos na atividade pericial contábil*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica), 2004. Disponível em: <http://www.lareferencia.info/vufind/Record/BR_ecf6b169ea165cc-83997f29add2526e6/Details>. Acesso em: 25 mar. 2015.

FILARDI, Rosemarie Adalardo. *Órgãos específicos da administração da falência e da recuperação judicial das empresas*. Tese (Doutorado) São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=7116>. Acesso em: 23 maio 2015.

GAZZONI, Marina. *Só 1% das empresas sai da recuperação judicial no Brasil*. 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,so-1-das-empresas-sai-da-recuperacao-judicial-no-brasil-imp-,1085558>>. Acesso em: 25 mar. 2011.

GLÓRIA, Daniel. *Crédito no Processo de Recuperação Judicial e Extrajudicial*. 136 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/975>>. Acesso em: 02 mar. 2016.

GRAY, Dahli. Forensic accounting and auditing: compared and contrasted to traditional accounting and auditing. *American Journal of Business Education (AJBE)*, Colorado, v. 1, n. 2, pp. 115–126, 2008. Disponível em: <<http://cluteinstitute.com/ojs/index.php/AJBE/article/viewFile/4630/4719>>. Acesso em: 07 jul. 2015.

KLEINMAN, Gary; ANANDARAJAN, Asokan. Inattentional blindness and its relevance to teaching forensic accounting and auditing. *Journal of Accounting Education*, Elsevier, v. 29, n. 1, pp. 37–49, 2011. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575111000546>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

MEDEIROS, Thais Alves; NEVES JÚNIOR, Idalberto José das. A qualidade do laudo pericial elaborado pelo perito contador na visão de magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília (DF), n. 159, pp. 45–57, maio/junho 2006.

MIRANDA, Ivens Aruã Neves de; FERNANDES, Daniel Chaves; GOULART, Arthur Ferreira. Avaliação do posicionamento dos profissionais da contabilidade do Distrito Federal quanto à atuação como peritos contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 212, pp. 41–53, mar./abr. 2015. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/download/1246/907>>. Acesso em: 01 jun 2015.

MORAIS, Walter Coelho de. *Perícia contábil: nova lei de recuperação e falências procedimentos junto ao sistema de informações contábeis*. 2005. Disponível em: <<http://blog.newtonpaiva.br/direito/wp-content/uploads/2012/08/PDF-D9-04.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

NEUMANN, Regina Aparecida. *Perícia contábil nas tomadas de decisões dos magistrados nos processos de falência e concordatas nas varas cíveis da região do grande ABC*. Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2004. Disponível em: <http://200.169.97.106/biblioteca/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=225>. Acesso em: 25 mar. 2015.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 5. ed. rev. atual. e ampliada. São Paulo: Método, 2013.

PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Mauricio Gomes de. Conversando com o perito – um olhar sobre o cotidiano da atividade pericial contábil no Poder Judiciário paulista. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília – DF, pp. 88–101, set./out. 2013. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1096>>. Acesso em: 23 mar. 2014.

ROQUE, Sebastião José. *Direito de Recuperação de Empresa*. São Paulo: Ícone, 2005. 135 p.

SÁ, Antônio Lopes de. *Perícia contábil*. 9. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2009. 395 p.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 4. ed. revista e atualizada. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2011.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. *Contabilidade geral e tributária*. 8. ed. São Paulo: IOB, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatório de pesquisa em administração*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ZANNA, Remo Dalla. *Prática de perícia contábil*. 2. ed. São Paulo: IOB, 2011. 567 p.

Desafios na implantação da ITG 1000: Um estudo em escritórios contábeis de um município da região sudoeste do estado de Minas Gerais

Challenges on ITG 1000 implementation of: A study in the accounting offices from a municipality in Minas Gerais southwestern region

O trabalho foi apresentado no II Congresso de Contabilidade do Sul de Minas, realizado nos dias 29, 30 e 31 de julho de 2015, promovido por FECON, IPECONT e SINDCONT, em Varginha (MG).

RESUMO

O presente trabalho abordou a Interpretação Técnica Geral – ITG-1000, que promove um modelo de contabilidade simplificada para micros e pequenas empresas, tratamento este assegurado na Constituição Federal de 1988. Trata-se de estudo descritivo de caráter quantitativo. Os sujeitos da pesquisa são os escritórios contábeis de um município do sudoeste mineiro, e o objetivo é identificar se esses sujeitos estão preparados para os desafios impostos pela adequação aos padrões estabelecidos na norma supramencionada. Os resultados remetem à constatação de que os escritórios contábeis pesquisados estão preparados, porém, enfrentam diversos desafios, tais como: dificuldades relacionadas à percepção de clientes quanto aos benefícios da escrituração contábil simplificada e, ainda, outras dificuldades referentes à operacionalização de procedimentos contábeis previstos pela ITG 1000. Os resultados foram comparados com os de outras pesquisas feitas em Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Goiás e Rondônia. Portanto, este estudo contribui para a verificação dos desafios a serem enfrentados pelos contadores mineiros e verifica que estes não são diferentes dos demais contadores de outras regiões.

Palavras-chaves: Contabilidade Simplificada. Convergência. Microempresa. Empresa de Pequeno Porte. ITG 1000.

ABSTRACT:

The present research addresses the General Technical Interpretation ITG-1000, which promotes a simplified accounting model for micro and small enterprises which treatment is provided in the Federal Constitution of 1988. It is a descriptive exploratory study of quantitative character. The research subjects are the accounting offices from a municipality in southwest of Minas Gerais. The objective of this research is to identify whether the subjects are prepared for the challenges posed by adaptation to the standards set out in the policy above mentioned. The results point to the conclusion that the accounting offices surveyed are prepared, however, facing challenges such as: Difficulties related to perception of customers about the benefits of simplified bookkeeping, and also other difficulties related to implementation of accounting procedures established by the ITG 1000. The results are compared to other researches in Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Goiás and Rondonia. Therefore, it contributes to the verification of the challenges to be faced by the accountants from Minas Gerais and verifies that they are not different from the other regions accountants.

Keywords: Simplified Accounts. Convergence. Microenterprise. Small Business and ITG 1000.

Cleverson Bruno de Oliveira

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG).
Contato: Rua Três de Maio, 125, Centro, Passos (MG). CEP 37900.124.
E-mail: cleverson.contabilidade@gmail.com.

Marcos de Lima Frazão

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG).
Contato: Travessa Monsenhor João Pedro, 93, sala 601, Centro, Passos, MG.
CEP: 37900.088.
E-mail: marcoslfrazão@gmail.com.

Juliano Beluomini

Professor Designado da Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG). MBA em Gestão Financeira, Controladoria, Auditoria e Planejamento Tributário (UEMG).
Contato: Endereço: Rua Dr. Carvalho, 1240, Bairro Belo Horizonte, Passos, MG.
CEP: 37900.101.
E-mail: juliano.beluomini@faespmg.edu.br.

Rogério Cardoso

Professor Designado da Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Contato: Endereço: Rua Dr. Carvalho, 1240, Bairro Belo Horizonte, Passos, MG. CEP: 37900.101.
E-mail: rogerio.cardoso@uemg.br.

Edgar Rodrigues de Oliveira

Professor Designado da Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG). Mestre em História pela Universidade Estadual Paulista Julio Mesquita Filho. Contato: Rua Dr. Carvalho, 1240, Bairro Belo Horizonte, Passos, MG. CEP: 37900.101.
Email: edgar.rodrigues@uemg.br.

1 INTRODUÇÃO

Diante do prospecto de que toda entidade deva manter escrituração contábil de todos os fatos, de modo que esta lhe sirva para assegurar juridicamente seus direitos, surge o dilema condizente à forma como devem ser demonstrados os fatos contábeis pelas microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil. É sabido que este modelo de organização contradiz os ordenamentos do Código Civil e das Normas Brasileiras de Contabilidade, devido à pequena estrutura aliada à permissibilidade fiscal de apenas optarem pela manutenção de escrituração contábil, prevista na legislação fiscal. Fato que incentiva práticas contábeis de baixa qualidade.

Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) despense esforços contínuos com vistas a adaptar as normas e princípios contábeis aos padrões adotados mundialmente, tendo como motivação tornar a informação contábil mais completa e confiável. Neste sentido, o primeiro passo rumo à convergência das normas para empresas de menor porte foi a Resolução CFC nº. 1.255/2009, que aprova a NBC TG 1000. A referida norma estabelece o conceito de PMEs, definindo-as como empresas que não possuem obrigatoriedade de prestação pública de suas contas, que possuem capital fechado e que não necessitam da regulamentação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Ainda de acordo com a norma, estas organizações produzem demonstrativos contábeis com fins gerais para os usuários externos, como credores, instituições creditícias e proprietários não administradores do negócio.

A NBC TG 1000 abrange 99% das empresas no Brasil, o que representa 51% (cinquenta e um por cento) do total de vagas de emprego. Diante deste cenário e com o intuito de facilitar a compreensão da norma, o CFC aprovou a Interpretação Técnica Geral – ITG 1000.

A ITG 1000 apresenta um modelo contábil ligado aos princípios do tratamento favorecido e diferenciado previstos na Constituição Federal de 1988 para microempresa e empresa de pequeno porte. O objetivo é facilitar o entendimento, reduzir as exigências e fomentar a utilização de um melhor padrão contábil. Considerando os procedimentos adequados às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, a ITG 1000 estabelece a forma de escrituração contábil, os critérios e procedimentos a serem adotados, modelos de demonstrações contábeis e também um plano de contas simplificado.

A implantação deste modelo de escrituração contábil poderá fornecer às microempresas e empresas de pequeno porte informações relevantes para a tomada de decisão, bem como evidenciar as modificações em seu patrimônio. Ainda, como forma de coibir a apresentação de informações econômicas e financeiras não condizentes com a realidade, a ITG 1000 apresenta em seus anexos uma carta de responsabilidade da administração, em que os gestores assumem a responsabilidade sobre a veracidade dos fatos evidenciados pela contabilidade.

A partir das modificações trazidas pela ITG 1000 para o processo contábil, este estudo possui o seguinte problema de pesquisa: Quais os desafios a serem enfrentados pelos escritórios contábeis de um município da região sudoeste do estado de Minas Gerais, para implantar o processo contábil de acordo com a ITG 1000?

Desta forma, o objetivo deste artigo é identificar se os escritórios contábeis de um município do sudoeste mineiro estão preparados para introduzir as alterações propostas pela ITG 1000 na execução do processo contábil. Pretende também contribuir para a ciência contábil ao evidenciar os desafios enfrentados pelos contabilistas quanto à adaptação da referida norma. A pesquisa busca adicionar conhecimento sobre o tema e contribuir, assim, de forma direta na área acadêmica, sendo útil ainda aos interesses dos órgãos responsáveis pela edição de normas contábeis no país, por permitir uma visualização sobre a situação atual dos conhecimentos sobre a escrituração contábil simplificada. Outrossim, contribui ao evidenciar para os órgãos da classe a necessidade de fomentar capacitação dos profissionais sobre padrões contábeis. Por fim, considera a inserção da referida norma em uma realidade local e compara seus resultados com pesquisas realizadas em outros estados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Definição de microempresa e empresa de pequeno porte e sua importância econômica

A divisão das empresas pelo seu porte pode ser feita, de forma quantitativa e qualitativa, variando de acordo com o setor de atividade ou objetivos a que se propõe; porém, de forma quantitativa, os critérios mais utilizados são o número de funcionários ou a receita bruta anual (DONADONE; SILVEIRA; RALIO, 2012). A ITG define como microempresa e empresa de pequeno porte aquelas constituídas como sociedade empresária limitada, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferiu no ano anterior receita bruta não superior aos limites previstos no artigo 3º da Lei Complementar nº. 123/2006.

Nas últimas décadas, a atividade empresarial vem sofrendo profundas modificações. Neste cenário de transformações e evoluções, a presença das micro e pequenas empresas encontra um papel histórico na economia, gerando empregos, distribuindo renda, dinamizando o desenvolvimento, fazendo com que sua contribuição geral seja similar à de empresas de grande porte (HANSEN *et al.*, 2007). Como características básicas das microempresas e empresas de pequeno porte podem ser citadas: a baixa intensidade de capital; mão de obra de pouca qualificação; pequena utilização de recursos tecnológicos; e a tendência das pessoas de sonharem com um negócio próprio. Estes fatores fazem com que, mesmo no cenário adverso brasileiro, continuem aumentando os níveis de crescimento das PMEs (SILVA; MARION, 2013).

Os fatos acima expostos justificam a existência de legislações específicas no sentido de conferir a tais empresas um tratamento jurídico diferenciado e favorecido (BERTASSO, 2010). Entre os tratamentos diferenciados destaca-se a possibilidade de opção pela sistemática tributária denominada Simples Nacional. Conforme o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, de São Paulo), este tratamento “(...) reduz os impostos para as empresas, com percentual calculado sobre o faturamento, e também oferece encargos menores sobre a folha de pagamento” (2013). Além disto, na área de fiscalização, a legislação prevê facilitação na entrega de obrigações acessórias.

2.2 Contabilidade aplicada às micro e pequenas empresas

A escrituração contábil das microempresas e empresas de pequeno porte fica a cargo dos Escritórios de Serviços Contábeis, entidades que têm por finalidade a utilização dos conhecimentos e práticas para o atendimento das necessidades de reconhecimento e evidência contábil de clientes diversos, dos mais variados ramos de atividade (VAZ, 2012). Contribuem Futida e Rosa (2009, p. 77) ao afirmarem: “A organização contábil ou o escritório individual são assim caracterizados quando o contabilista, embora sem personificação jurídica, executa suas atividades independentes do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade”. O resultado do trabalho do contabilista é a informação econômica, desta sorte, definido por Iudicibus (2010, p. 77): “O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais (...)”. Complementa Marion (2009, p. 28) que “(...) a Contabilidade não deve ser feita visando basicamente atender às exigências do governo, mas, o que é muito mais importante, auxiliar as pessoas a tomarem decisões”. Neste diapasão, alertam Silva e Marion:

Infelizmente, a legislação federal que trata do Simples Nacional não salienta essa importância, deixando em caráter opcional algo que seja essencial. O fato é que o legislador desavisado ou desinformado comete equívocos ao afirmar no artigo 27 da Lei Complementar n.º 123 que as “microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, **opcionalmente**, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor”. (2013, p. 78). (grifo do autor)

De cunho fiscal, a LC 123/2006 regula as microempresas e empresas de pequeno porte. Descreve em seu artigo 26 que, além da emissão dos documentos fiscais de venda ou prestação de serviço e da manutenção da boa ordem e guarda dos documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos, bem como o cumprimento das obrigações acessórias, as microempresas e empresas de pequeno porte deverão também manter escrituração do livro-caixa contendo movimentação financeira e bancária. Este tipo de escrituração pressupõe uma simplicidade inadequada para atendimento do fim a que se destina a escrituração contábil, visto que o modelo do livro-caixa previsto resume os fatos contábeis de forma a proporcionar resultados imprecisos, portanto, recomenda-se a utilização da contabilidade simplificada (SILVA, 2013).

De acordo com Azevedo (2013), a NBC TG 1000, aplicada a pequenas e médias empresas, é muito extensa; devido a este fato o CFC aprovou a ITG 1000 como opção alternativa de contabilização simplificada.

Assim, as normas e procedimentos contábeis a serem seguidos possuíram validade e contribuíram para o fornecimento de informação aos gestores. Desta sorte, a informação contábil supre não apenas o atendimento das obrigações acessórias de cunho fiscal, mas também informações úteis para a tomada de decisão. Para Fernandes e Machado (2011) a contabilidade possui um papel fundamental frente aos diversos compromissos com a organização e seu ambiente, também como resguardo aos interesses do principal e à continuidade da empresa. Assume, neste ambiente, a premissa de que o contador, no exercício de suas funções, atua com isenção, evitando conceder privilégios ao principal ou ao agente.

A conversão para as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS) para PME desafia mais de 400.000 contadores no Brasil, envolvendo o reordenamento de informações e reclassificações nas demonstrações contábeis (SILVA, 2011).

2.3 Contabilidade internacional para micro e pequenas empresas – Modelo proposto pela ITG 1000

A principal contribuição da contabilidade internacional remete aos conceitos da própria contabilidade, trazendo a mudança na forma de pensá-la (SILVA, 2013). Dentro do contexto de que os padrões internacionais possibilitam a melhoria da qualidade das informações, levando-se em conta as dificuldades na adaptação a estes padrões pelas empresas de menor porte, o CFC proferiu a adoção de normas que visam flexibilizar a adoção dos padrões internacionais de contabilidade para estas entidades.

Especificamente, a ITG 1000 estabelece nos itens de n.º 15 a 25 os procedimentos quanto ao registro de estoques, ativo imobilizado, depreciação, redução ao valor recuperável de ativo, e sobre as receitas. Já quanto às demonstrações contábeis, o item 26 determina a elaboração do Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas ao final de cada exercício social. Contudo, o item 27 estimula a adoção do conjunto completo das demonstrações contábeis.

Uma alteração trazida pela ITG 1000 é a carta de responsabilidade, que tem como objetivo salvaguardar o contador no que se refere a sua responsabilidade pela realização das escriturações da entidade, distinguindo as responsabilidades do Administrador e do Contador no tocante às informações, aos controles internos e ao acesso às informações (CFC, 2012). Tal documento torna-se necessário, pois “no cotidiano dos contabilistas, há grandes dificuldades em demonstrar a obrigatoriedade da contabilidade formalizada, principalmente para as microempresas e empresas de pequeno porte” (SILVA, 2013, p. 39). Corroboram Silva e Marion (2013) ao afirmarem que essa carta proporciona um respaldo ao profissional contábil, caso o empresário não deseje uma contabilidade efetiva.

Para Silva e Marion (2013) a contabilidade precisa mudar a visão tradicional de simples registros contábeis para uma perspectiva gerencial da informação, aproveitando os avanços tecnológicos para aprimorar os relatórios contábeis. Complementa Schnorr (2008) que, se os empresários brasileiros pretendem ingressar no mundo dos negócios globalizados e assumir postura expansionista, precisam, desde já, ficar advertidos sobre a essência da contabilidade.

2.4 Desafios para a implementação do processo contábil propostos pela ITG 1000 – pesquisas anteriores

De acordo com pesquisa realizada por Correr, Espejo e Altoé (2015), as dificuldades enfrentadas pelo profissional da contabilidade na elaboração das demonstrações financeiras das PMEs nos padrões internacionais estão relacionadas à elaboração das notas explicativas, especificamente, ausência de informações sobre as contas apresentadas nas demonstrações. O estudo identificou que as causas dessa dificuldade relacionam-se com a formação acadêmica, a falta de uma educação continuada, o distanciamento entre os clientes e o profissional contábil e a forte influência fiscal no país (CORRER, ESPEJO, ALTOÉ, 2015).

Corroboram Helmer (2016), em pesquisa feita no estado de Rondônia, ao afirmar que existe uma dificuldade de aplicação da norma, especificamente de elaborar notas explicativas, devido à omissão de informações por parte dos administradores das empresas. Outros pontos abordados pela pesquisa são a complexidade do texto da norma e a consequente dificuldade de entendimento/compreensão pelos profissionais, pouca oferta e a falta de participação em cursos que possibilitem o aprendizado acerca da norma, a necessidade de cumprimento das exigências fiscais e a falta de interesse dos clientes em obter conhecimento em relação à importância da utilização das demonstrações contábeis.

Diferentes são os resultados de Segato (2015) em pesquisa sobre o mesmo tema no estado de São Paulo, que aponta as dificuldades de ordem estrutural e operacional, como o preço dos serviços cobrados, a inexistência de sistema de controle interno, a prática da sonegação de impostos. Contudo, ratifica o baixo interesse do empresário em relação à contabilidade como instrumento de gestão. Já Moreira (2014) apresenta outro desafio de ordem operacional, sendo este a necessidade de capacitação dos colaboradores dos escritórios de contabilidade quanto às práticas contábeis estabelecidas pela norma. Contudo, o investimento torna-se necessário uma vez que estas práticas aumentam a qualidade dos serviços prestados.

3 PERCURSO METODOLÓGICO

Esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos meios de investigação, como bibliográfica e de campo, pois foram consultados materiais publicados sobre o tema e, posteriormente, efetuado um levantamento. Já quanto aos fins classifica-se como descritiva, por apresentar a percepção dos sujeitos de pesquisa. Para tanto, utilizou-se, como abordagem do problema, o método de caráter quantitativo e indutivo. Neste trabalho, para o levantamento de dados, utilizou-se como instrumento o questionário fechado.

O estudo foi realizado em um município da região sudoeste mineira, que, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), possui população estimada de 112.402 habitantes, com área territorial de 1.338,070 quilômetros quadrados. (BRASIL, 2014).

Para determinação do universo de pesquisa, foram utilizadas como fonte informações extraídas do *site* Portal do Empreendedor, do Sindicato dos Contabilistas, que retornaram a quantidade de 60 (sessenta) escritórios contábeis a serem pesquisados. Buscou-se acessar o universo de pesquisa, sendo enviados questionários aos 60 (sessenta) escritórios contábeis, dos quais retornaram 42 (quarenta e dois).

A construção do questionário teve como base a revisão da literatura e o instrumento de pesquisa utilizado por Moreira (2012), Mundo (2013), que realizaram pesquisas sobre o tema junto aos contabilistas dos estados de Santa Catarina e Goiás. O questionário utilizado na pesquisa foi composto por 26 (vinte e seis) questões, distribuídas em 03 (três) blocos, abordando o perfil do gestor, da organização contábil e aspectos específicos à norma.

O primeiro bloco é composto por 04 (quatro) questões que abordam gênero, idade, formação acadêmica e tempo de atuação na área contábil; a escolha destes quesitos se deu pela interferência destes na forma de interpretar os ordenamentos legais.

O segundo bloco compreende 10 (dez) questões, que tratam sobre tempo de atividade da organização contábil, quantidade de colaboradores e qualificação, quantidade de clientes e suas características. Estes questionamentos permitem conhecer o ambiente em que a norma foco do estudo é aplicada.

O terceiro e último bloco aborda o nível de conhecimento do gestor sobre a ITG 1000, sendo composto por 12 (doze) questões que tratam da interferência da legislação fiscal, das formas de escrituração, do nível de conhecimento sobre a norma e sua implementação, das principais mudanças geradas pela adoção da norma. Os questionamentos deste bloco foram ratificados pelos achados de Correr, Espejo e Altoé (2015), Segato (2015) e Helmer (2016), que promoveram um levantamento sobre a temática nos estados do Paraná, São Paulo e Rondônia. Assim, visam captar a percepção dos sujeitos de pesquisa e ainda conhecer as dificuldades presentes neste cenário.

Desse modo, compreender o ambiente em que a referida norma é aplicada representa o ponto de partida para os questionamentos do presente estudo, que se complementa a partir dos ordenamentos técnicos da norma citada, direcionando o processo contábil aplicado às PMEs. Assim sendo, este trabalho investiga se os contabilistas possuem conhecimento e infraestrutura adequados para a implantação da ITG 1000.

Salienta-se que, antes de coletar os dados, foram feitos pré-testes com os questionários em dois escritórios de contabilidade aplicados no dia 16/09/2014 e retornados no dia 17/09/2014, quando foram constatadas deficiências no instrumento de pesquisa, que, posteriormente, foram eliminadas. Aprovado o questionário definitivo, a coleta de dados ocorreu no período de 19/09/2014 a 30/09/2014.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Apresentação do sujeito de pesquisa

Quanto ao perfil do sujeito de pesquisa foram levantados gênero, idade, formação acadêmica e tempo de atuação na área contábil, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Perfil dos sujeitos de pesquisa

GÊNERO	FREQUÊNCIA	%
Feminino	7	16,7
Masculino	35	83,3
IDADE		
21 a 30 anos	4	9,60
31 a 40 anos	10	23,8
41 a 50 anos	20	47,6
Acima de 50 anos	8	19,0
FORMAÇÃO ACADÊMICA		
Técnico em contabilidade	24	57,2
Bacharel em contabilidade	13	30,9
Bacharel em contabilidade com pós-graduação	5	11,9
TEMPO EM QUE ATUA NA ÁREA CONTÁBIL		
Menos de 10 anos	6	14,3
De 11 a 20 anos	12	28,6
De 21 a 30 anos	8	19,0
Acima de 30 anos	16	38,1

Fonte: Dados da pesquisa

Na busca de referenciar os dados dispostos acima, desponta como possível explicação para o número superior de técnicos contábeis em comparação com os bacharéis a abertura, somente no ano de 2006, do curso de Ciências Contábeis, no município. Para Correr, Espejo e Altoé (2015) a falta da formação acadêmica apresenta-se como uma das causas da dificuldade em se adotar o modelo contábil proposto pela norma.

Portanto, os gestores possuem o seguinte perfil: Homem, acima de 41 anos, formado em curso técnico em contabilidade, atuando na área há mais de 21 anos. Já a pesquisa de Mundo (2013) apresenta o seguinte perfil: homem, com idade média entre 26 e 35 anos, formado como bacharel em Ciências Contábeis, pós-graduado, com tempo médio de atuação na área entre 06 e 15 anos. Já o estudo de Helmer (2016) foi realizado com bacharéis em Ciências Contábeis que atuam na gestão de escritórios de contabilidade há menos de três anos.

O levantamento de dados sobre a organização contábil inicia-se com o tempo de atuação no mercado, retornando os seguintes resultados: 38,1% estão em atividade há mais de 30 anos, trata-se de 16 organizações; 28,6% possuem tempo de atuação entre 11 e 20 anos, alcançando 12 organizações; 19,0% atuam no mercado entre 21 e 30 anos, correspondendo a 8 organizações; finalmente, 14,3% estão em funcionamento há menos de 10 anos, correspondente a 6 organizações. Percebe-se, portanto, uma semelhança entre o tempo de atividade do profissional e da organização contábil, que leva a crer que esses profissionais constituíram suas organizações quando de sua formação.

No que se refere à quantidade de colaboradores, 83,4% dos escritórios possuem a participação de até 10 funcionários, correspondente à frequência de 35 organizações. O restante dos escritórios contábeis pesquisados remonta aos percentuais de 9,5%, para aqueles que possuem de 11 a 15 colaboradores, referentes a 4 organizações, e de 7,1% para outras, que possuem um quadro superior a 15 colaboradores, concernentes a 3 escritórios. A habilitação dos profissionais participantes da organização encontra-se descrita na Tabela 2.

Tabela 2 – Quantidade de colaboradores habilitados e registrados no CRC

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
1 contador e/ou técnico em contabilidade	17	40,5
2 contadores e/ou técnicos em contabilidade	16	38,1
3 contadores e/ou técnicos em contabilidade	6	14,3
Acima de 3 contadores e/ou técnicos em contabilidade	3	7,1
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, a maioria dos escritórios de contabilidade pesquisados possui de 1 a 2 contadores ou técnicos, apresentando percentual de 78,6%. A percepção quanto ao número de colaboradores se explica pelo fato de que os escritórios contábeis pesquisados são, em sua maioria, de pequeno porte. Fica complementada esta visualização quando questionados sobre quantas empresas estão sob sua responsabilidade, retornando os seguintes percentuais: 64,3% das organizações contábeis possuem sob sua responsabilidade técnica até 60 clientes; 21,4% têm sob sua responsabilidade de 61 a 90 empresas; e apenas 14,3% possuem mais de 90 empresas.

Assim sendo, o perfil das organizações contábeis pesquisadas é o seguinte: até 10 (dez) colaboradores, sendo 02 (dois) contabilistas, prestam serviços para até 60 (sessenta) clientes. O resultado da pesquisa corrobora os achados de Cardoso *et al.* (2013), ao descreverem que os escritórios de contabilidade da região do sudoeste mineiro possuem, em média, 22 anos de atuação no mercado, contam com aproximadamente 74 clientes e operam com a colaboração média de 10 funcionários. Já as organizações contábeis pesquisadas por Mundo (2013) estão no mercado há mais de 11 anos, atendem por volta de 70 clientes e possuem, em média, 8 colaboradores.

Quanto ao porte e classificação fiscal dos clientes, os resultados revelam que 78,5% são PMEs. Uma amplitude ainda maior foi encontrada por Helmer (2016), apontando que 91,7% dos clientes possuem este perfil. Os resultados ratificam a posição de Ramos, Carvalho e Cunha (2006), de que grande maioria do tecido empresarial brasileiro é constituída por microempresas e empresas de pequeno porte. Porém, em 64,3% dos casos, os respondentes informaram que nem todas as PMEs sob sua responsabilidade são optantes pelo Simples Nacional.

Desse modo, a maioria dos clientes é constituída por PMEs, mas nem todas são optantes pelo sistema de tributação Simples Nacional. Diferente não é o resultado encontrado por Mundo (2013) quanto ao porte fiscal dos clientes das organizações contábeis da região sul do estado de Santa Catarina.

Os principais métodos utilizados pelos profissionais contábeis pesquisados para atualização de seus conhecimentos são: livros, revistas e internet, com 76,2%; seguidos por cursos presenciais e *on-line*, com 11,9%; e consultoria especializada, também com 11,9%. Quanto à frequência de atualização, a maioria dos profissionais investigados relatou que se atualiza diariamente (83,3%), enquanto 5% se atualizam semanalmente, 2,4% se atualizam quinzenalmente e outros 2,4%, mensalmente. Ainda quanto a este assunto, considerando a área ou temática foco, 40,5% se atualizam na legislação tributária federal, contra 28,6% na área trabalhista e previdenciária, 21,4% em tributária estadual e 9,5% em práticas contábeis.

Portanto, a pesquisa evidencia que o profissional contábil da região sudoeste mineira atualiza-se diariamente, por

meio de livros, revistas e internet, e a temática mais estudada é a legislação tributária federal, sendo as práticas contábeis a temática menos abordada em suas atualizações.

O resultado ratifica parte dos achados de Mundo (2013), que evidenciou, quanto aos meios de atualização, os métodos utilizados pelos contabilistas da região sul-catarinense, sendo eles livros, revistas e internet, seguidos por cursos presenciais. Assim, quanto aos resultados, ambos os estudos confirmam a posição de Silva e Marion (2013), de que o profissional contábil busca permanente atualização de seus conhecimentos. Este comportamento, segundo Correr, Espejo e Altoé (2015), contribui para a correta aplicação das normas contábeis, ao apontar que a falta de educação continuada é um fator prejudicial para a escrituração contábil de alto nível. Quanto ao modelo de escrituração utilizado, os resultados seguem descritos na Tabela 3.

Tabela 3 – Tipo de escrituração contábil adotado para empresas com faturamento inferior a R\$ 3.600.000,00

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Contabilidade Completa	21	50,0
Contabilidade Simplificada	14	33,3
Livro-Caixa	6	14,3
Não realizo escrituração contábil	1	2,4
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 3, verifica-se que 50,0% das organizações contábeis realizam para seus clientes o modelo de escrituração contábil completa. De acordo com Schnorr (2008), ao fazer esse tipo de escrituração, o contabilista contribui para melhor evidencição dos resultados da empresa, revestindo-a das formalidades legais e direcionando-a ao sentido correto de observância das Normas Brasileiras de Contabilidade. Os outros 50% relataram os seguintes métodos de escrituração: 33,3% se utilizam da contabilidade simplificada, 14,3% utilizam livro-caixa e 2,4% não utilizam nenhum tipo de escrituração contábil.

Para Silva e Marion (2013) este é um efeito da Lei Complementar 123/2006, que permite adoção de contabilidade simplificada para registros e controles das operações feitas. Corroborando Helmer (2016) ao expor que faltam leis que obriguem as pequenas e médias empresas a terem sua escrituração contábil conforme normas internacionais.

4.2 Sobre a Interpretação Técnica Geral – ITG 1000

A partir do escopo da pesquisa, este tópico aborda o nível de conhecimento sobre a norma, relevância dos procedimentos, adoção e seus desafios.

Tabela 4 – Classificação dos conhecimentos sobre a Interpretação Técnica Geral – ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Satisfatórios	29	69,1
Pouco satisfatórios	7	16,7
Insatisfatórios	3	7,1
Totalmente satisfatórios	3	7,1
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 demonstra que a maioria dos sujeitos de pesquisa está satisfeita com seus conhecimentos sobre ITG 1000. Os sujeitos de pesquisa foram questionados, também, sobre a relevância dos procedimentos estabelecidos pela norma, sendo os resultados os seguintes: 61,8% consideram relevantes os procedimentos, seguidos por 16,7%, que os definem como muito relevantes e 16,7% de pouca relevância; apenas 4,8% classificam-nos como irrelevantes. De acordo

com Mundo (2013) a implantação da ITG 1000 contribui para a valorização da classe.

Contudo, o resultado demonstra que nem todos os profissionais se atualizam satisfatoriamente, confundindo práticas contábeis com gestão fiscal, ligando as informações geradas pela contabilidade a meros instrumentos de atendimento a fiscalização. Assim, a pesquisa concorda com a posição de Iudicibus (2010), segundo o qual “[...] a legislação fiscal, reiteradamente, tem tido influência nos conceitos contábeis em virtude da falta de esclarecimentos de muitos contadores sobre os limites da Contabilidade científica e da Contabilidade para finalidades fiscais”.

Todavia, pode-se afirmar que a maioria dos contabilistas pesquisados segue o posicionamento de Silva (2013), de que todas as empresas podem e devem aproveitar os padrões internacionais para fornecimento de informações para tomada de decisões de forma mais eficiente. Corroborando Moreira (2014) ao afirmar em sua pesquisa que aplicação da norma aumentou a qualidade dos serviços contábeis.

Diante da percepção da relevância dos procedimentos estabelecidos pela norma, buscou-se evidenciar o uso de tais procedimentos. Assim, a Tabela 5 informa o padrão atual de adoção da norma pelas organizações contábeis pesquisadas.

Tabela 5 – A organização contábil está adotando a norma para escrituração dos fatos de seus clientes

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Sim, parcialmente	18	42,9
Sim, plenamente	13	30,9
Não	11	26,2
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Diante da percepção da relevância dos procedimentos estabelecidos pela norma, buscou-se evidenciar o uso de tais procedimentos. Assim, a Tabela 5 informa o padrão atual de adoção da norma pelas organizações contábeis pesquisadas.

Portanto, torna-se possível perceber que mesmo os sujeitos de pesquisa afirmando conhecer a norma de forma satisfatória, conforme demonstrado pela Tabela 4, os contabilistas possuem certo receio de adotá-la. Isso leva a crer que os contabilistas desconhecem os benefícios que a norma traz para os clientes, levando à associação de contradição nos resultados apurados.

O trabalho de Mundo (2013) também demonstra o uso parcial da norma. Diante destas evidências deve-se considerar o posicionamento de Silva (2013), o qual expõe que no cotidiano dos contabilistas existem grandes dificuldades em demonstrar a obrigatoriedade da contabilidade formalizada, principalmente para as microempresas e empresas de pequeno porte. Também foi questionado se as organizações contábeis estão capacitadas a realizar os procedimentos estabelecidos pela ITG 1000; o resultado está descrito na Tabela 6.

Tabela 6 – Capacitação da organização contábil para atender os procedimentos estabelecidos pela ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Plenamente capacitada	24	57,2
Parcialmente capacitada	13	30,9
Pouco capacitada	3	7,1
Não tenho avaliação definida	2	4,8
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que, mesmo com a capacitação das organizações, a norma ainda não é plenamente aplicada, ou outra contradição nas respostas apresentadas. Diferentes não são os resultados da pesquisa realizada com contabilistas do sul do estado de Santa Catarina, em que 93% afirmam estar parcialmente capacitados ou plenamente adequados ao novo padrão contábil. Nesta questão Mundo (2013) alerta que existe relevante diferença entre estar adequado e proceder efetivamente à aplicação dos novos procedimentos. Os achados de Helmer (2016) demonstram um ambiente em que 50% dos sujeitos de pesquisa reconhecem que dominam poucos aspectos presentes na norma. Segato (2015) apresenta como possível explicação para este ambiente o fato de o ensino de contabilidade no Brasil não acompanhar a evolução

das normas internacionais.

Sobre os benefícios da escrituração contábil adequada Schnorr (2008) expressa o fato de esta constituir um meio de proteção da sociedade para aferição quanto ao desempenho do empreendimento. Além do mais, torna-se interessante ressaltar que os pesquisados relataram considerar-se parcialmente ou plenamente capacitados, totalizando 88,1%. Porém, 50,1% dos colaboradores não participam ou participam raramente de treinamentos específicos para conhecimento e implantação desta norma, conforme demonstra a Tabela 7.

Tabela 7 – Frequência com que os colaboradores participam de treinamentos específicos sobre ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Raramente	14	33,4
Sempre	13	30,9
Geralmente	8	19,0
Não participam	7	16,7
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Aqui, verifica-se a existência de uma disfunção, uma vez que, quando perguntados sobre a capacitação das organizações contábeis sob sua responsabilidade quanto à aplicação da norma, os pesquisados responderam que as empresas se encontravam plenamente capacitadas, porém, torna-se complexa esta possibilidade sem que exista atualização dos colaboradores sobre o tema, e ainda, os temas mais estudados relacionam-se à gestão fiscal. Conforme descrito anteriormente, somente 9,5% dos pesquisados e seus colaboradores se atualizam sobre as práticas contábeis. De acordo com pesquisa feita por Moreira (2014), em Goiânia, para implementação das práticas contábeis que devem ser utilizadas pelas PMEs, foi necessário capacitar parte considerável dos funcionários dos escritórios contábeis.

Na pesquisa realizada por Mundo (2013) os contabilistas também apresentaram respostas contraditórias, pois afirmaram que adotam plenamente o padrão IFRS simplificado. No entanto, em respostas a questões correlatas, evidenciaram não estar adotando tais procedimentos.

Tabela 8 – Contribuição do CRC e do Sindicato dos Contabilistas para o conhecimento da ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Parcialmente	16	38,1
Pouco	14	33,4
Plenamente	9	21,4
Nada	3	7,1
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda quanto ao pequeno nível da atualização diretamente relacionada à norma, a Tabela 8 demonstra que os pesquisados informaram que os órgãos de classe de Minas Gerais contribuem nesta temática. Na percepção dos pesquisados pôde-se verificar que o sindicato da categoria pode contribuir, ainda mais, para resolver possíveis dúvidas sobre a referida norma.

De acordo com contabilistas sul- Catarinenses as entidades de classe daquela região também contribuem parcialmente nesta temática (MUNDO, 2013). Os contadores de Rondônia apontam pouca oferta de cursos que possibilitem o aprendizado acerca da norma como um desafio a ser superado para sua implantação consistente (HELMER, 2016).

Ressalta-se que atualização é uma necessidade constante da profissão contábil, pois, de acordo com Sá (2006), o profissional no desenvolvimento de suas funções utiliza conhecimentos da ciência contábil que são complementados por outras disciplinas.

4.3 Principais desafios para a implantação da Interpretação Técnica Geral – ITG 1000

Após a definição do perfil dos sujeitos de pesquisa e seus conhecimentos sobre a ITG 1000, é apresentada, nas

Tabelas 9, 10 e 11, a percepção dos entrevistados sobre os maiores desafios a serem enfrentados para a implantação dos procedimentos contábeis e ações relacionadas à norma. A pesquisa realizada por Correr, Espejo e Altoé (2015) destaca os seguintes desafios: a) dificuldade de elaboração das notas explicativas no geral, mais especialmente aquelas relacionadas aos Estoques e Imobilizado, que requerem maior conhecimento; e, ainda, b) a aproximação e discussão com os clientes para o correto julgamento e decisão sobre a contabilização. Assim sendo, indagou-se junto aos pesquisados sobre quais os maiores desafios para a implantação da norma; a pesquisa obteve os seguintes resultados, expostos na Tabela 9.

Tabela 9 – Desafios para adoção dos procedimentos da ITG 1000 nos escritórios de contabilidade

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Utilização dos procedimentos de salvaguarda do profissional contábil	17	40,5
Adoção da perda por desvalorização ou irrecuperabilidade de ativos (<i>Impairment</i>)	16	38,1
Adoção de critérios de depreciação	5	11,9
Outros	4	9,5
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados tabulados no item relativo a outras respostas, que totalizam 9,5% da tabela acima, correspondem aos seguintes resultados: duas respostas apontam como desafio esclarecimentos e adaptação do empresário sobre as alterações trazidas pela norma; uma resposta relata a dificuldade dos empresários em mensurar o seu custo de estoque; e outro respondente acredita que todas as respostas descritas representam dificuldades para a implantação da norma.

No que diz respeito aos dados tratados na Tabela 9, observa-se que 40,5% acreditam que os procedimentos de salvaguarda do profissional contábil constituem o maior desafio na implantação da ITG 1000. Assim, foi questionado também, conforme Tabela 10, qual o procedimento de salvaguarda utilizado pelas organizações contábeis:

Tabela 10 – Procedimentos de salvaguarda utilizados

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Contrato de Prestação de Serviços Contábeis	18	42,9
Carta de Responsabilidade da Administração e Contrato de Prestação de Serviços	16	38,1
Não utilizo nenhum procedimento	4	9,5
Utilizo comunicação informal	4	9,5
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que, ao contrário do disposto na norma, o procedimento mais utilizado para salvaguarda da responsabilidade do contador é o contrato de prestação de serviço, com percentual de 42,9%, quando a norma preceitua que deve ser utilizada junto deste a carta de responsabilidade da administração, alternativa que está disposta na segunda faixa de opinião com percentual de 38,1%.

Os procedimentos de salvaguarda, portanto, correspondem ao maior desafio apontado pelos profissionais contábeis na implantação da nova norma. Neste contexto, verifica-se a importância da necessidade de resguardar a responsabilidade do contador, em vista do risco moral criado quando do repasse das informações por meio da escrituração contábil, uma vez que os empresários buscam o menor ônus tributário, em oposição ao interesse de representação fidedigna dos fatos contábeis. Outro desafio verificado na adoção da norma refere-se ao aumento dos custos, conforme disposto na Tabela 11:

Tabela 11 – Aumento dos custos gerados pela adoção da ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Não	21	50,0
Sim	10	23,8
Sim, inexpressivamente	3	7,1
Sim, significativamente	8	19,1
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se com o levantamento dos dados que 50,0% dos pesquisados afirmam que a adoção da norma não aumentaria os custos. Se relacionado este resultado com a Tabela 3, nota-se que as organizações contábeis já utilizam a escrituração contábil completa na mesma proporção, o que explicaria a não majoração dos custos. A outra metade acredita que a adoção aumentará sim os custos para a implantação da referida norma. Sobre a questão dos custos Ferrão (2014) é enfático ao dizer que existe uma grande dificuldade em repassar os custos para os clientes, no tocante à mão de obra e inovações tecnológicas. A partir desta afirmação pode-se compreender que boa parte dos custos para melhoria do padrão contábil não será repassada para os clientes. Corrobora Segato (2015) ao expor que, nos serviços contábeis, é recorrente a existência de aviltamento de honorários, fato este que gera desequilíbrio no mercado. Neste cenário os honorários são insuficientes para remunerar todas as obrigações impostas pelo governo brasileiro às micro e pequenas empresas.

Quando questionados com relação às divergências entre a ITG 1000 e a legislação tributária, se estas dificultam o entendimento e até mesmo a implantação da norma, 69,0% dos pesquisados concordaram parcialmente com a questão, 16,7% responderam discordar da afirmação e 14,3% concordaram totalmente. Ou seja, a grande maioria demonstra que os conflitos entre a legislação fiscal e contábil dificultam as melhores práticas contábeis.

Por último, foi avaliada a opinião dos pesquisados quanto aos benefícios trazidos ao cliente com a implantação da norma, e também a percepção destes quanto ao assunto.

Tabela 12 – Os benefícios trazidos ao cliente por meio da adoção do padrão estabelecido pela ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Concordo parcialmente	28	66,7
Concordo totalmente	10	23,8
Discordo	4	9,5
TOTAL	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Os profissionais contábeis pesquisados concordam parcialmente com os benefícios trazidos pela norma, portanto, infere-se que estes profissionais demonstram que não estão cientes da importância da norma tanto para a demonstração da fidedignidade das informações nela contidas quanto na sua eventual necessidade para a tomada de decisão pelos gestores e proteção contra conflitos legais. Para Correr, Espejo e Altoé (2015) o distanciamento entre o cliente e o profissional contábil apresenta-se como fator relevante para não apresentação de informações que refletem a realidade e, portanto, dificulta a percepção por parte dos clientes. Contribui Segato (2015) ao apontar como possível causa deste distanciamento a sonegação.

Tabela 13 – Percepção dos clientes sobre os benefícios advindos da adoção da ITG 1000

PROPOSTA	FREQUÊNCIA	%
Pouco percebem os benefícios	22	52,3
Não percebem os benefícios	17	40,5
Percebem muito os benefícios	2	4,8
Estão totalmente atentos aos benefícios trazidos pela norma	1	2,4
Total	42	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Neste quesito, pode-se reconhecer que há contabilista que não demonstra ou até mesmo desconhece a importância de informar aos clientes sobre a relevância da execução do processo contábil previsto pela ITG 1000. Ainda, na percepção deles, seus clientes não percebem ou pouco percebem os benefícios que a realização de uma escrituração contábil adequada pode trazer para a análise da gestão e embasamento para tomada de decisão. Este achado ratifica a posição de Segato (2015) e Helmer (2016), que afirmam não haver interesse por parte dos clientes quanto à utilização da contabilidade para o gerenciamento dos seus negócios, e por não entenderem a importância das demonstrações contábeis, as empresas ainda creem que a contabilidade é apenas para atender o fisco.

Portanto, evidencia-se a existência de uma falta de comunicação entre os profissionais contábeis e seus clientes, o que dificulta a difusão e a visualização dos benefícios trazidos pela ITG 1000 e, conseqüentemente, pela contabilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste trabalho buscou-se demonstrar os desafios a serem superados pelos contabilistas de um município da região sudoeste mineira para a implantação do padrão estabelecido pela ITG 1000, que possui como objetivo regulamentar o modelo simplificado de contabilidade para as microempresas e empresas de pequeno porte. De forma incisiva, pôde-se observar que a pesquisa alcançou resultados satisfatórios, tendo em vista que as respostas obtidas permitiram atender ao problema proposto. Verificou-se que, na avaliação dos próprios profissionais, seus conhecimentos são satisfatórios sobre o tema em questão e a estrutura das organizações condizente com a demanda. Isto pôde ser medido pela periodicidade de atualização diária dos profissionais e de seus colaboradores.

A pesquisa demonstrou, ainda, que, mesmo com conhecimento da referida norma, os contabilistas aplicam de modo parcial as suas disposições. Outra contradição sobre este assunto repousa sobre o procedimento de salvaguarda adotado pelo profissional, quando boa parte destes utiliza apenas o contrato de prestação de serviços, enquanto a norma determina a utilização conjunta do contrato de prestação de serviços e da carta de responsabilidade da administração.

Em resposta ao objetivo principal deste trabalho, ou seja, os desafios a serem enfrentados pelos escritórios contábeis para a implantação da escrituração contábil de acordo com a ITG 1000, foi constatado que a utilização dos procedimentos de salvaguarda constitui, na percepção dos contabilistas pesquisados, o maior desafio a ser enfrentado, seguido pela adoção da perda por desvalorização de valor recuperável de ativos (*Impairment*) e da adoção dos critérios de depreciação, sendo também citada a falta de esclarecimento do empresariado sobre os benefícios trazidos pela norma e a mensuração do custo ao cliente. Portanto, constitui também desafio para implantação da ITG 1000 a percepção dos clientes dos escritórios contábeis pesquisados sobre os benefícios gerados pela adequada evidenciação contábil dos fatos administrativos por eles realizados. Acredita-se que tal fato se deve à baixa utilização dos relatórios financeiros emanados da contabilidade no processo de tomada de decisão. Neste quesito, é importante ressaltar que os próprios profissionais contábeis possuem sua parcela de culpa quando não externam para seu cliente os benefícios destes. Sendo que estes últimos resultados não diferem dos achados de outros estudos realizados em outras regiões do país.

Por fim, torna-se necessário relatar uma hipótese indiretamente captada pela pesquisa que pode estar contribuindo para a não implantação ou para implantação incorreta dos procedimentos contábeis descritos pela ITG 1000 nas organizações contábeis pesquisadas, a saber: os contabilistas podem estar confusos quanto à correta definição de escrituração contábil simplificada e de escrituração contábil completa. Cabe a observação de que, mesmo com todos estes desafios, são visíveis os avanços rumo à convergência aos padrões internacionais de contabilidade, que vêm alcançando novos patamares na sua evolução e, neste sentido, a adoção completa do padrão previsto na ITG 1000 contribui para este avanço, convergindo os procedimentos contábeis adotados para as microempresas e empresas de pequeno porte.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Osmar Reis. *Modelos de contabilidade – comparada e síntese*. 1. ed. São Paulo. IOB, 2013.

BERTASSO, Sandro Cesar Ramos. *A importância socioeconômica do micro e pequeno empreendedor no contexto brasileiro*. In: ETIC – Encontro de Iniciação Científica. v. 6, n. 6, 2010.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. *Minas Gerais: informações completas*. Disponível em <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=314790&search=minas-gerais|infograficos:-informacoes-completas>>. Acesso em 27 set. 2014.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 123/06*, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

BRASIL. *Lei n.º 10.406/02*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

CARDOSO, Rogério; SANTOS, Luis Carlos Barbosa dos; MENEZES, Mateus Rocha; BARBOSA, Ricardo Rodrigues. Percepção dos

escritórios de contabilidade da região sudoeste de Minas Gerais sobre extensão do uso dos sistemas de informação contábil/software contábil. IX Congresso Nacional de Excelência em Gestão. *Anais...* Niterói, RJ, junho/2013 (CD/ROM).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Norma Brasileira de Contabilidade CTG 1000*, de 30 de Agosto de 2013. Dispõe sobre a adoção plena da NBC TG 1000.

_____. *Resolução nº. 1.255/09*, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

_____. *Resolução nº. 1.282/10*, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº. 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. *Resolução nº. 1.374/11*, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

_____. *Resolução nº. 1.418/12*, de 05 de dezembro de 2012. Aprova o ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

CORRER, Luciana Cristina; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; ALTOÉ, Stella Maris Lima. IFRS aplicável às pequenas e médias empresas e o profissional de contabilidade: Dificuldades na convergência. XVIII Semead Seminários em Administração. *Anais...* São Paulo, SP, novembro 2015.

DONADONE, Júlio César; SILVEIRA, Frederico Zenorini da; RALIO, Vanise Rafaela Zivieri. *Consultoria para pequenas e médias empresas – as formas de atuação e configuração no espaço de consultoria brasileiro*. 24. ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

FERNANDES, Francisco Carlos; MACHADO, Débora Gomes. *Teoria da Agência e governança corporativa: Uma reflexão acerca da relação de subordinação organizacional da contabilidade à administração*. XIV Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, 26/08/2011.

FERRÃO, Alexandre. *Controle da inadimplência nos escritórios de contabilidade*. Disponível em < <http://www.classecontabil.com.br/artigos/controla-da-inadimplencia-nos-escritorios-de-contabilidade>>. Postado em 22 jan. 2014. Acesso em 16 set. 2014.

FUTIDA, Honorio Tadayoso; ROSA, José Antonio. *Administração da empresa contábil*. 1. ed. São Paulo, IOB, 2009.

HANSEN, Adriana de Oliveira; OLIVEIRA, Suellen Moreira de; FEDICHINA, Márcio Antônio Hiruse; BOLDRIN, Vitor Paulo. *Fatores inibidores do desenvolvimento das microempresas e das empresas de pequeno porte*. X Seminário de Administração FEA-USP, 09 e 10 de agosto de 2007.

HELMER, Jhonathan Henrique Messias. *Percepção do profissional contábil diante da implementação da NBC TG 1000 aplicada às pequenas e microempresas na cidade de Cacoal – RO*. Cacoal, RO, 2016, Artigo (Trabalho de conclusão de Curso em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Rondônia.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 10. ed. São Paulo. Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação*. 4. ed. 3 reimpr. São Paulo. Atlas, 2008.

MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo. Atlas, 2009.

MUNDO, Cristiane Lopes Savi. *Convergência das Normas Contábeis Brasileiras ao Padrão Internacional com ênfase na ITG 1000: Uma pesquisa de campo sobre a adaptação das organizações contábeis na região da AMREC*. Criciúma, SC, 2013, Dissertação (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis), Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

MONTOTO, Eugênio. *Contabilidade Geral e Análise de Balanços Esquemático*. 3. ed. São Paulo. Saraiva, 2014.

MOREIRA, Danilo de Pina. *Um estudo sobre o nível de implantação das normas brasileiras de contabilidade em pequenas e médias empresas nos escritórios contábeis de Goiânia*. Goiânia, GO, 2014. Dissertação (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Goiás.

RAMOS, Hélia Chaves; CARVALHO, Fernanda; CUNHA, Murilo Bastos da. *Avaliação do uso do serviço brasileiro de respostas técnicas – um serviço de informação destinada à microempresa brasileira*. Ci. Inf. v. 35, n. 3, pp. 265-269. set./dez. 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2006.

SEBRAE (Org.). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Quais são os benefícios fiscais destinados às micro e pequenas empresas?* Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/index.php/228-produtos-online/legislacao/perguntas-frequentes/9578-quais-sao-os-beneficios-fiscais-destinadas-as-micro-e-pequenas-empresas>>. Postado em 15 de agosto de 2013. Acesso em 18 maio 2014.

SCHNORR, Paulo Walter (ORG.). *Escrituração contábil simplificada para micro e pequena empresa*. 1. ed. Conselho Federal de Contabilidade.

Brasília, 2008.

SEGATO, Valdir Donizete. *As principais dificuldades para adoção das normas contábeis – Padrão Internacional por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*. São Paulo, SP, 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (SP).

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. *Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas*. 1. ed. São Paulo. Atlas, 2013.

SILVA, Edivan Morais da. *Manual de contabilidade simplificada para micro e pequenas empresas*. 5. ed. São Paulo. IOB, 2013.

SILVA, Raul Corrêa da. In: SOARES, Jairo da Rocha (Coord.). *Normas Internacionais de Relatórios Financeiros para Pequenas e Médias Empresas –IFRS-PME*. 2011. Disponível em: <<http://www.bdobrazil.com.br/en/publicacoes.html>>. Acesso em: 07 set. 2016.

VAZ, Paulo Henrique. *Controladoria para empresa de serviços contábeis*. 1. ed. São Paulo. IOB, 2012.

Investimento Público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos campi da UNESPAR-PR

Public investment by student in graduation education in Accounting in one of UNESPAR-PR campuses

RESUMO

O número de Instituições de Ensino Superior no Brasil aumentou nos últimos anos, inclusive a quantidade de instituições de ensino público, porém com a crise econômica os recursos do Estado para essas instituições diminuíram. Para os gestores dessas entidades é importante ter conhecimento em gestão de custo, inclusive o custo por aluno, que proporciona informações na tomada de decisões das instituições de ensino superior. A pesquisa em referência apresenta os resultados cujo objetivo foi calcular o custo por discente do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino superior em um dos *campi* da UNESPAR-PR. A metodologia constituiu-se em bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica fundamentou o referencial teórico, no qual se buscou conhecer e analisar o conceito de custos à luz de teorizações de autores da área contábil. A pesquisa documental foi composta por dados ofertados pela própria instituição. Para a análise dos dados, o método utilizado foi o Custeio por Absorção, sendo possível separar o custo direto do curso de Contábeis por meio dos salários de seus professores. Os resultados alcançados apresentaram um custo elevado por aluno do curso de Ciências Contábeis principalmente para os estudantes do período diurno, em que o número de matriculados é menor e existe uma concentração maior de professores com titulação elevada e, conseqüentemente, maiores salários.

Palavras-chave: Ensino Superior. Ciências Contábeis. Custo Aluno.

ABSTRACT:

The number of higher education institutions in Brazil has increased in recent years, including the number of public education institutions, but with the economic crisis the State resources for these public institutions has decreased. For these institutions managers it is important to have knowledge in cost management, including cost by student which gives them more information to decision making in the higher education institutions. The study in reference presents the results which aimed to calculate the cost per Accounting student of a higher education public institution in one of UNESPAR-PR campuses. The research methodology is bibliographic and documentary. The bibliographic research founded the theoretical framework, on which aimed to know and analyze the concept of costs in the light of Accounting authors theories. The documentary research was composed of data offered by the institution. For the data analysis the method used was the Costing by Absorption. It was possible to separate the direct cost of Accounting course by its professors salaries. The results obtained showed a high cost per Accounting student mainly for the diurnal ones, where the number of students is lower and there is a greater concentration of professors with higher degrees and consequently higher wages.

Keywords: Graduation. Accounting. Student Cost.

Cleber Broietti

Professor Assistente do Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Apucarana. Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina (UEL).
Contato: Av. Minas Gerais, 5.021, Apucarana, PR, Brasil. CEP. 86.813.250.
E-mail: cleberbroietti@gmail.com

Lucinéia Chiarelli

Professora Adjunta do Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Apucarana. Doutora em Educação pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR). Contato: Av. Minas Gerais, 5.021, Apucarana, PR, Brasil. CEP. 86.813.250.
E-mail: lucineia.chiarelli@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

No Brasil o número de Instituições de Ensino Superior (IES) tem crescido, e essa elevação aconteceu nas instituições públicas e principalmente nas instituições privadas (NOGUEIRA *et al.*, 2012). Isso pode ser atribuído à facilidade dos alunos em acessar a universidade nos últimos anos por meio da modalidade do ensino a distância, e também com programas de incentivo do Governo Federal, como o Fundo de Financiamento Estudantil (FIES), que facilita crédito financeiro ao estudante, e também a criação do Programa Universidade para Todos (PROUNI).

As Instituições de Ensino Superior Públicas (IESPs) são procuradas por apresentarem resultados melhores nos indicadores do Exame Nacional de Desempenho de Estudante (ENADE) em comparação com as IES privadas (REAL, 2009). Porém, nos últimos anos os recursos para manutenção e evolução das IESPs enviados pelo Estado têm diminuído (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

Um exemplo dessa diminuição pode ser evidenciado nas universidades estaduais do estado do Paraná, onde segundo Uel (2015) não haviam sido repassados até fevereiro de 2015 aproximadamente R\$ 34 milhões de reais para o custeio das atividades acadêmicas referente ao ano de 2014. Essa situação ocorreu em outras universidades estaduais, e a consequência dessa falta de recurso pode comprometer a qualidade do ensino oferecido pela instituição.

Para amenizar o impacto do corte de custos realizado pelo Estado nas universidades públicas, e manter uma estrutura que atenda a comunidade acadêmica, é importante trabalhar com ferramentas de gestão apropriadas, como a gestão de custos no setor público. Porém, isso não garante eficiência e qualidade nos cursos superiores.

A gestão de custo em uma universidade pública pode proporcionar o levantamento de informações e assim oferecer padrões de custos a serem estabelecidos para as instituições; esses dados podem formar indicadores para acompanhamento dos gestores das atividades da instituição.

Desse modo, o acompanhamento do custo no setor público, em particular no ensino superior, constitui um ponto indispensável para os administradores das IESPs e, conseqüentemente, para toda a sociedade, que se beneficia com recursos públicos bem geridos. Também identificar os custos por aluno das IESPs é de extrema importância, pois a instituição pode obter o valor de custo de cada curso para acompanhá-lo conforme o orçamento preestabelecido, com a possibilidade de identificar quais os cursos têm oportunidade de expansão e analisar evasões e índices de retenções.

O objetivo da pesquisa foi o de identificar o custo por aluno do curso de Ciências Contábeis em uma IESP localizada no Norte do Paraná no ano de 2014.

O artigo está dividido em seis capítulos. Após a introdução, apresenta-se o referencial teórico, em que foram contemplados o conceito de custo e alguns métodos de custeio; no terceiro capítulo trata-se do custo no setor público. A quarta seção é destinada à metodologia; a quinta refere-se à apresentação dos dados do custo por aluno do curso de Ciências Contábeis; e a última seção contém as conclusões e recomendações para pesquisas futuras.

2 CUSTOS

O custo decorre do advento do capitalismo da época da Revolução Industrial, hoje utilizado como ferramenta de gerenciamento, em razão dos complexos processos administrativo-econômicos, e como importante instrumento para a tomada de decisões.

Afonso, Schuknecht e Tanzi (1996) afirmam que, no final do século XVIII e início do XIX, a energia, a metalurgia e a indústria têxtil utilizavam ferramentas gerenciais de custos, tais como controle de despesas, custo departamental e por responsabilidade, alocação de custos indiretos, comparações de custos, custos de transferências, orçamentos, previsões, padrões e controles de estoques.

Devido ao crescimento das organizações e, conseqüentemente, o distanciamento entre o gestor e os ativos administrados, a Contabilidade de Custos passou a assumir um papel de grande relevância nas instituições, pois proporciona à administração informações eficientes nas tomadas de decisões gerenciais (MARTINS, 2003).

2.1 Custos: Conceito e Métodos

Ao analisar os tempos mais remotos da história, evidencia-se que a contabilidade teve seu desenvolvimento atrelado à evolução da humanidade. Seu surgimento consta por volta de 4.000 a.C. (SÁ, 1997). Muitos eventos que impulsionaram a sociedade fizeram também a contabilidade desenvolver-se, como foi o caso da Revolução Industrial no século XVIII.

Nessa época foram crescentes os diversos processos de produção denominados manufaturas, as quais surgiram para atender às várias demandas da população, uma vez que estas estavam em constante crescimento devido à melhoria na qualidade de vida.

A partir deste rápido crescimento, surgiram várias indústrias, invenções mecânicas, expansão do comércio, o que, por sua vez, gerou a necessidade de maior controle sobre as produções, gastos, informações para o meio externo,

mais precisamente o usuário, que se tornou chave essencial para a manutenção dos negócios. Os processos decisórios também necessitavam cada vez mais de controles, desde materiais utilizados, passando por mão de obra, custos fixos e variáveis, despesas, depreciações de máquinas, entre outros. Essa evolução no controle produtivo deu início ao que conhecemos hoje como Contabilidade de Custos, (PADOVEZE, 2011).

Muitos autores, como Horngren (2004), Leone (2000), Martins (2003), Padoveze (2011) e Santos *et al.*(2006), formularam, ao longo dos anos, definições de custo, fizeram análises aprofundadas e contribuíram para a formação desse conceito. Segundo os autores listados acima o custo é o valor pago por algo, mais especificamente o valor de uma produção, de um serviço, após agregar nele todos os componentes do processo produtivo (MARTINS, 2003). O custo pode ser apurado e aplicado de várias maneiras diferentes, sendo essencial para o processo de tomada de decisões, o qual conduzirá o rendimento do trabalho do gestor, bem como o da entidade, visando o lucro e a eficácia dos processos (PADOVEZE, 2011).

A definição de custo dada pela Norma e Procedimento de Contabilidade nº. 02 – NPC 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) é a seguinte:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma (IBRACON, 1999, p. 2).

O custo pode ser, ainda, direto ou indireto, e para Martins (2003, p. 32), “[...] alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas [...]). São os custos diretos com relação aos produtos”.

Custos indiretos, por sua vez, são definidos como aqueles que estão ligados ao seu objeto de custo, porém não podem ser rastreados de forma economicamente viável. Martins (2003) ainda destaca que:

[...] custos indiretos realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.). São os custos indiretos com relação aos produtos (MARTINS, 2003, p. 32).

Todo processo de tomada de decisão depende de uma eficiente gestão. Administrar com eficácia os métodos e ferramentas de trabalho é a chave para que o êxito seja obtido da melhor forma possível. Apurar o custo de um bem ou serviço é essencial para a gestão. Vale ressaltar que cada empresa deve ajustar o método de custeio escolhido às suas próprias necessidades. “Custeio significa método de apropriação de custos” (MARTINS, 2003, p. 41). Em outras palavras, é a distribuição dos custos em um determinado produto ou serviço para saber o seu real valor ao fim da produção ou da realização do serviço.

Existem diversos métodos de custeio, como: Custeio Variável, Custeio ABC (*Activity Based Costing*) e Custeio por Absorção. Pretende-se no artigo apresentar as características do Custeio por Absorção. Esse foi o método utilizado nesta pesquisa para apurar o custo por aluno; optou-se por ele, pois proporciona ratear os custos indiretos da IES a outros cursos que são oferecidos pela instituição.

2.1.1. Custeio por Absorção

O método de custeio é utilizado pelos gestores que desejam alocar aos produtos e/ou serviços os custos diretos e indiretos incorridos na produção visando obter o custo total.

Como o termo já indica, é o método que absorve todos os custos de produção ou de serviços produzidos em determinado período de tempo. Mauss e Souza (2008) apontam que os demais gastos são considerados como despesas e lançados no resultado do período em que ocorreram. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos objetos do custeio. É o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seu uso é disseminado, principalmente pela contabilidade financeira, para apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco.

A utilização desse método provoca a necessidade de realizar rateio dos custos indiretos dos produtos ou serviços custeados, o que gera certa subjetividade e arbitrariedade ao valor do custo final obtido. Segundo Santos (2005), isso demonstra que o custeio por absorção, como instrumento gerencial de tomada de decisões, pode ser falho em muitas circunstâncias, por ter como premissa básica os rateios, que, apesar de se apresentarem lógicos, podem levar a alocações enganosas.

3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O processo de implantação da cultura de custos, de acordo com seus defensores, pode representar um caminho promissor, no qual a maturidade dos gestores vem se desenvolvendo a cada evento que a Secretaria do Tesouro Nacional promove. A gestão de custos baseada em informação qualitativa e quantitativa, comparável e fidedigna vai subsidiar os profissionais e políticos na tomada de decisão não apenas sob o ponto de vista econômico, mas também social e da eficiência do gasto.

Ainda de acordo com os defensores da cultura de custos, o gasto fixo da escola pública, decorrente da estabilidade do funcionário concursado, pode dificultar a decisão gerencial de descontinuar determinado serviço, ou seja, caso o gestor decida extinguir a escola pública, o custo fixo com pessoal continuaria ativo e dependeria do seu remanejamento para outra escola ou setor. Este fato pode inviabilizar uma decisão como esta, pois o município poderia não ter a opção de realocar esse pessoal e, conseqüentemente, transferir o seu custo, porém é fato que a qualidade da educação só melhora com a continuidade de um serviço.

Portanto, a implantação dos custos no setor público é uma alternativa possível e viável na criação de indicadores para avaliar o desempenho dos programas institucionais e medir seu grau de efetividade em cada ano de execução.

O gasto por aluno do ensino médio no Estado do Paraná em 2008 foi de R\$ 2.492,73; em 2009 de R\$ 2.851,00; em 2010 de R\$ 2.650,44; em 2011 de R\$ 3.510,34; e em 2012 o gasto foi de R\$ 2.577,10 (CHIARELLI, 2014).

No balanço geral do Estado não consta subfunção para tal, e os gastos podem aumentar em decorrência do incremento da arrecadação das receitas do Fundo de Desenvolvimento de Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), pois existem vinculações de recursos dessa receita, sendo que, quando se arrecada mais, é possível investir mais. Para o ensino superior, nunca foram veiculados cálculos ou fundos para resguardar a qualidade do nível de ensino, e recentemente o presidente Michel Temer fez a Desvinculação dos Recursos da União (DRU) em nível da educação que assegurava a qualidade do ensino pelo menos mantida em termos financeiros.

Segundo Gremaud (2013, p. 20) a gestão de custos no Governo Federal se fixa em uma série de medidas para reforma do Estado Brasileiro, sendo parte das tendências na área da contabilidade pública adotadas internacionalmente. Evidentemente melhorias e mudanças poderão acontecer a partir dessa implantação, tanto no sentido gerencial como em questões que demandam maior precisão e quantificação de dados e informações, que como todas as demais deverão vir a público.

Custos no setor público significam administrar, gerenciar, tomar conta das despesas, dos gastos – ou recursos consumidos – de todas as instituições e entidades públicas, ou seja, não apenas as organizações da administração pública direta na gestão governamental (estrutura dos Governos Federal, Estadual ou Municipal), mas também aquelas vinculadas ao Poder Judiciário e ao Poder Legislativo, bem como as empresas estatais e as sociedades de economia mista (GREMAUD, 2013). Portanto, mensurar custo é dizer o quanto de recursos foi consumido por uma instituição pública que demandou a realização de um bem ou serviço executado para a sociedade.

3.1. O Custo na Área Pública e nas Instituições de Ensino Superior

A gestão de custos é de extrema importância em qualquer tipo de organização, independentemente da área ou tamanho da entidade. Para Leone (2000), gerenciar os custos de forma eficiente sempre foi uma grande preocupação, e um diferencial estratégico para as organizações.

Quando se trata da área pública, deve-se levar em consideração o fato de que são entidades e organizações que recebem dinheiro do Estado, seja federal, estadual ou municipal, e que necessitam ter todos os seus custos bem distribuídos e aplicados, para que haja um bom aproveitamento do dinheiro que o cidadão investe indiretamente nessas instituições ou organizações.

O planejamento, a aplicação e o controle de recursos devem ser feitos de forma técnica e eficaz pelo gestor público. Assim espera-se que estes gestores utilizem os escassos recursos públicos de forma eficiente; para isso, o controle de custo torna-se ferramenta indispensável para uma boa administração.

As IESPs são entidades complexas e, pela sua natureza, realizam várias atividades divididas em ensino, pesquisa e extensão. Cada instituição tem sua particularidade em relação às atividades, umas se concentram mais no ensino, outras têm grande foco na pesquisa, em comum todas as IESPs estão submetidas às normas e leis da administração pública (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

Segundo Rosa (2004) a gestão das universidades públicas é marcada pela burocracia, cuja origem está na elaboração orçamentária dos recursos públicos, além de uma rigidez na estrutura administrativa. O gestor público tem autonomia administrativa muito restrita, devendo seguir normas instituídas pelo poder público, esse tipo de 'engessamento' no processo acaba dificultando a racionalização dos recursos.

No âmbito do ensino superior existem dois tipos de custo: o primeiro consiste no custo aluno, ou seja, o recurso disponível para a realização da graduação em despesas como: fotocópias; no caso das universidades particulares, pagamento das mensalidades de alunos financiados; rateio de despesas de água, luz, telefone, internet; salários de professores e demais funcionários da instituição.

Em relação ao custo da instituição essa informação pode ser obtida por meio do custo aluno pela utilização do mé-

todo de custeio por absorção. Nesse método encontra-se o total do custo da instituição, dos cursos ofertados e também o custo por aluno em cada curso.

O custo aluno segundo Magalhães *et al.* (2010) pode fornecer dados sobre os gastos das universidades públicas, o que contribui para o gestor na tomada de decisão. Possibilita a esses administradores fazer a melhor adaptação dos recursos para aplicação de ações eficientes na instituição. Além da implantação e acompanhamento de um sistema de custo em uma IESP possibilitar realizar a administração de forma transparente para a sociedade.

Entre as pesquisas que buscam calcular o custo aluno no ensino superior pode-se destacar o estudo de Hipólito (2011), no qual se identificou que o custo geral médio do estudante em universidade pública é de aproximadamente R\$ 15 mil ao ano. Paton e Scarpin (2012), que fizeram um cálculo específico de custo aluno anual no curso de Ciências Contábeis no ano 2002, obtiveram um valor de R\$ 1.369,28 por aluno, por ano.

Alguns fatores podem influenciar o valor médio do custo do aluno nas IES. Um deles é a evasão dos estudantes (SILVA FILHO *et al.*, 2007); esse problema, segundo Hipólito (2011), proporcionou uma perda de R\$ 9 bilhões no ano de 2008. Em um estudo mais pontual promovido por Rissi & Marcondes (2011) constatou-se que houve uma evasão de 20,1% dos alunos que entraram na graduação no ano de 1999 na Universidade Estadual de Londrina.

A evasão é assunto que deve ser mais bem explorado em pesquisas futuras, pois é necessário identificar quais motivos levam um número tão elevado de estudantes a desistirem da graduação. Algumas consequências da evasão são a perda de recursos investidos pelas IES e, conseqüentemente, o aumento do custo médio por aluno. Para o presente estudo foi calculado o custo do aluno anual do curso de Ciências Contábeis, sem levar em consideração a taxa de evasão.

3.2. Qualidade Gerada em Educação com Aplicação de Custos

A Constituição de 1988 trouxe um conjunto de inovações, sobretudo, aquelas que se remetem ao estabelecimento dos direitos sociais; são eles: “a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta constituição” (Artigo 6º).

O artigo 205 (CF, 1988) define a função da educação quanto à preparação da pessoa para o exercício da cidadania e a sua qualificação para o trabalho. Neste sentido, as decisões dos gestores da educação devem estar voltadas para a prestação do melhor serviço público possível, considerando os recursos disponíveis para tal, sendo o seu sucesso medido por meio da verificação da qualidade e do volume de serviços oferecidos, bem como o seu resultado econômico à contribuição adequada para a sociedade.

Para Oliveira e Adrião (2007), a qualidade é a dimensão do direito à educação, é o contínuo processo de expansão das oportunidades de escolarização da população brasileira iniciado na década de 1930, que alcançou a significativa marca de 97% de matrícula líquida no ensino fundamental ao final dos anos de 1990.

As formas de proteção a esse direito são variáveis de país para país, em conformidade com seu ordenamento jurídico interno e por meio de compromissos declarados e assumidos no âmbito internacional (CURY, 2013).

Carnoy, Gove e Marshall (2009) argumentam que o capital social construído pelas ações humanas não geram benefícios apenas para as pessoas que praticam as ações, mas para todos aqueles, que de uma forma ou de outra, direta ou indiretamente, foram afetados ou influenciados por tais ações. Portanto, a família, o grupo de amigos, o trabalho, a comunidade, a escola produzem capital social, na medida em que contribuem para a aprendizagem do sujeito.

De acordo com Althusser (1985, p. 18), o processo de formação humana corresponde e é reflexo direto da qualidade da educação que lhe foi aplicada, sendo a escola imprescindível para o aprendizado, no qual as regras de bom comportamento devem ser aprendidas, observadas as conveniências e inconveniências intrapessoais e interpessoais tendo em vista a realização da divisão do trabalho conforme o cargo que o sujeito está ‘destinado’ a ocupar.

Silva (2011), por sua vez, afirma que a qualidade não pode representar o único objetivo dos educadores da escola pública. Ela precisa estar associada à autonomia e ao processo de democratização da escola e de sua administração (gestão), constituindo um tripé sobre o qual pode ser possível assegurar o direito à educação de boa ou ótima qualidade e provimento de verbas adequado às reais carências e necessidades locais da unidade escolar.

4 METODOLOGIA

No que tange aos procedimentos utilizados, o presente estudo identifica-se como pesquisa-diagnóstico. Para Martins & Theóphilo (2009, p. 81) a pesquisa-diagnóstico refere-se a uma “[...] estratégia de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente [...]”.

Assim, a presente pesquisa tem por objetivo estudar os custos em uma IESP. Outro aspecto que permite a classificação como pesquisa-diagnóstico é o fato de possibilitar a implantação do sistema de custo aluno na instituição estudada.

Deste modo, como a pesquisa se desenvolveu a fim de buscar identificar o custo aluno de uma instituição no Paraná, e por esse assunto ainda ser pouco abordado, o estudo é uma pesquisa exploratória (COLLINS e HUSSEY, 2005).

A pesquisa também se caracteriza como documental, pois foram coletados documentos internos da instituição pes-

quisada, além de documentos disponíveis em seu *site*. Para Vergara (2005, p. 48) “a investigação documental é realizada em documentos conservados em órgãos públicos e privados de qualquer natureza”.

Para o presente estudo, optou-se por realizar o custo aluno do curso de Ciências Contábeis. Tal escolha deu-se pelo fato de os dados dos salários dos professores do colegiado do curso de Ciências Contábeis terem sido disponibilizados pelo RH da Instituição.

A instituição à qual se refere o estudo situa-se ao Norte do estado do Paraná e atualmente oferta quatorze cursos. Em 2014, possuía aproximadamente 1.800 alunos considerando os três turnos (matutino, vespertino e noturno), dos quais 317 eram de Ciências Contábeis.

O colegiado do curso de Ciências Contábeis da instituição tem em sua estrutura 24 docentes, de diversas disciplinas, que respondem pelos quatro anos do curso e estão divididos em dois períodos: diurno e noturno.

O método de rateio utilizado na apuração do custo foi o Custo por Absorção conforme propõem Martins (2003) e Padoveze (2011). Ao aplicar este método, houve a possibilidade de utilizar os custos diretos ao curso de Ciências Contábeis, como os salários e encargos dos professores e, assim, puderam ser absorvidos os custos indiretos.

Inicialmente, foram coletados documentos da instituição, nos quais estavam descritos os custos diretos e indiretos, o total de acadêmicos matriculados regularmente e o total de docentes referentes ao curso. Os dados foram disponibilizados por funcionários da instituição com o propósito único de auxiliar neste trabalho. Em relação aos custos, estes se apresentavam em valores semestrais, porém, para o alcance do objetivo proposto, foi necessário o ajuste em valores mensais.

Alguns fatores transformaram a pesquisa em um trabalho minucioso e difícil, por exemplo, o fato de existirem alunos matriculados no curso que fazem todas as disciplinas, enquanto há outros que cursam menos disciplinas devido a adaptações de transferências de outras instituições ou pelo fato de o aluno já possuir graduação, assim não sendo necessário cursar todas as disciplinas. Desse modo, por ser muito complexo verificar turma por turma, quantos alunos e quais disciplinas eles fazem, decidiu-se que todos teriam o mesmo peso na apuração do custo.

Do mesmo modo existem professores que lecionam apenas no curso pesquisado enquanto outros lecionam em vários cursos diferentes. No caso destes últimos, os salários foram rateados pelo número de aulas que cada docente tem na instituição e depois multiplicado pela quantidade de aulas que o professor leciona no curso de Ciências Contábeis.

Um fator limitante ao trabalho foi o fornecimento do valor da estrutura física da instituição. Não foram alocados os valores referentes aos ativos imobilizados utilizados para receber o aluno e oferecer-lhe condições de ensino apropriado. São exemplos desses ativos: salas de aula, carteiras, bibliotecas, laboratório de informática, entre outros que dão condições ao aluno de receber aulas. Assim o custo de infraestrutura não está calculado nos custos.

5 ANÁLISE DE DADOS

Para calcular o custo por aluno foram considerados somente os valores recebidos do estado do Paraná, uma vez que se optou por trabalhar unicamente com essa fonte de recurso. Além disso, consideraram-se apenas custos correntes, como: salários e encargos dos professores; técnicos e servidores gerais da instituição; custos com manutenção; energia elétrica; material de expediente e telefone.

O estudo obedeceu ao regime de competência e utilizou como critério o método custeio por absorção, que possibilitou alocar os custos administrativos e acadêmicos da instituição.

A Tabela 1 apresenta a quantidade de alunos matriculados em cada curso que a instituição pesquisada oferecia no ano de 2014. Por meio da análise vertical observa-se que o curso de Ciências Contábeis tem representatividade de 18% do total de alunos matriculados na entidade, sendo o segundo com maior número de alunos na instituição. O curso de Administração é o que tem mais representatividade com 25% dos alunos; esse curso apresenta duas turmas para cada ano no período noturno, na tabela sendo representadas pelas letras A e B.

Tabela 1—Representatividade de alunos matriculados por curso

CURSO	Nº ALUNOS	%
Administração Diurno	114	6,5
Administração Noturno Turmas A e B	327	18,6
Ciências Contábeis Diurno	120	6,8
Ciências Contábeis Noturno	197	11,2
Ciências Econômicas	189	10,8
Secretariado Executivo Trilíngue	126	7,2
Turismo	81	4,6
Serviço Social	197	11,2
Matemática	123	7,0

CURSO	Nº ALUNOS	%
Tecnologia em Comércio Exterior	7	0,4
Pedagogia	86	4,9
Ciências da Computação	58	3,3
Letras	131	7,5
TOTAL	1756	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

Na Tabela 2 são apresentados os custos indiretos mensais do curso de Ciências Contábeis. Os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados diretamente ao produto (MARTINS, 2003). Neste artigo são exemplos de custos indiretos os salários dos agentes universitários, energia elétrica, água e demais custos.

Os custos indiretos para o Curso de Ciências Contábeis foram alocados, por meio da divisão do valor total dos custos indiretos pelo número total de alunos na instituição e na sequência multiplicado pelo número de alunos no curso de Ciências Contábeis, conforme a fórmula descrita.

Segundo Martins (2003), todos os gastos relativos ao esforço foram distribuídos para a obtenção dos resultados.

$$CIC = \left(\frac{CI}{TA} \right) \times ACC$$

Em que:

CIC=Custo Indireto do Curso

CI= Custo Indireto

TA= Total de Aluno

ACC= Alunos do Curso de Ciências Contábeis.

Com essa metodologia de cálculo foi possível descobrir o custo indireto de todos os cursos ofertados pela instituição, inclusive o de Ciências Contábeis.

Tabela 2 – Custos indiretos mensais do curso de Ciências Contábeis/rateio

CONTA	DIURNO R\$	NOTURNO R\$
Salários e Encargos	51.960,64	85.302,05
Diárias	34,83	57,18
Materiais de Consumo	1.586,52	2.604,54
Despesas com Locomoção	61,48	100,92
Serviço de Terceiro – Pessoa Física	556,50	913,59
Locação de Mão de Obra	2.130,45	3.497,48
Serviço de Terceiro – Pessoa Jurídica	1.764,28	2.896,36
Auxílio-alimentação	22,29	36,59
Obrigações Tributárias (PASEP)	388,30	637,46
Auxílio-transporte	53,67	88,10
Despesas de Exercícios Anteriores	15,85	26,03
Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	29,50	48,43
Total Outros Custos	6.643,66	10.906,68
Total dos Custos Indiretos	58.604,30	96.208,73

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

O período noturno do curso de Ciências Contábeis ficou com valor superior ao diurno pelo fato de o número de alunos do período noturno ser superior ao diurno; a diferença entre os dois períodos foi de 77 alunos, o que representa 40%.

Na Tabela 3 foram calculados os custos indiretos de cada curso. O curso de Administração tem o maior custo indireto pelo fato de ter o maior número de alunos matriculados.

Tabela 3 – Custos indiretos por curso

Curso	Nº Alunos	Valor R\$
Administração Diurno	114	55.674,09
Administração Noturno turmas A e B	327	159.696,72
Ciências Econômicas	189	92.301,78
Secretariado Executivo Trilíngue	126	61.534,52
Turismo	81	39.557,90
Serviço Social	197	96.208,73
Matemática	123	60.069,41
Tecnologia em Comércio Exterior	7	3.418,58
Pedagogia	86	41.999,75
Ciências da Computação	58	28.325,41
Letras	131	63.976,36
Total	1439	702.763,25
Custo indireto médio por Aluno		488,37

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

A Tabela 3 possibilitou apresentar o custo indireto geral por aluno da instituição, cujo valor médio mensal foi de R\$ 488,37, lembrando que esse valor é apenas indireto.

A Tabela 4 demonstra os custos diretos referentes a salários e encargos dos docentes do curso de Ciências Contábeis dos períodos diurno e noturno.

Constatou-se que o período diurno possui professores com titulação mais elevada e Tempo Integral de Dedicção Exclusiva (professores regime TIDE) com relação ao período noturno. Após apropriar os valores e dividi-los de acordo com cada período, obteve-se o montante de custos diretos.

Esses valores foram acrescidos ao total de custos indiretos de cada período do curso de Ciências Contábeis, e posteriormente divididos pela quantidade de alunos para obter o valor final do custo por aluno.

Tabela 4 – Custos folha de pagamento do curso de Ciências Contábeis

Período Diurno		Período Noturno	
Docentes Regime CLT	Valores	Docentes Regime CLT	Valores
Salários	1.896,82	Salários	4.425,90
INSS	398,33	INSS	929,44
13º e Encargos	191,26	13º e Encargos	446,28
Férias e Encargos	255,01	Férias e Encargos	595,02
Total CLT	2.741,42	Total CLT	6.396,64
Docentes Regime Efetivo	Valores	Docentes Regime Efetivo	Valores
Salários	38.699,30	Salários	29.194,21
INSS	8.126,85	INSS	6.130,78
13º e Encargos	3.902,18	13º e Encargos	2.943,75
Férias e Encargos	5.202,78	Férias e Encargos	3.924,90
Total Efetivos	55.931,11	Total Efetivos	42.193,64
Total Custos Diretos	58.672,53	Total Custos Diretos	48.590,28

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

A Tabela 5 apresenta o custo total por aluno, demonstrando os valores nos períodos diurno e noturno. O maior custo é do período diurno, em que se concentra um número menor de alunos; outro motivo para essa diferença é atribuída ao fato de que alguns docentes com titulação maior lecionam somente nas turmas do diurno, esses docentes apresentam maior salário em relação a professores colaboradores.

Tabela 5 – Custo total mensal por aluno e por período do curso de Ciências Contábeis

	Diurno	Noturno
Total de Alunos	120	197
Total das Despesas Diretas	R\$ 58.672,53	R\$ 48.590,28
Total das Despesas Indiretas	R\$ 58.604,30	R\$ 96.208,73
Total dos Custos	R\$ 117.276,83	R\$ 144.799,01
Custo por Aluno	R\$ 977,31	R\$ 735,02

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

O custo mensal por aluno do curso de Ciências Contábeis no período noturno é de R\$ 735,02, enquanto no diurno é de R\$ 977,31; ao transformar esses valores para o custo anual, no diurno o custo do aluno é de R\$ 11.727,72 e no período noturno, R\$ 8.820,24.

Na comparação entre os resultados desta pesquisa com o estudo realizado por Paton e Scarpin (2012), observa-se uma diferença significativa entre os custos por aluno. Os autores mencionados anteriormente calcularam um custo anual com base nos gastos do ano 2002 de R\$ 1.369,28 por aluno.

Ao atualizar esse valor pelo IGP-M (Índice Geral de Preço de Mercado) do ano de 2002 para 2014, o custo anual por aluno do curso de Ciências Contábeis seria de R\$ 2.804,30.

Essa diferença entre a presente pesquisa e o estudo de Paton e Scarpin (2012) pode ser atribuída ao rateio dos custos indiretos, pois na universidade estudada por eles existiam mais de 40 cursos de graduação, enquanto na universidade estudada neste artigo existem 14 cursos. Outro fator pode ser atribuído ao número de alunos do curso de Ciências Contábeis no estudo de Paton e Scarpin (2012): o curso tinha 480 estudantes, enquanto na universidade pesquisada neste artigo o número de estudante no curso era de 317. A maior quantidade de curso e de estudantes faz o custo fixo ser diluído.

Para Hipólito (2011) o custo médio dos alunos de graduação em uma IES pública é de R\$ 15 mil reais anuais. Em comparação com a presente pesquisa o valor do custo anual por aluno ficou acima do valor calculado neste artigo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o atual cenário de instabilidade política e econômica que vive o Brasil atualmente, inclusive com o corte de gastos públicos, a gestão dos custos em entidades públicas é imprescindível para qualquer gestor.

Conhecer o custo por aluno é importante para a gestão pública a fim de verificar quais cursos têm maior aproveitamento do dinheiro público investido, e assim gerar informação para tomada de decisão.

Os valores mensais encontrados neste estudo para o curso de Ciências Contábeis em uma IESP foram de R\$ 977,31 e R\$ 735,02 para o período diurno e noturno, respectivamente. O custo anual no diurno por aluno é de R\$ 11.727,72 e para o noturno, de R\$ 8.820,24. Assim constatou-se que em uma mesma instituição existe diferença de custos entre os períodos ofertados pelo curso. É importante destacar que nos custos encontrados não foram calculados valores importantes como o da depreciação da infraestrutura da instituição (custos altos em instituições particulares); caso fossem considerados no cálculo, o custo por aluno seria ainda maior.

Ao comparar esses custos com os encontrados no trabalho de Paton e Scarpin (2012) nota-se um custo elevado por aluno; para diminuir esse valor uma alternativa seria aumentar a quantidade de vagas e diminuir o número de desistência, uma vez que o número de alunos que deveriam estar matriculados no período diurno seria de 200, e não 120. Constatou-se uma taxa de evasão escolar de 40%. Assim surge uma alternativa para pesquisas futuras com o objetivo de descobrir o motivo da desistência de tantos alunos no curso de Ciências Contábeis, principalmente no período diurno.

Vale ressaltar que, por se tratar de uma pesquisa-diagnóstico, os resultados encontrados não podem ser generalizados para outras IESPs, pois outras entidades podem apresentar realidades e características diferentes da estudada. Assim, sugere-se realizar estudo em outras IESPs, para que possam ser feitas comparações com o custo apresentado nessa instituição.

Este artigo trouxe contribuição para a área de custo, em especial na gestão pública, ao encontrar o valor do custo por aluno no curso de Ciências Contábeis. Esse tipo de informação possibilita ao gestor público superar dificuldades com relação à escassez dos recursos que são repassados pelo Estado.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, A.; SCHUKNECHT, L.; TANZI, V. *Public sector efficiency: evidence for new UE members states and emerging markets*. European Central Bank Working Paper, n. 581, 1996.
- ALTHUSSER, L. *Aparelhos ideológicos de estado*. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1985.
- BECKER, W. E.; LEWIS, D. R. *Higher Education and Economic Growth*. Massachusetts: Kluwer Academic Publisher, 1993.
- BEUREN, I. M.. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. *Constituição Federal do Brasil de 1988*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 jan. 2016.
- CARNOY, M.; GOVE, A.; MARSHALL, J. *A vantagem acadêmica de Cuba: por que seus alunos vão melhor na escola*. São Paulo: Ediuoro, 2009.
- CHIARELLI, L. *Estudo sobre a cultura de gastos educacionais: os casos de Arapongas e Apucarana*. 164 f. Tese. Universidade Federal de São Carlos. Doutorado em Educação, São Carlos, 2014.
- COLLINS, J.; HUSSEY R. *Pesquisa em Administração: um guia prático para os alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CURY, C. R. J. *Do direito de aprender: base do direito à educação*. IN: GREMAUD, A. P. *Justiça pela qualidade na educação*. Organização: Associação Brasileira de Magistrados, Promotores de Justiça e Defensores Públicos da Infância e da Juventude [e] Todos pela Educação. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DUTRA, R. G. *Critério de Rateio e Distribuição de Custos*. 2014. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1511>. Acesso em: 27 out. 2014.
- GREMAUD, A. P. *Justiça pela qualidade na educação*. Organização ABMP. Todos pela Educação. São Paulo: Saraiva, 2013.
- HIPÓLITO, O. (2011). *Pais perde 9 bilhões com evasão no ensino superior*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/educacao/noticia/2011/02/pais-perde-r-9-bilhoes-com-evasao-no-ensino-superior-diz-pesquisador.html>>. Acesso em 19 junho 2016.
- HORNGREN, C. T. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2004.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *NPC 2: Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil*. São Paulo, abril 1999.
- JESUS, I. R. D.; SANTOS, C. A. F.; CORTEZ, L. C. S.; MELLO, J. B.S. *Atratividades dos Estados Brasileiros na Captação de Alunos para suas Respectivas Universidades Federais*. *Relatórios de Pesquisa em Engenharia de Produção* v. 12, n. 7, pp. 87-103, 2012.
- LEONE, G. S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- MAGALHÃES, A. M.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M.; WAKIM, V. R. *Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais do Ensino Superior: o Caso da Universidade Federal de Viçosa*. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, maio/jun.2010.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MAUSS, C. V. *Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2012.
- NOGUEIRA, D. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; REIS, L. G.; VOESE, S. B. *Estilo de Aprendizagem e Desempenho em Educação a Distância: Um Estudo Empírico com Alunos das Disciplinas de Contabilidade Geral e Gerencial*. *REPEC*, Brasília, v. 6 n.1, art.4, pp. 54-72, jan./mar. 2012
- OLIVEIRA, R. P. de; ADRIÃO, T. *Gestão, financiamento e direito à educação: análise da Constituição Federal e da LDB*. 3 ed. São Paulo: Xamã, 2007.

- PADOVEZE, C. L. *Curso Básico Gerencial de Custos*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PATON, C.; SCARPIN, J. E. Apuração do Custo do Aluno em Instituição de Ensino Superior Público. *Reuna*, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, pp. 45-58, abr./jun. 2012.
- REAL, G. C. M. Avaliação e qualidade no ensino superior: os impactos do período 1995-2002. *Educação e Pesquisa*, v. 35, n. 3, pp. 573-584, 2009.
- RISSI, M. C.; MARCONDES, M. A. S. *Estudo sobre a reprovação e retenção nos cursos de graduação*: 2009. UEL Londrina, PR, Brasil (2011).
- ROSA, P. M. *Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras*. 2004. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2004.
- SÁ, A. L. *História Geral e das Doutrinas Contábeis*. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- SANTOS, J. J. *Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. *Fundamentos de Contabilidade de Custos*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA FILHO, R. L. L.; MOTEJUNAS, P. R.; HIPÓLITO, O.; LOBO, M. B. C. M.. A evasão no ensino superior brasileiro. *Cadernos de Pesquisa*, v. 37, n. 132, pp. 641-659, set./dez. 2007.
- SILVA, Flávio Caetano. *O Financiamento da Educação Básica e os Programas de Transferências Voluntárias*. São Paulo: Xamã, 2011.
- UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA (UEL). *Agência UEL de notícias dia 22/02/2015*. Disponível em: <http://www.uel.br/com/agenciauelnoticias/index.php?arq=ARQ_not&FWS_Ano_Edicao=1&FWS_N_Edicao=1&FWS_N_Texto=20682&FWS_Cod_Categoria=2>. Acesso em: 10 maio 2015.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- YIN, R. K. *Case study research – design and methods*. Sage Publications Inc., USA, 1989.

Informação contábil e tomada de decisão: evidências de uso em uma organização industrial de médio porte

Accounting information and decision making: using evidences in a medium-sized industrial company

O trabalho participou do VII Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 24 e 25 de Outubro de 2013 (CCSA/UFPE).

RESUMO

Desde a apresentação dos estudos de Fayol a contabilidade vem sendo vista como um poderoso sistema de informações para auxílio no processo de tomada de decisão, sendo esta, inclusive, sua função por gênese e excelência. Porém, a relação teórica entre uso da informação contábil e tomada de decisão parece não ter na evidência empírica o reflexo dos desenvolvimentos teóricos, em particular quando se analisa o processo decisório em pequenas e médias empresas. Deste modo, o objetivo desta pesquisa foi investigar como a informação advinda da contabilidade é utilizada no processo decisório em PMEs. Empregou-se uma investigação em uma organização industrial de médio porte, tendo em vista a notoriedade social de tal empreendimento e seu expressivo crescimento nos últimos 10 anos, tendo por sujeito da pesquisa o gestor geral. Os resultados apontam que o gestor ou não utiliza ou pouco utiliza as informações contábeis em suas decisões. Foram encontradas evidências de que o gestor toma decisões com base em informações, porém, estas não advêm da contabilidade, mas de uma ferramenta de gestão (*software*). Sugere-se continuar pesquisas envolvendo pequenas e médias empresas buscando entender como nestas organizações o processo decisório se processa e quais informações são utilizadas.

Palavras-chave: Informações contábeis. Processo de tomada de decisão. Pequenas e Médias Organizações.

ABSTRACT:

Since Fayol's studies presentation Accounting has been seen as a powerful information system helping in the decision-making process, which is even its function for genesis and excellence. However, the theoretical relationship between the use of accounting information and decision-making seems not to have, in the empirical evidence, the reflection of theoretical developments, particularly when analyzing the decision-making process in small and medium-sized enterprises. Thus, the objective of this research is to investigate how the information coming from Accounting is used in decision making in SMEs. We performed an investigation in a medium-sized industrial organization, considering the social awareness of that enterprise and its significant growth in recent 10 years, having as the research subject the general manager. The results show that the manager either does not use or uses a little the accounting information in the decisions. Evidence was found that the manager makes decisions based on information, but they do not come from accounting, but from a management tool (software). It is suggested to continue researches involving small and medium - sized enterprises with regard to understand how in these organizations the decision-making process is performed and what information is used.

Keywords: Accounting information. Decision-making process. Small and medium-sized Companies.

José Lindenberg Julião Xavier Filho

Graduado em Administração de Empresas pela Faculdade de Ciências da Administração de Garanhuns (2006). MBA Executivo em Gestão Estratégica de Negócios pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL, 2008). Mestrado Acadêmico em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2011). Doutorando em Administração pela UFPE. Contato: Rodovia BR-104, km 59, s/n, Nova Caruaru, Caruaru (PE). CEP: 55002.970.

E-mail: lindenberg.xavier@ufpe.br.

Vitor José de Moura

Graduado em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Contato: Rodovia BR-104, km 59, s/n, Nova Caruaru, Caruaru (PE). CEP: 55002.970. E-mail: victor-moura222@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

É comum a todos os participantes do campo da gestão empresarial, como apresentado em pesquisas do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), que a mortalidade das empresas no Brasil é alta, sendo que 24,4% das constituídas em 2007 encerraram suas atividades em até 2 anos (SEBRAE, 2013).

Por isso, se faz necessário todo o esforço acadêmico voltado à investigação dos motivos e prescrição de programas de melhoramento da gestão, por meio de ajustes entre academia e mercado. Esse posicionamento vai ao encontro do que Mattos (2003) entende por tecnologia de gestão, em que considera o caminho percorrido pelo desenvolvimento teórico a fim de dar suporte ao praticante da gestão, ou seja, ao mundo empírico.

É importante entender que autores, como Taylor (2008) e Fayol (2009), bem como Barnard (1938) e Mintzberg (1973), consideram que a principal ação do administrador é decidir, e que, ao longo do tempo, como apresentam Mintzberg e Gosling (2003), Nicolini (2003), Bennis e O'Tooler (2005) e Jiang e Murphy (2007), as escolas de administração têm perdido este fio condutor da formação do administrador, criando um hiato cada vez maior entre o que o administrador faz e o que a academia enxerga da *performance* deste profissional, afastando a formação do real exercício de sua profissão (WALSH; MEYER; SCHOONHOVEN, 2006; MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2011; BERTERO *et al.*, 2013; LIMA; WOOD JR., 2014; SANTOS; SILVEIRA, 2015).

Sendo assim, um urgente retorno às origens do exercício da profissão do administrador parece ser a solução – se não a definitiva – ao menos a possível, para contornar o problema dos elevados níveis de mortalidade das empresas, bem como a melhoria nos serviços profissionais prestados pelo administrador tanto na esfera privada quanto – e cada vez mais flagrante – na esfera pública. Nesse caso, fica claro que o foco das pesquisas deve ser o processo decisório que tem por *ethos* o praticante da gestão, propriamente a gestão ordinária (CARRIERI; PERDIGÃO; AGUIAR, 2014). Entender o praticante em seu processo decisório é entender como se faz a gestão e, assim, pode-se influenciar, melhorar e potencializar tais decisões por meio da educação profissional.

Embora diversas disciplinas estejam presentes no processo decisório com competência para contribuir com explicações deste fenômeno – que não é somente organizacional, existem impactos das decisões que parecem conferir certo relevo às ciências que mensuram e apresentam o patrimônio e suas mutações ao longo do tempo. Isso sugere que existe um ‘antes’ e um ‘depois’ das decisões que reverberam, sobretudo, no futuro das organizações e deixam marcas em seu patrimônio. O tamanho do impacto da decisão no patrimônio precisa ser medido, uma vez que o que não se mede não se controla (KAPLAN; NORTON, 1996), e controlar é uma função da gestão.

Sendo assim, entendendo que a contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades (MARION, 2007), parece que a relação entre gestão e contabilidade se projeta como um dueto harmonioso (LEONE; LEONE, 2007). Justamente por isso, entender como a contabilidade está presente no processo decisório se mostra uma tarefa intelectual importante, em especial nas pequenas e médias empresas, acatando a prescrição de Fayol quando comenta que “uma boa contabilidade, simples e clara, que dê ideia exata das condições da empresa, **é poderoso meio de direção**” (FAYOL, 2009, p. 25). (grifo nosso).

Como se vê, por meio da contabilidade se pode ter uma clara noção do patrimônio, que será alterado pelas decisões, permitindo a apresentação dos efeitos decisórios que, possivelmente, se inserem em uma agenda de planejamento para a organização. Por este motivo, conforme o CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (CNE/CES, 2005), em todos os cursos superiores de administração no Brasil existe um ciclo de formação básica – e obrigatório – que envolve disciplinas e conhecimentos em contabilidade, na tentativa de estimular os futuros administradores a obter o domínio de conhecimentos a respeito desse importante sistema informacional.

Todas estas questões já estão inscritas na agenda de pesquisadores que se prestam a explorar essa fronteira entre administração e contabilidade, bastando dizer, por agora, que o pano de fundo encontrado em pesquisas nacionais é que a informação contábil está sendo pouco utilizada ou ocupando espaço secundário no provimento de informações para tomada de decisão, em especial nas pequenas e médias empresas (PMEs), como apontam Nunes e Serrasqueiro (2004), Stroehrer e Freitas (2008), Marcelino e Suzart (2009), Fernandes, Klann e Figueredo (2011), Lopes e Melo (2012), Amorim e Silva (2012) e Moreira *et al.* (2013), não findando a lista.

Esse acúmulo de conhecimento acerca da temática uso de informações contábeis no processo decisório demonstra que há um descompasso entre o entendido pela administração (contabilidade como poderoso meio de direção), o objetivo da contabilidade (fornecer informações úteis para tomada de decisão) e o mundo empírico observável. Tal realidade é apresentada por Stroehrer e Freitas (2008) quando enfatizam que os gestores não utilizam a informação contábil por dois motivos: (1) ou não entendem a informação, que por si já deflagra um grave problema, uma vez que a contabilidade lida essencialmente com divulgação de informações; ou (2) produzem a informação sem o uso da contabilidade.

É exatamente a partir dessa constatação que esta pesquisa se projeta, na tentativa de ir além da evidência do baixo uso da informação, ou seu espaço secundário, para uma posição reflexiva do que condiciona essa posição ocupada pela informação contábil no processo decisório das organizações, especialmente as pequenas e médias empresas (PMEs). O enfoque dado às PME se justifica uma vez que a contabilidade nas grandes organizações é comumente feita internamente e integrada à estrutura organizacional, como já considerava Fayol, contrariamente à situação encontrada nas PME em que, via de regra, a contabilidade é realizada externamente em escritórios contábeis desconectados das rotinas organizacionais.

Neste cenário, torna-se cada vez mais importante entender como os tomadores de decisões em cargos de gestão nas organizações estão utilizando a informação contábil com essa finalidade, sendo o objetivo desta pesquisa investigar como a informação advinda da contabilidade é utilizada para fins de tomada de decisão em PMEs. Como uma pesquisa descritiva, desenvolveu-se sob a forma de um estudo de caso único, empregado em uma empresa industrial de médio porte. Para dar suporte aos comentários este estudo se dividiu, enquanto abordagem teórica, em dois blocos: (1) A contabilidade como ferramenta de informação e auxílio à tomada de decisão; e (2) Características da informação contábil útil. Após estes blocos apresenta-se a abordagem metodológica, seguida dos resultados e discussão, com a apresentação do caso e, por último, as considerações finais.

2 A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE INFORMAÇÃO E AUXÍLIO À TOMADA DE DECISÃO

A contabilidade é uma ciência bastante antiga, utilizada pelos homens desde antes de Cristo, o que pode ser comprovado por meio de registros bíblicos e cerâmicas egípcias. Segundo Marion (2007, p. 30) “costuma-se dizer que a contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem”, afirmando ainda que surgiu da necessidade de medir o poder financeiro entre os homens mais ricos e o controle patrimonial, tendo, notadamente, como principal e mais importante usuário, o possuidor do patrimônio. Consolidou-se entre os séculos XIII e XVI d.C., principalmente, com o surgimento da Escola Italiana de Contabilidade, por volta do ano de 1494 (Marion, 2007).

Nos Estados Unidos, no século XX, houve um movimento para [re]pensar a contabilidade como algo útil para a tomada de decisão organizacional, visto que o país estava em constante ascensão econômica. Desta forma, surgiu o Instituto dos Contadores Públicos americanos, bem como a Escola Contábil Americana. Marion (2007) afirma que, no Brasil, a contabilidade difundiu-se com o surgimento, em 1902, da escola de Comércio Álvares Penteado, em São Paulo, e em seguida, por volta de 1946, com a infiltração da Escola de Contabilidade Americana.

Neste sentido, observando a evolução quantitativa dos cursos de contabilidade no Brasil, Iudícibus (2000, p. 31) afirma que:

[...] Contabilidade no Brasil é paradoxal: a qualidade das normas contábeis à disposição ou editadas por órgãos governamentais (devido à inoperância de nossas associações de contadores, o Governo teve de tomar a iniciativa) é claramente superior principalmente agora com a Lei das Sociedades por Ações – à qualidade média atual dos profissionais que terão de implementar estas normas. Nossa legislação, historicamente, adianta-se sempre em relação aos homens que irão utilizá-la, isto é mais sentido no campo contábil.

Tal comentário deixa claras duas questões notórias: (1) Os profissionais contábeis avançam a reboque da necessidade informacional dos usuários da contabilidade e; (2) Existe assimetria informacional no uso da contabilidade como fomentadora de insumo no processo decisório, tendo usuários que utilizam predominantemente mais (governo) frente a outros usuários. Parte do problema tem se dado na transferência do core da função contábil (informação destinada à decisão) para a ‘certificação da informação’, que se refere à credibilidade da informação para fins de planejamento público pelo Estado e com fins fazendários.

Ou seja, dada a importância conferida à informação contábil no que se refere a evidenciar a posição patrimonial, de resultado e suas mutações, o fisco se tornou, ao longo dos anos, um ‘consumidor compulsório’ das informações contábeis, ditando os modelos, estruturas e frequência dos informes contábeis e, como usuário distinto do interno (gestor), influencia demasiadamente no relacionamento entre a contabilidade e a gestão.

Esse desvio ou conformação de ‘finalidade’, tomando esse atrevimento conceitual, já foi percebido por Marion (2007) quando afirmou que a contabilidade surgiu da necessidade dos homens de acompanhar suas riquezas, gerir seus negócios, investir seus capitais e ter conhecimento total de seu patrimônio, e não como atualmente é fortemente influenciada pelas demandas do Estado, como bem argumenta Barros (2005).

Por isso, Marion (2007) afirma que o objetivo principal da contabilidade é o de permitir a cada grupo de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, em um sentido estático, bem como fazer inferências a respeito de tendências futuras, por meio do histórico de mutações. Mesma abordagem Jiambalvo (2009) dá ao objetivo da contabilidade, indicando que é o de fornecer informações necessárias para o planejamento, o controle e a tomada de decisão, funções características da gestão.

Tamanha conformidade teórica é dada ao objetivo da contabilidade e, assim, as informações contábeis, que mesmo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) declara, pela Resolução nº. 1.374/2011, a qual trata da nova redação dada a estrutura conceitual da contabilidade, que as demonstrações contábeis objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, “não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários” (CFC, 2011, p. 4). Isso indica que a contabilidade tem o potencial técnico e histórico de se apresentar como poderosa fonte de informações para subsidiar decisões

de gestores, investidores, funcionários, diretores, instituições financeiras, governos, investidores ou quaisquer grupos de interessados pela organização.

Logo, reunindo tanto os posicionamentos teóricos quanto empíricos/legais, percebe-se o alinhamento do objetivo da contabilidade, que é estruturar dados e fornecer informações aos usuários, de forma a esclarecer a situação econômica real da entidade para, com isso, auxiliar na tomada de decisão dos administradores e demais usuários da contabilidade.

No entanto, a diversidade de usuários demandantes da informação contábil para tomada de decisão e sua consequente heterogeneidade exigem uma flexibilidade no escopo e formato da informação contábil. Para Ching, Marques e Prado (2010) a informação contábil deve possuir utilidade e compreensibilidade como atributos essenciais, uma vez que precisa ser entendida e útil para a tomada de decisão.

Sempre que uma empresa deseja ou necessita implementar ações deliberadas, como compra de máquinas, contratação de empréstimos, estoque e precificação de mercadorias, ou seja, decisões que a gestão implementa cotidianamente, a contabilidade pode contribuir, uma vez que para Marion (2007) é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Por isso, em seu bojo consta toda a coleta dos dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, ajustados aos diversos usuários, contribuindo sobremaneira para a tomada de decisão.

Percebe-se, então, pela discussão teórica, empírica e legal, que a contabilidade foi, é e continuará sendo um importante, se não essencial, sistema informacional de suporte ao processo decisório para usuários internos e/ou externos. Contudo, a informação contábil para se tornar insumo no processo decisório precisa de alguns atributos, definidos como “características qualitativas da informação contábil-financeira” (CFC, 2011) e, embora o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tenha elaborado uma resolução específica para a construção de relatórios contábil-financeiros de propósito geral, faremos uma aproximação para contemplar o usuário interno da informação contábil.

3 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL

As informações contábeis como instrumento de tomada de decisão devem conter em seu *core* informativo o usuário da informação, pois é quem irá receber, decifrar e, normalmente, quem vai tomar a decisão. Nos objetivos da contabilidade é notável a importância do usuário, já que a informação contábil é direcionada a ele para auxiliar na tomada de decisão.

Na definição, ‘usuário’ pode ser considerado como qualquer pessoa (física ou jurídica) que tenha interesse em conhecer dados (normalmente de natureza econômico-financeira) de uma entidade (MARION, 2007). Além disso, não existe somente um tipo de usuário; diversos autores, como Marion (2007), Jiambalvo (2009) e Ching, Marques e Prado (2010), afirmam que existem outras pessoas interessadas nas informações contábeis, logo classificam os usuários em internos e externos. Isso porque esses usuários têm objetivos diferentes e, assim, apresentam necessidades informacionais distintas (JIAMBALVO, 2009).

Conforme Marion (2007), os usuários internos são os gerentes, diretores, administradores, funcionários em geral, ou seja, todos que estão trabalhando na empresa e têm acesso tanto aos atos da gestão quanto aos fatos registrados na contabilidade. Já os usuários externos à empresa são os acionistas, instituições financeiras, fornecedores, governos, sindicatos e outras pessoas que têm acesso aos fatos registrados, e não aos atos da gestão, ou seja, não têm acesso ao cotidiano da entidade que reporta a informação.

Sabendo das distintas demandas dos diversos usuários da informação contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normalizou, por meio da Resolução 1.374/2011, os atributos na tentativa de tornar equânime a produção da informação contábil para qualquer usuário, dividindo tais atributos em dois grupos: 1. Características qualitativas fundamentais; e 2. Características qualitativas de melhoria.

As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna. Informações relevantes são aquelas que podem mudar a opinião do tomador de decisão, ou seja, informação capaz de fazer a diferença para o usuário em seu processo decisório. Para isso, ela precisa ter valor preditivo, valor confirmatório ou ambos. Como valor preditivo entende-se a informação que detém potencial de prever alguma expectativa de futuro, tendo por base o comportamento habitual da dinâmica empresarial. Já a informação contábil-financeira é a que possui valor confirmatório quando retroalimenta avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las). O valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil-financeira estão inter-relacionados e dão a ela a relevância no processo decisório (CFC, 2011).

Para a informação ser útil é necessário haver não somente relevância, mas também precisa representar com fidedignidade a posição patrimonial ou de resultado da entidade, bem como sua mutação ao longo do período considerado (CFC, 2011). Logo, para representar fidedignamente, é necessário que ela seja completa, neutra e livre de erros. Deve ser um espelho, uma materialidade do patrimônio tal qual ele é. “O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias” (CFC, 2011, p. 14). Ou seja, a representação fidedigna deve ser um retrato para que não haja nenhum tipo de omissão, pretensão, manipulação ou outro fator que destrua a fidedignidade.

As características qualitativas de melhoria são comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CFC, 2011). Importante frisar que tais atributos “melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é

representada com fidedignidade” (CFC, 2011, p. 15), ou seja, só possuem características qualitativas de melhoria aquelas informações que já possuem em seu *core* as características qualitativas fundamentais.

Tratando da ‘comparabilidade’, esta é a característica de melhoria da decisão, que utiliza a confrontação com outras informações, por exemplo, períodos ou entidades diferentes como auxílio complementar para o suporte à decisão. A comparabilidade serve para que os usuários compreendam a similaridade e diferença entre as informações (CFC, 2011). Normalmente se atribui mais explicitamente esta característica aos relatórios destinados a usuários externos.

Outra característica a ser apresentada é a ‘verificabilidade’, que na Resolução CFC (2011, p. 16) é expressa como sendo necessária para ajudar a assegurar “aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar”. A verificabilidade significa que diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

Já a ‘tempestividade’ é mais uma característica qualitativa de melhoria da utilidade da informação (CFC, 2011), pois defende que a informação deve estar a tempo, ou seja, disponível para os tomadores de decisões quando necessitem dela. Essa característica se alinha indistintamente tanto para usuários internos quanto externos.

“Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível” (CFC, 2011, p. 17), indica o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no que diz respeito à ‘compreensibilidade’. As informações devem se tornar de fácil entendimento ao usuário. Essa é uma característica importante para usuários internos e externos, pois reconhece que quem usa é o termômetro da compreensibilidade da comunicação pela qual a informação contábil flui. Essa preocupação em tornar compreensível a informação contábil aponta, por um lado, a padronização para os usuários externos e a flexibilização para os usuários internos.

As características qualitativas de melhorias devem ser maximizadas, porém, não se consegue melhorar uma informação que seja irrelevante ou não represente fidedignamente a situação. Não é obrigatório que as informações possuam todas essas características de melhorias, principalmente na mesma intensidade. Esse *mix* dependerá do usuário e da contingência ou demanda. Entretanto, as características só se tornam qualitativamente melhores se forem fundamentais.

4 ABORDAGEM METODOLÓGICA

Conforme o objetivo do estudo, que foi investigar como a informação advinda da contabilidade é utilizada para fins de tomada de decisão em PMEs, esta pesquisa classifica-se como descritiva, visto que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2010, p. 42).

Para desenvolver esta pesquisa, na tentativa de melhor atender ao objetivo, empregou-se uma abordagem qualitativa, com coleta de material primário por meio da técnica do questionário e entrevista semiestruturada. Este procedimento visa atender ao roteiro para o estudo de caso como sugere Yin (2005). A composição do questionário se baseou em três blocos de questões (A, B e C):

Bloco A – Agrupamento Socioeconômico: Neste bloco a tentativa foi identificar: 1. Cidade; 2. Setor, com a classificação econômica entre indústria (primário), comércio (secundário) e serviços (terciário); 3. Dinamicidade do Mercado, em sendo instável ou estável, sob o ponto de vista do gestor-proprietário; 4. Tipo de contabilidade (interna ou externa); 5. Tempo de atividade; 6. Número de funcionários; 7. Faturamento Anual; 8. Regime tributário; e 9. Nível de instrução do gestor-proprietário. Contou-se com 11 (onze) questões de múltipla escolha.

Bloco B – Relacionamento com a Contabilidade: Neste bloco o intento foi identificar a opinião do gestor-proprietário a respeito de seu relacionamento com o profissional contábil que presta serviços à sua empresa, privilegiando a construção das questões de modo a extrair relações de confiança (técnica e pessoal) e influência do contador na gestão do empreendimento. Contou-se com 7 (sete) questões com gradiente de resposta do tipo *Likert* de 4 pontos, não permitindo a resposta indiferente (central), forçando o respondente a se posicionar; e 2 (duas) questões de múltipla escolha.

Bloco C – Características da informação contábil: Neste bloco, tomando por base as características da informação contábil útil indicada na Resolução do CFC n.º 1.374/2011, formularam-se 9 (nove) assertivas privilegiando todas as características da informação contábil, colhendo por meio de gradiente de resposta no tipo de escala *Likert* de 4 pontos, não permitindo a resposta indiferente (central) e forçando o posicionamento do respondente.

Adicionalmente a este questionário, elaborou-se roteiro de entrevista semiestruturada na tentativa de aproximar as respostas do respondente às suas situações diárias de decisões. Este procedimento se coaduna com o discutido na problemática, já que precisamos entender ‘como’ o gestor toma decisões e não como ele diz que toma.

Por isso, a estratégia de pesquisa empregada foi um estudo de caso único (YIN, 2005), utilizando como roteiro de coleta de material questionário e entrevista semiestruturada.

A escolha da empresa se deu por três motivos:

- Facilidade de acesso e abertura da gestão à pesquisa/pesquisador.
- Empresa com traços industriais de médio porte em processo de ascensão comercial.
- Empresa de grande notoriedade comercial no município de Bezerros (PE).

A classificação de estudo de caso deve seguir os preceitos de uma unidade de estudo específica que ilustre uma realidade particular (STAKE, 2000; FLYVBJERG, 2011), merecendo, então, que a estratégia de pesquisa seja desenvolvida em profundidade para explorar suas particularidades. A essa inclinação denomina-se intencionalidade para o particular (STAKE, 2000; FLYVBJERG, 2011), dando ênfase no evento que ocorreu “*at such a time, in such a place*” (FLYVBJERG, 2011, p. 301), sendo tais características singulares para a escolha da estratégia do estudo de caso. O questionário e a entrevista semiestruturada serviram como o protocolo de estudo de caso nos termos de Yin (2005), direcionando e mantendo a entrevista no objetivo da pesquisa, além de contribuir para a triangulação de métodos de coleta de dados (PAIVA JR.; LEÃO; MELLO, 2011).

O questionário foi respondido eletronicamente no dia 12/04/2013 e a entrevista aconteceu no dia 16/04/2013, às 9 horas, com um dos sócios (gestor-proprietário ‘filho’), no ambiente da empresa, com permissão plena de gravação de áudio, tendo duração de 31min54s. O sócio-proprietário como legal representante da empresa permitiu a gravação e o uso do nome da empresa para fins acadêmicos, como consta na própria gravação de posse dos pesquisadores. A descrição da empresa e os detalhes de sua gestão estão descritos na seção 5 desta pesquisa.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A empresa ‘NB’ iniciou suas atividades em 1997 e até hoje vem em constante crescimento, consolidando a marca, aumentando sua produção e melhorando sua estrutura física. Segundo a entrevista com um dos sócios, é uma empresa familiar em que os proprietários são pai e filho, resguardados os nomes não por impedimentos dos sócios, mas por inclinação dos pesquisadores, sendo chamados quando necessário de ‘pai’ e ‘filho’.

Começaram a produção na garagem da casa do ‘pai’, que desde o início é o fornecedor de uma das principais matérias-primas, a mandioca.

Atualmente a instalação comporta uma indústria de bolos, pães e lanches, com a venda em atacado e varejo. Conforme o questionário respondido, a empresa se apresenta na faixa entre 50 e 99 funcionários com uma receita bruta anual entre R\$ 2,4 e R\$ 16 milhões. O pacote tributário é o Simples Nacional, embora o limite atual seja de R\$ 3,6 milhões de reais de receita bruta acumulada nos últimos 12 meses.

A empresa se localiza na cidade de Bezerros (PE), na margem da BR-232, rota bastante movimentada para clientes e revendedores, dando a ela notoriedade.

Informações obtidas no *website* da empresa indicam que a ‘NB’ é uma das principais indústrias de bolos do estado de Pernambuco. A estrutura de funcionamento vem da organização e tradição da família, adquirida ao longo dos anos, resgatando os valores culinários nordestinos e oferecendo-os aos clientes.

Com relação à gestão organizacional, o ‘filho’ relata que além dos dois (‘pai’ e ‘filho’) coordenarem os setores, ainda existem gerentes, conforme fala transcrita:

Temos gerente de produção, gerente de embalagem, e gerente de balcão, onde cada um tem a sua equipe, em cada equipe ainda tem um supervisor, que supervisiona todos os outros colaboradores. No final do mês é feita uma reunião e eles passam/repassam as informações de cada setor para a gente fazer uma avaliação geral e abrir um novo mês com as novas ideias e os resultados (Trecho de entrevista obtida na pesquisa).

Como revelado no questionário e na entrevista, a ‘NB’ tem sua contabilidade desenvolvida por um profissional externo à empresa, que presta serviço desde seu início, como já indicado pelo entrevistado.

O ‘filho’ é graduando em administração de empresas e, embora tenha graduação em uma área íntima da contabilidade, utiliza o mínimo da informação fornecida, conforme a entrevista, que indica:

A relação que nós temos com o contador é mais questão de impostos, folha de pagamento, não tem uma relação direta. O contador não trabalha interno na empresa, ele trabalha externo no escritório dele, onde nós temos contato apenas quando nós precisamos ou quando ele precisa de alguma informação (Grifo nosso).

Essa situação é evidente quando no questionário o respondente “discorda”, embora parcialmente, da afirmativa de que “Mesmo se a contabilidade não fosse exigida por força de lei, eu manteria o contrato com meu contador porque reconheço que com ele minhas decisões são melhores”, indo ao encontro dos resultados apresentados por Moreira *et al.* (2013) quando ressaltam que nas 146 micro e pequenas empresas analisadas os gestores não manteriam o contador caso houvesse uma simplificação no recolhimento dos tributos. Essa é uma evidência complicada que retoma um discurso do baixo uso da contabilidade pelo gestor (usuário interno), acolhendo pesquisas anteriores tais como Silva, Miranda e Freire (2009) e Anjos, Miranda e Silva (2011).

Além disso, destaca que as únicas informações contábeis passadas pelo contador são, somente, questões tributárias e trabalhistas, uma vez que responde “Com certeza” a questão “Então as únicas informações que ele lhe passa são so-

mente questões tributárias e trabalhistas?” Também é confirmada esta distância das informações contábeis das decisões organizacionais quando no questionário o respondente afirma que as informações que regularmente chegam da contabilidade são “tributos a pagar e guias para pagamento de tributos (DARF, DAE, DAS etc.). Quando tem alguma alteração de valor, taxa, ou alguma coisa desse tipo ele fala pra gente, mas fora isso ele não atua diretamente na empresa não”. Esse é um dos resultados que aponta para a falta ou precariedade de informações contábeis como auxílio na tomada de decisão.

Logo, evidenciam-se, para a empresa analisada, os resultados de Nunes e Serrasqueiro (2004), Stroehrer e Freitas (2008), Marcelino e Suzart (2009), Fernandes, Klann e Figueredo (2011), que tratam da pouca utilização ou mesmo do espaço secundário no uso da informação contábil por parte dos gestores no processo de tomada de decisão.

Essa é uma evidência, conforme as pesquisas citadas, corriqueira no entendimento da relação da contabilidade com os pequenos e médios negócios, porém, nefasta para os empreendimentos e não sugerida pelo próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aponta, pela Resolução nº. 1.255 de 2009, as regras para contabilidade para pequenas e médias empresas.

Segundo respostas do entrevistado, em diversas perguntas no questionário e na entrevista acerca do apoio a tomada de decisões por parte de seu contador, principalmente com relação a questões financeiras ou operacionais, foi discordante em todas. Por exemplo, ao averiguar que “Reconheço que meu contador se preocupa em entender minha empresa e me orientar para melhorar minhas decisões” e “A preocupação de meu contador para com a minha empresa SUPERA o aspecto legal, me orientando em questões comerciais, financeiras e operacionais” foram sempre obtidas respostas discordantes, ou total ou parcial.

Portanto, os resultados atestam que o usuário interno da informação parece não utilizar a informação contábil para fins de apoio à decisão. Nos resultados da pesquisa fica claro que a função da contabilidade na empresa analisada é somente para fins fiscais e tributários, pois o empresário afirma que as informações contábeis que chegam para a empresa são apenas “Tributos a pagar e Guias para pagamento de tributos (DARF, DAE, DAS etc.)”.

A empresa não recebe nenhum tipo de relatório gerencial, balanço patrimonial ou demonstração de resultado, por exemplo. O mesmo resultado foi encontrado por Barros (2005), Stroehrer e Freitas (2008), Marcelino e Suzart (2009) e Fernandes, Klann e Figueredo (2011), Lopes e Melo (2012), Amorim e Silva (2012) e Moreira *et al.* (2013), em que evidenciam que na percepção dos gestores/empresários a informação contábil mais predominante é a fiscal/legal.

Porém, apesar de a ‘NB’ não possuir informação contábil no processo decisório, fica perceptível na entrevista aplicada que mesmo assim seu processo decisório se baseia em informações, muito embora não reconheça como fonte de tais informações a contabilidade. A fonte principal de informações para decisão é gerada internamente por meio de um *software* de gestão utilizado pela empresa, que armazena e fornece todos os relatórios julgados necessários pelo gestor ‘filho’.

Por meio deste *software* o gerenciamento de custos e despesas é controlado uma vez por mês, fazendo também um balanço com todas as saídas e ingressos no caixa. Já decisões como o preço de venda são desenvolvidas por meio de estudos de mercado com os concorrentes e um estudo dos custos de matéria-prima, que é muito variável; com isso, desenvolvem um preço ajustado à empresa e ao cliente, contudo, sem utilizar informações contábeis para auxiliar esta decisão.

No que tange ao lucro, não é evidenciado seguindo os princípios de contabilidade, em especial não segue o princípio da competência, gerindo a entidade por meio da gestão de caixa totalmente integrada ao *software* de gestão.

Quanto a decisões de contrair obrigações ou dívidas, que têm potencial de serem fomentadas pela informação contábil, o ‘filho’ afirma que:

Financiamento tem que se analisar se a empresa realmente está precisando de uma linha de crédito, e em qual setor, se em capital de giro, investimento, compra de matéria-prima. Se for necessário e a taxa de juros e o prazo forem atraentes a gente contrai esse empréstimo, se não a gente prefere trabalhar com capital social.

Essa análise é feita baseada em informações internas e discutidas entres os sócios, a partir do próprio *software* de gestão, não contando com a informação contábil para auxiliar nesta decisão. O fluxo de caixa, segundo o entrevistado, é controlado internamente e sempre consultado quando se necessita tomar alguma decisão de prazo, por exemplo, conceder prazo mais elástico a algum cliente. No entanto, mesmo sendo uma demonstração contábil (Demonstração do Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial), não se faz uso de informação contábil e tem-se como fonte o *software* de gestão.

Destaca-se na entrevista que foram feitas diversas perguntas a respeito de decisões e em nenhum momento foi citado o auxílio por meio de alguma informação contábil. Todos os mecanismos para gerar relatórios foram criados internamente, ou seja, todo o controle financeiro é interno por meio do auxílio do *software* de gestão, bem como a produção de relatórios segue a rotina do *software* utilizado. Resultados semelhantes foram evidenciados por Stroehrer e Freitas (2008) quando afirmam que muitas informações gerenciais utilizadas para decisão são produzidas internamente. Essa evidência é claramente indicada pelo gestor ‘filho’ quando responde a questão “Então, sobre essas últimas perguntas que lhe fiz sobre tomar decisões seu contador não o auxilia em nada disso? Até porque você não falou sobre ele” respondendo que “Não, não de forma alguma. O contador só cuida realmente da parte burocrática, no que diz respeito a impostos e folha de pagamento”, se alinhando aos achados recentes de Amorim e Silva (2012) e Moreira *et al.* (2013).

A respeito do total investido em seu negócio, o empresário não esclarece bem de que forma acompanha este in-

vestimento, indicando que é algo “mutável” e que diversos fatores influenciam, principalmente a época do ano. Logo, nota-se que parece não ter o controle do total investido, sendo uma informação basilar da contabilidade, representada graficamente pelo balanço patrimonial e que se projeta como uma importante instância de decisão, uma vez que a gestão trata de maximizar o retorno sobre o capital investido, necessitando, deste modo, da informação do investimento para acompanhar a eficiência e eficácia da gestão.

No que tange à análise da relevância da informação contábil, parece, pela entrevista e pelo questionário, não ser significativa para as decisões organizacionais. Trechos como “*Não, não, de forma alguma. O contador só cuida realmente da parte burocrática, no que diz respeito a impostos e folha de pagamento*”, em resposta à questão formulada “*Então, sobre essas últimas perguntas que lhe fiz sobre tomar decisões seu contador não o auxilia em nada disso? Até porque você não falou sobre ele*”, bem como as respostas dos questionários, como segue no Quadro 1, são fortes indícios da irrelevância da informação contábil para o processo decisório do gestor.

Quadro 1: Respostas obtidas com relação às informações da contabilidade

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
As informações que solicito da contabilidade chegam tão logo eu solicito				●
A informação da contabilidade chega a tempo de contribuir para minhas decisões				●
Nunca deixei de tomar uma decisão com SEGURANÇA quando dependi de uma informação da contabilidade			●	
Consigo entender as informações que solicito ao meu contador			●	
A informação contábil ESCRITA eu entendo perfeitamente seu sentido e sua importância		●		
A informação contábil ORAL (conversas, telefonemas etc.) entendo perfeitamente seu sentido e sua importância		●	●	
As informações que minha contabilidade envia são possíveis compará-las com períodos anteriores			●	
A informação contábil é RELEVANTE para minhas decisões		●		
As informações refletem bem a realidade de minha empresa		●		

Fonte: Elaborado pelos autores.

De forma expressa, o respondente “discorda parcialmente” da afirmativa de que “A informação contábil é RELEVANTE para minhas decisões”. Nota-se que todas as respostas são direcionadas a não reconhecer a contabilidade como sendo uma fonte útil para auxílio à tomada de decisão, conforme reconhecem teoricamente Marion (2007) e Fayol (2009).

Essa evidência fere, fortemente, as argumentações teóricas e práticas, no que compete à legislação ou orientação pelo próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009). Em nenhuma decisão, seja de formação de preço, concessão de prazo, aquisição de obrigações, fluxo de caixa ou quaisquer outras operacionais, a informação contábil não está envolvida, como é evidenciado na entrevista, em especial nas questões 6, 7, 8, 9, 10 e 11. Um fato curioso é que pela questão 11 percebe-se que a empresa não conhece detalhadamente seu lucro, como no recorte da entrevista:

Todo produto que nós vendemos para o consumidor de revenda tem uma porcentagem fixa estabelecida pela empresa e com isso **a gente não tem certeza da lucratividade no geral** porque existem trocas, avarias, mas tem uma ideia do que se lucrou quando junta as informações da produção e bate com a saída do caixa (**grifo nosso**).

Portanto, não se evidencia a relevância da informação contábil e, como consequência, a representação fidedigna da situação da empresa; mesmo aquela referente ao lucro, informação vital para a gestão, não é encontrada, visto que a empresa não recebe nenhum relatório contábil, apenas “Tributos a pagar e Guias para pagamento de tributos (DARF, DAE, DAS etc.)”, nas palavras do ‘filho’.

No que se refere às características qualitativas de melhoria, embora se pressuponha que para estas emergirem é necessário o atendimento das características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna), que não foram evidenciadas, parece que não faz sentido discutir se algo específico está presente, se as bases não estão.

Contudo, alguns traços podem ser discutidos e problematizados.

No que se refere à tempestividade, que é demandada pela gestão, parece que está presente, visto que o entrevistado indica que “[...] onde nós temos contato apenas quando nós precisamos ou quando ele precisa de alguma informação”, não se queixando que não obtinha a resposta para sua indagação, bem porque indicou no questionário que “concordava plenamente” que “As informações que solicito da contabilidade chegam tão logo eu solicito” e “A informação da contabilidade chega a tempo de contribuir para minhas decisões”.

Logo, a tempestividade tem traços presentes, o que não adiciona qualidade à informação contábil visto que não é relevante nem tampouco fidedigna. Ter acesso rápido a uma informação que não é útil não confere qualidade para a informação contábil, uma vez que não é relevante, ou seja, não tem as características qualitativas fundamentais ou se apresenta tempestiva em ações pontuais, perdendo o caráter de utilidade da informação contábil para decisões cotidianas.

No que se refere à compreensibilidade, o entrevistado ‘filho’ entende mais a informação contábil falada do que escrita, como indica no questionário. Embora nesta pesquisa se objetivasse investigar como a informação advinda da contabilidade é utilizada para fins de tomada de decisão em PMEs, este entendimento poderá vir a partir da formação acadêmica do gestor. Mesmo assim, percebe-se que a informação contábil não possui compreensibilidade sem a ‘mediação da conversa’, que pode ser facilitada pela formação acadêmica do gestor ‘filho’ participante da pesquisa. Essa informação reflete uma questão central para se compreender o uso da informação contábil, qual seja, que a comunicação formal – mediada por relatórios, documentos fiscais – não se coaduna com o universo vivido pelo gestor, ou seja, não integra seu mundo. Como o profissional contábil tem o potencial de entender do universo vivido do gestor – pois também é um gestor de uma empresa que presta serviços contábeis – parece que essa aproximação permite uma comunicação de maior qualidade informacional. Essa evidência acolhe os desenvolvimentos recentes da pragmática da linguagem inspirados em Wittgenstein (1984), que reconhece o universo de significados advindos da vivência situada em alguma prática social, bem como aponta para a importância de conhecer as demandas informacionais dos seus clientes/usuários para ajustar o pacote informacional.

Se esse ajuste dá contornos ao que se entende por Contabilidade Gerencial, Controladoria, Contabilidade Estratégica ou outra denominação, parece não ser o mais importante a se discutir ante a refletir o papel do profissional contábil no processo de tomada de decisão envolvendo, neste caso, o usuário interno. Essa reflexão acolhe o entendimento de Leone e Leone (2007), quando argumentam que a gestão é realizada eficientemente a quatro mãos, representando um dueto harmonioso entre administração e contabilidade, além da evidência empírica levantada por Duque (2011), que uma das demandas mais presentes no perfil do *controller* é a elaboração de relatórios, uma tentativa de ajustar as informações advindas da contabilidade (ou não apenas da contabilidade) às necessidades informacionais do tomador de decisão. Parece que, quando o profissional contábil (contabilidade) se distancia do universo vivido de seu usuário (tomador de decisão), o uso das informações geradas fica prejudicado, uma vez que a característica de ser útil se esvai, sendo substituída por outra base informacional.

Tratando da comparabilidade, embora o entrevistado ‘concorde parcialmente’ com a afirmativa de que “*As informações que minha contabilidade envia são possíveis compará-las com períodos anteriores*”, não se considerou a resposta do entrevistado frente a esta assertiva, visto que não recebe nenhum relatório contábil e, portanto, não tem como comparar as informações não disponíveis. Deste modo, não se encontra evidência do traço qualitativo de melhoria em comparabilidade na informação contábil e, como decorrência disso, não se encontram traços da verificabilidade da informação contábil, uma vez que simplesmente não existem informações regulares entre a contabilidade e a gestão como insumo ao processo decisório.

Como já discutido na seção 4, a relação entre o uso da informação contábil e a gestão da empresa analisada não é claramente encontrada, pelo menos no nível de apoio à decisão. Atestam-se para o caso analisado os achados de pesquisas anteriores, tais como Nunes e Serrasqueiro (2004), Barros (2005), Stroehrer e Freitas (2008), Marcelino e Suzart (2009) e Fernandes, Klann e Figueredo (2011), que evidenciam o baixo uso ou mesmo a secundária posição da informação contábil no processo decisório. No entanto, longe de apresentar um esgotamento da temática, pesquisas também apresentam o uso das informações contábeis integradas ao processo decisório, como em Silva e Lucena (2016), sugerindo que o tamanho das organizações e a complexidade dos ambientes em que atuam sugerem maior uso da informação contábil e que mesmo em pequenas empresas as informações contábeis são julgadas como importantes, embora pouco utilizadas (VILAS BOAS; MORAIS, 2014).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalizando esta pesquisa, julga-se atingido o objetivo, que foi investigar como a informação advinda da contabilidade é utilizada para fins de tomada de decisão em PMEs. Para este objetivo verificou-se que a gestão não apresenta um relacionamento perene e útil com a contabilidade (informação contábil) para auxílio às suas decisões, com tais evidências encontradas tanto na entrevista realizada quanto no questionário aplicado.

Verificou-se, ainda, que todas as informações utilizadas para fins de decisão eram gerenciadas internamente, pelo uso de *software* de gestão. O que ficou claro é que a empresa toma decisões com o auxílio de informações, porém estas não têm as características da informação contábil nem tampouco advêm da contabilidade. Esse é um achado interessante por atestar que enquanto sistema de informação para tomada de decisão a contabilidade, no caso analisado, foi substituída por um *software* de gestão, que apresenta resultados díspares dos princípios de contabilidade, tais como competência.

Alguns traços da característica qualitativa de melhoria podem ser encontrados, por exemplo, a tempestividade, porém, como não foram evidenciadas as características qualitativas fundamentais, mesmo sendo tempestiva não é relevante nem tampouco fidedigna. Assim, os achados desta pesquisa apontam para o inconveniente de que a informação contábil não é utilizada pela empresa como suporte ao processo decisório, sendo substituída, no uso cotidiano e frequente, pelas informações geradas internamente.

Nota-se que no exercício da gestão na empresa estudada o gestor se utiliza de informações para o processo de tomada de decisão, fazendo crer que suas decisões podem ser melhoradas com o uso da contabilidade. O grande problema encontrado na prática é que a contabilidade para pequenas e médias empresas é simplificada, perdendo diversas nuances da informação para o gestor. Assim, esta pesquisa se alinha a outras que reconhecem nas decisões em PMEs a falta de um sistema de informação estruturado, entre eles a ausência da informação contábil no processo decisório.

Logo, é coerente afirmar que o uso da contabilidade (informações contábeis) ajudaria a gestão de tais empresas no âmbito de suas decisões. Isso sugere que se continue estudando os motivos pelos quais os pequenos e médios empresários não utilizam as informações contábeis em suas decisões e, comparativamente, quais motivos distanciaram a informação contábil das pequenas e médias empresas, visto que o Conselho Federal de Contabilidade recomenda a elaboração de relatórios contábeis, também, para estas pequenas e médias empresas.

O ponto alto da pesquisa, além de analisar o uso da informação contábil, foi identificar que tomando decisões com o suporte de informações a base informacional não foi a contabilidade, mas uma ferramenta de gestão, um *software*. Essa evidência fica ainda mais interessante quando entendida em conjunto com a afirmação de que a informação contábil é mais bem entendida com a mediação da conversa, parecendo que a linguagem utilizada na construção do *software* é mais próxima do mundo, da vida ou do jogo de linguagem do gestor, o que facilita a comunicação entre relatórios e gestão, frente à linguagem tecnicista da contabilidade e o distanciamento da linguagem ordinária na gestão. Parece haver um problema de linguagem que acaba por contribuir para o distanciamento. Os diferentes jogos de linguagem presentes no âmbito da gestão e processo decisório, fruto da interdisciplinaridade (presente) nas decisões, parecem sugerir que há muito por fazer na aproximação entre as disciplinas necessárias à decisão, em especial ao ajuste do jogo de linguagem da contabilidade ao de seus usuários, neste estudo o usuário interno.

Chamamos de ponto alto da pesquisa, pois revela problemas em estruturas profundas no fazer da gestão e da contabilidade. Ou seja, se a contabilidade se presta a fornecer informações úteis ao processo decisório e, empiricamente, se percebe o esvaziamento de seu papel, em especial nas PMEs, o que a contabilidade passa a fazer então? Em qual processo decisório sua participação é necessária e valorizada? Com o acúmulo de tecnologias que adentram na gestão de modo a se hibridizar com ela, onde se enxerga a contabilidade?

Estas questões não são colocadas com o intuito de cair no senso comum de afirmar, pelos administradores, que a contabilidade deve se preocupar com eles em suas demandas e, pelos contadores, que o administrador tem de valorizar e entender a função e importância da contabilidade. A questão aqui é mais densa no sentido de reconhecer que há uma relação que tem pleno potencial de se tornar visceral, necessária e com condições de melhorar a gestão, contudo, não se projeta como tal.

Pela perspectiva da gestão, o que se percebe é que de fato a informação, como já previsto teoricamente, é vital para o processo de tomada de decisão, razão pela qual bases informacionais estão se integrando às práticas administrativas, tais como *software*, reduzindo o papel da contabilidade quando se visualiza o contexto decisório das organizações. Obviamente, tal constatação passa pela crítica do valor de uso da contabilidade pela gestão, especialmente as PMEs. Naturalmente tal crítica reverbera na valorização do usuário interno que, possuindo racionalidade econômica, passa a [re]pensar tanto o valor quanto a necessidade da contabilidade, entendendo que esta não serve a ele.

Já na perspectiva da contabilidade é capital reconhecer tal situação e se posicionar diante dela, implicando o [re]pensar de sua competência, de seu contexto de legitimidade. Afinal de contas, em um extremo, tem-se a concorrência com outras bases informacionais muito mais livre de imperativos legais. No outro, o avanço das TICs (Tecnologias de Informação e Comunicação) faz com que muitas rotinas contábeis estejam se integrando com os *softwares* utilizados pelas organizações, com força de lei, mecanizando e digitalizando obrigações acessórias e mantendo registros eletrônicos permanentes, o que de forma direta reduz a necessidade do contador para produzir a informação, restando

a ele auditar. No *continuum* resta uma disputa por espaço com outros profissionais que se ocupam em ajustar a informação contábil para fins de uso gerencial, tais como *controller*, analistas de sistema, administradores, economistas e outros profissionais que, vendo o hiato, se colocam como solução.

Ou seja, para quem a contabilidade é indispensável? Até que ponto está permitindo uma concorrência mais ampla no cumprimento de seu objetivo [prover informações úteis para tomada de decisão] por não perceber que um de seus usuários, quiçá o mais importante e que mantém resquício com sua gênese, está 'solto' e buscando soluções para suas demandas informacionais? Parece que o volume de pesquisas que apontam o baixo uso ou a posição secundária da informação contábil no processo decisório das organizações, em especial as PMEs, já mostra uma questão sugestiva para 'tirar as barbas de molho' daqueles militantes da contabilidade, que pensam a contabilidade, que representam a contabilidade, que veem nela seu potencial para contribuir com as organizações, a sociedade e o Estado.

Por isso, desenvolvimentos futuros devem se voltar para um duplo giro, ou giro da prática, que reconhece um descolamento entre o praticado na gestão e o discutido nas escolas de gestão e de contabilidade. No caso tratado neste estudo, currículos das escolas de Administração e de Ciências Contábeis devem ser repensados à luz da evidência empírica, do factual e não apenas do desejado. Já está claro que entre o desejado, o prescrito e o observável possuímos uma lacuna que deve ser o motivo da [re]oxigenação dos currículos, acompanhada, obviamente, por novos projetos educacionais, novos perfis de docentes e novas práticas pedagógicas, tudo isso a partir da constatação da evidência de novas técnicas de gestão e novos mercados, cada vez mais dinâmicos e desafiadores.

Rediscutir a formação do gestor e, neste bojo, o papel e contribuição da contabilidade nesta formação e na prática administrativa é vital para manter e melhorar tanto a gestão e, por consequência, as organizações, quanto a contabilidade, valorizando-a sob o olhar da gestão, em particular das PMEs, maioria absoluta das organizações no Brasil.

Como limitação da pesquisa apresenta-se o escopo, já que suas conclusões só podem ser atribuídas ao caso específico. Porém, como se trata de um estudo em pequena e média empresa, de forma analítica podem-se utilizar as evidências colocadas nesta pesquisa para fins de suporte à análise em outras situações contextuais. Sugere-se analisar o uso de informação contábil por blocos de variáveis socioeconômicas, educativas (formação do gestor), localização geográfica da organização, indústria e tamanho da organização, indicando possíveis direcionadores de políticas educacionais para os gestores e pontos críticos para atuação da ciência contábil enquanto fornecedora de informação para auxílio à decisão.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, D. S.; SILVA, A. C. R. Gestão estratégica da informação contábil: Um enfoque no gerenciamento de micro e pequenas empresas. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 1, pp. 39-65, 2012.
- ANJOS, L. C. M.; MIRANDA, L. C.; SILVA, D. J. C. Utilização de informações contábeis em cooperativas: São os contadores necessários? *Revista Ambiente Contábil* v. 3, n. 1, pp. 89-105, 2011.
- BARNARD, C. *The Functions of the Executive*. Cambridge: Harvard University Press, 1938.
- BARROS, V. M. O novo velho enfoque da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 38, pp. 102-112, 2005.
- BENNIS, W. G.; O'TOOLE, J. How business schools lost their way. *Harvard Business Review*, May, pp. 96-104, 2005.
- BERTERO, C. O.; ALCADIPANI, R.; CABRAL, S.; FARIA, A.; ROSSONI, L. Os desafios da produção de conhecimento em administração no Brasil. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 11, n. 1, pp. 181-196, 2013.
- BNDES. *Circular n. 11/2010* – Dispõe sobre o porte das empresas. Disponível on-line em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ011_10.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2013.
- CARRIERI, A. P.; PERDIGÃO, D. A.; AGUIAR, A. R. C. A gestão ordinária dos pequenos negócios: Outro olhar sobre a gestão em estudos organizacionais. *Revista de Administração*, v. 49, n. 4, pp. 698-713, 2014.
- CASTRO, C. M. *A prática da pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CHING, H. Y.; MARQUES, F.; PRADO, L. *Contabilidade e finanças para não especialistas*. 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC n.º 1.255/09. Aprova a NBC TG – 1000: Contabilidade para pequenas e médias empresas. *Diário Oficial da União*, Brasília (DF), 10 dez. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº. 1.374/11. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. *Diário Oficial da União*, Brasília (DF), 8 dez. 2011.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (CNE). CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR (CES). Resolução nº. 4 de 13 de Julho de 2005. Institui as Diretrizes Curriculares do Curso de Graduação em Administração, bacharelado e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília (DF), 19 de julho 2005.

DUQUE, C. *O perfil profissional do controller e as funções de controladoria*: Um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 105f. Universidade Federal de Pernambuco. Recife (PE): UFPE, 2011.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C.; FIGUEREDO, M. S. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: Uma pesquisa com gestores alunos. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 23, n. 3, pp. 99-126, 2011.

FLYVBJERG, B. Case study. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Eds.). *The Sage handbook of qualitative research*. 4 ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2011, pp. 301-317.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa em Administração*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

JIANG, B.; MURPHY, P. J. Do business school professor make good executive managers? *Academy of Management Perspectives*, v. 21, n. 3, pp. 29-50, 2007.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The balanced Scorecard*. Boston: The Harvard Business Press, 1996.

LEONE, G. G. S.; LEONE, R. J. G. *Os 12 mandamentos da gestão de custos*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

LIMA, G. M. R.; WOOD JR., T. The social impact of research in business and public administration. *RAE – Revista de Administração de Empresas*, v. 54, n. 4, pp. 458-463, 2014.

LOPES, C. C. V. M.; MELO, P. G. D. *A percepção do gestor de uma microempresa sobre as informações contábeis fornecidas para a sua gestão: Um estudo de caso em Arcoverde-PE*. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XIX, 26-29 Ago., Belém do Pará (PA), 2012.

MARCELINO, C. V.; SUZART, J. A. S. *O papel das informações contábeis no processo decisório das indústrias situadas na Região Metropolitana de Salvador*. In: Congresso Brasileiro de Custos, XVI, 3-5 Novembro, Fortaleza (CE), 2009.

MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATTOS, P. L. C. L. O que diria Popper à literatura administrativa de mercado? *Revista de Administração de Empresas*, v. 43, n. 1, pp. 60-69, 2003.

MINTZBERG, H. *The Nature of Managerial Work*. New York: Harper & Eow, 1973.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. *Management não é o que você pensa*. Porto Alegre: Bookman, 2011.

MINTZBERG, H.; GOSLING, J. Educando administradores além das fronteiras. *Revista de Administração de Empresas*, v. 43, n. 2, pp. 29-43, 2003.

MOREIRA, R. L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; BISPO, O. N. A.; COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. Importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 10, n. 19, pp. 119-140, 2013.

NICOLINI, A. Qual será o futuro das fábricas de administradores? *Revista de Administração de Empresas*, v. 43, n. 2, pp. 44-54, 2003.

NUNES, L. C. F.; SERRASQUEIRO, Z. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 36, pp. 87-96, 2004.

PAIVA JR., F. G.; LEÃO, A. L. M. S.; MELLO, S. B. C. Validade e confiabilidade na pesquisa qualitativa em administração. *Revista de Ciências da Administração*, v. 13, n. 31, pp. 190-209, 2011.

SANTOS, L. L. S.; SILVEIRA, R. A. Por uma epistemologia das práticas organizacionais: A contribuição de Theodore Schatzki. *Organização & Sociedade*, v. 22, n. 72, pp. 79-98, 2015.

SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). (2013). *Sobrevivência das empresas no Brasil 2013 – Coleção Estudos e Pesquisas*. Disponível on-line em: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/taxa-de-sobrevivencia-das-empresas-no-brasil/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil.pdf>>. Acesso em 6 mar. 2014.

SEBRAE(Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). *Coleção de Estudos e Pesquisas: Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil*. 2011. Disponível on-line em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em 6 abr. 2013.

SILVA, D. J. C.; MIRANDA, L. C.; FREIRE, D. R. *Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas?* In: Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, XXXIII, 19-23 setembro, São Paulo (SP), 2009.

SILVA, I. J. D. V.; LUCENA, W. C. L. Tomada de decisão: Um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa (PB). *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 17, n. 1, pp. 50-61, 2016.

STAKE, R. *Qualitative Case Studies*. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Eds.). *The Sage handbook of qualitative research*. 3 ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2005, 443-466.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração (Eletrônica)*, v. 1, n. 1, art. 7, 2008.

TAYLOR, F. W. *Princípios de Administração Científica*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VILAS BOAS, R. G.; MORAIS, M. I. Informação Contábil nas micro e pequenas empresas: Uma pesquisa de campo na cidade de Tangará da Serra – MT. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, v. 3, n. 6, pp. 93-117, 2014.

WALSH, J. P.; MEYER, A. D.; SCHOONHOVEN, C. B. A future for Organizational Theory: Living in and Living with Changing Organizations. *Organization Science*, v. 17, n. 5, pp. 657-671, 2006.

WITTGENSTEIN, L. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

YIN, R. K. *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.