

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,
Belo Horizonte, v. 18, n. 2, Maio/Ago. de 2017
<http://revista.crcmg.org.br>
ISSN: 2446-9114

RMC

Revista Mineira de Contabilidade
Journal of Accounting of Minas Gerais



**Chafariz da Praça Barão de Queluz
Conselheiro Lafaiete/MG**

**Mobile learning na educação contábil:
uma análise do processo de adoção de
tecnologia sob a percepção discente**

**Adulando o usuário da demonstração
contábil**

**Nível de evidenciação das demonstrações
contábeis dos clubes brasileiros de futebol**

**Perspectivas dos contadores em relação à
implantação do eSocial**

**Tendência empreendedora nos discentes dos
cursos de Administração e Ciências Contábeis
de uma Instituição de Ensino Superior**

**Discriminação salarial entre homens e
mulheres no mercado de trabalho dos
contadores do nordeste brasileiro**

REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE

Periodicidade quadrimestral
Volume 18, n.º 2, Maio/Junho/Julho/Agosto de 2017
ISSN 2446-9114

CRCMG

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais
Rua Cláudio Manoel, 639 – Funcionários - Cep 30140-100
BH/MG – Tel: (31) 3269-8400 - E-mail: rcmg@crcmg.org.br

Edição: Fernanda Oliveira – MG 06296 JP

Redação: Déborah Arduini – MG 15468 JP

Revisão de Língua Portuguesa: Geraldo Magela de Faria

Revisão de Língua Inglesa: Sergio Murilo Detalond

Diagramação: Propagare Comercial Ltda.

Fotos: Arquivos pessoais e CRCMG

Capa: Bárbara Cristina Maciel

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. Josedilton 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. Nálbia 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 Gramma, 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

Lista publicada anualmente no último número da Revista

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

Conselheiros Efetivos

Alencar Pereira da Costa

Alexandre Bossi Queiroz

Andreza Celia Moreira

Antonio Baião de Amorim

Antonio de Pádua Soares Pelicarp

Carlos Alberto de Carvalho Júnior

Célio Nério Pavião

Celso Guimarães da Costa

Diógenes de Sousa Ferreira

Eduardo Lara e Silva

Edvar Dias Campos

Geraldo César Frutuoso Guimarães

Hilda Ramos Porto

Jairo Marques Lopes Bahia

Janilton Marcel de Paiva

José Athié Campos Cruz

Manoel Rodrigues Neto

Marcos de Sá Goulart

Maria da Conceição Barros de Rezende

Mário César de Magalhães Mateus

Mário Lúcio Gonçalves de Moura

Mauro Sérgio de Melo

Oscar Lopes da Silva

Otorino Neri

Patricia Vasconcelos de Jesus

Paulo Cezar Santana

Rogério de Souza Girardelli

Rogério Marques Noé

Romeci Rodrigues dos Santos

Rosa Maria Abreu Barros

Sandro Ângelo de Andrade

Sérgio Dias Bebião

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 Hespanhol 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 Morais

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

Caros leitores,

Temos a satisfação de informá-los que a Revista Mineira de Contabilidade agora está na base de dados Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL), um repositório de artigos científicos que proporciona acesso gratuito à informação técnico-científica. Agora os trabalhos publicados na RMC poderão ser mais facilmente encontrados e citados por outros pesquisadores da área de negócios no Brasil.

Na segunda edição de 2017 apresentamos seis artigos originais distribuídos nas linhas de pesquisa da RMC, sendo:

O primeiro artigo, intitulado **Mobile Learning na Educação Contábil: Uma Análise do Processo de Adoção de Tecnologia sob a Percepção Discente**, de autoria de Daniel Ramos Nogueira, Eloisa Maistro Bernal, Eder Aparecido Barbante Junior e Isabela Naozuka Matsuoka, diante da relevância da tecnologia nos dias atuais e seu baixo uso no ambiente escolar, busca identificar quais os fatores afetam a adoção do aplicativo Contábil Quiz pelos discentes do curso de Ciências Contábeis.

Os autores do segundo trabalho, César Augusto Tiburcio Silva, Isabela Lourenço Achkar Magalhães e Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira, avaliaram se a apresentação de demonstrações contábeis junto com um texto 'bajulando' o usuário seria capaz de influenciar de maneira positiva a imagem dos indivíduos a respeito do desempenho de uma empresa. O trabalho é intitulado **Adulando o usuário da demonstração contábil**.

Vagner Antônio Marques, Grace dos Reis Santos, Cássia Oliveira Ferreira, Hudson Fernandes Amaral e Antônio Artur de Souza são os autores do terceiro trabalho, **Nível de Evidenciação das Demonstrações Contábeis dos Clubes Brasileiros de Futebol**, que teve como propósito identificar o nível de cumprimento das exigências estabelecidas na Resolução CFC nº. 1.429/2013 pelos principais clubes do futebol brasileiro.

Com o objetivo de analisar o ponto de vista dos contadores em relação à implantação do eSocial no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Lucimara da Silva de Oliveira, Tayana Pereira Santana e Zilton Bartolomeu Martins realizaram a pesquisa **Perspectivas dos Contadores em Relação à Implantação do eSocial**.

No quinto trabalho, intitulado **Tendência empreendedora nos acadêmicos dos cursos de Administração e Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior**, Andreia Carpes Dani, Cleston Alexandre dos Santos, Bianca Cecon, Thiago Bruno de Jesus Silva e Nelson Hein investigam as tendências empreendedoras nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB (SC).

Por fim, Gilvan Medeiros de Santana Junior e Aldo Leonardo Cunha Callado, no trabalho intitulado **Discriminação Salarial no Mercado de Trabalho dos Contadores do Nordeste Brasileiro**, analisam a existência de discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste do Brasil.

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

Mobile learning na educação contábil: uma análise do processo de adoção de tecnologia sob a percepção discente.....	5
Adulando o usuário da demonstração contábil.....	17
Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros de futebol.....	28
Perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial.....	41
Tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior	54
Discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores do nordeste brasileiro.....	70



Chafariz da Praça Barão de Queluz – Conselheiro Lafaiete

Considerada uma das cidades mais antigas de Minas Gerais, há vestígios de que Conselheiro Lafaiete recebeu seus primeiros visitantes portugueses ainda em 1674, que desbravavam as terras e, na aventura, achavam ouro, plantavam roças e criavam arraiais. A origem da cidade está diretamente ligada ao início da exploração do ouro em Minas Gerais.

O município, que era conhecido como Real Vila de Queluz, foi elevado à categoria de cidade e em 1872 criou-se a Comarca de Queluz. O nome Conselheiro Lafaiete passou a vigorar a partir de 27 de março de 1934, em homenagem ao conselheiro Lafayette Rodrigues Pereira, quando se comemorava o centenário de seu nascimento. Lafayette foi um político do Império do Brasil.

A cidade apresenta diversos monumentos históricos espalhados por seus bairros. Um desses monumentos, que conta um pouco da história de Lafaiete, é o Chafariz da Praça Barão de Queluz. Segundo historiadores, ele era um dos cinco chafarizes existentes na cidade. Em 1878, o Barão de Queluz solicitou que fossem projetados chafarizes, devido à precária situação do fornecimento de água potável à população da cidade na época. Embora não saia mais água, ele possui quatro bicas de bronze. Em seu topo contém uma fruteira com destaque para o abacaxi, que representava a família real. Em 1978, torna-se o primeiro monumento tombado pelo Iphan em Lafaiete.

Conselheiro Lafaiete encontra-se na mesorregião metropolitana de Belo Horizonte, a 96 km da capital. Sua população estimada em julho de 2016 era de 126.420 habitantes, o que o torna o 22º. município mais populoso do estado. Conforme pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em 2017, Lafaiete é a 2ª. cidade em Minas Gerais que dispõe de maior segurança para a população.

Crédito da foto: Bárbara Cristina Maciel

Mobile learning na educação contábil: uma análise do processo de adoção de tecnologia sob a percepção discente

Mobile learning in accounting education: an analysis of the process of adopting technology from the students point of view

RESUMO

Atualmente, o uso da tecnologia no cotidiano tem se tornado constante. Seja para comunicação, leitura, serviços bancários ou qualquer outra atividade, cada dia mais o celular aparece como solução para as demandas rotineiras. Contudo, seu uso no ambiente educacional ainda é restrito, deixando de contribuir de forma significativa para o processo de ensino-aprendizagem. Em complemento, nota-se que a geração de estudantes é composta, em grande parte, por integrantes das chamadas Gerações Z e Y, que têm ampla afinidade com a tecnologia. Considerando este contexto, a presente pesquisa buscou identificar quais fatores afetam a adoção do aplicativo Contábil Quiz pelos discentes do curso de Ciências Contábeis. Foi realizada uma pesquisa de campo utilizando o questionário como instrumento de coleta de dados, por meio do qual se verificou quais os fatores, segundo o modelo *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT), afetam a intenção de uso do aplicativo. Foram pesquisados 82 estudantes do primeiro ano do curso de Ciências Contábeis de uma universidade paranaense. Após a análise, utilizando a modelagem de equações estruturais, pôde-se perceber que os fatores mais significativos foram Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço e Influência Social. Os resultados têm potencial para contribuir do ponto de vista prático, sugerindo a adoção do recurso em mais universidades, uma vez que a pesquisa demonstrou que os estudantes têm interesse na sua adoção e percebem que ela pode trazer benefícios (Expectativa de Desempenho) e que o processo de adoção não será complexo (Expectativa de Esforço).

Palavras-chave: Tecnologia. Ensino. Contabilidade. Celular. Aplicativo.

ABSTRACT

*Nowadays, the use of technology in daily life has become constant. Either for communication, reading, banking or any other activity. More than ever the cell phone appears as a solution to the routine demands. However, its use in the educational environment is still restricted, failing to contribute significantly to the teaching-learning process. In addition, it is noted that the generation of students is composed largely of members of the so-called Generation Z and Y, which has great affinity with technology. Considering this context, this research seeks to identify which factors affect the adoption of the Accounting App Quiz by the students of the Accounting Sciences course. A field survey was carried out using the questionnaire as the data collection instrument that verified which factors affect the intention of the application use, according to the model *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT). Eighty-two first year students of Accounting Sciences of a university in Paraná were surveyed. After the analysis, using the structural equation modeling, it was observed that the factors that were significant were Performance Expectation, Effort Expectation and Social Influence. The results of the research have the potential to contribute from the practical point of view suggesting the adoption of the resource in more universities, since the research showed that the students are interested in adopting it, they realized that it can be beneficial (Performance Expectation) and the process will not be complex (Effort Expectation).*

Keywords: Technology. Education. Accounting. Cell phone. App.

Daniel Ramos Nogueira

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL). Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP). Contato: Rodovia Celso Garcia Cid | Pr 445 Km 380 | Campus Universitário. Cx. Postal 10.011 | CEP: 86.057-970, Londrina, PR. E-mail: danielrnog@hotmail.com

Eloisa Maistro Bornal

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL). Contato: Rodovia Celso Garcia Cid | Pr 445 Km 380 | Campus Universitário. Cx. Postal 10.011, CEP: 86.057-970, Londrina, PR. E-mail: eloisabornal@gmail.com

Eder Aparecido Barbante Junior

Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL). Contato: Rodovia Celso Garcia Cid | Pr 445 Km 380 | Campus Universitário. Cx. Postal 10.011, CEP: 86.057-970, Londrina, PR. E-mail: ederbarbante@hotmail.com

Isabela Naozuka Matsuoka

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL). Contato: Rodovia Celso Garcia Cid | Pr 445 Km 380 | Campus Universitário. Cx. Postal 10.011, CEP: 86.057-970, Londrina, PR. E-mail: bela_matsuoka@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, o uso da tecnologia no cotidiano tem ocorrido de forma mais plena e constante. Mudanças recorrentes trazem ao usuário comum uma série de recursos inimagináveis no passado. Como exemplo, pode-se destacar o uso do celular, que de equipamento de comunicação tornou-se a ferramenta com a maior diversidade de funções (e-mail, mensagens, ligação, compras, serviços bancários etc.). Com essa ampliação no número de recursos era de se esperar o aumento no uso de celular e no número de linhas móveis. Nesse aspecto, o Brasil fechou o ano de 2016 com mais de 244 milhões de linhas móveis, sendo 118,41 linhas para cada 100 habitantes (ANATEL, 2017).

Nesse sentido, assim como as demais tecnologias (CASA NOVA; NOGUEIRA, 2013), o emprego do celular na área educacional ainda é restrito e, para que seu uso possa ser completo, deve haver não apenas a disponibilização do aparelho, mas também a criação de mecanismos que motivem os professores a incentivar os discentes a utilizá-lo (GUERRA et al., 2012).

Além disso, cabe também aos estudantes utilizarem o aparelho de forma pedagógica, pois o uso sem finalidade educacional pode afetar a concentração em sala comprometendo, dessa maneira, o aprendizado.

Grande parte dos discentes do curso de Ciências Contábeis nas universidades brasileiras pertence às chamadas Gerações Y e Z, estando concentrados em sua maioria (64,9%) abaixo dos 29 anos (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA; MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2013).

Entre as diversas características peculiares a estas gerações, destacam-se o apreço pela tecnologia e o uso constante dela (BERK, 2009; CERETTA; FROEMMING, 2011; WORLEY, 2011).

Contudo, esse público, ao adentrar a universidade, confronta-se com uma realidade diferente do seu habitat natural, em que está rodeado de tecnologia (videogames dinâmicos, mensagens de texto etc.) e, muitas vezes, grande parte das aulas é expositiva (MAZZIONI, 2013) e com reduzido uso de recursos tecnológicos (CASA NOVA; NOGUEIRA, 2013), o que exige intensa capacidade de concentração por longo período de tempo (sentado na mesma posição e com foco destinado apenas ao professor), o que não é característico destas gerações, tornando-se, para os alunos, a aula maçante (BLACK, 2010).

O *Horizon Report* (NEW MEDIA CONSORTIUM – NMC, 2017) destaca também o *mobile learning* (*m-learning*) como um desenvolvimento necessário no curto prazo para a educação em nível superior. Em complemento, a maioria (86%) das pesquisas sobre o uso do *m-learning* apresentou resultados positivos para a aprendizagem (WU et al., 2012), assim como as investigações sobre uso de games como ferramentas de aprendizagem (KE, 2009).

Considerando este contexto, de estudantes com perfil tecnológico e ambientes de ensino com potencial para adoção de tecnologia, a presente pesquisa tem como objetivo geral identificar quais fatores afetam a adoção do Aplicativo Contábil Quiz pelos discentes do curso de Ciências Contábeis.

O Aplicativo (App) Contábil Quiz foi criado por um programador seguindo as instruções dos autores da pesquisa. O Contábil Quiz é um jogo de perguntas e respostas sobre Contabilidade Básica/Introdutória (conteúdos pertinentes ao primeiro ano do curso de Ciências Contábeis) no qual o jogador, ao responder às questões corretamente, acumula pontos e ganha mais tempo e, ao errar, perde parte do tempo disponível.

Com vistas a analisar o processo de Adoção de Tecnologia, recorreu-se ao modelo *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT), frequentemente utilizado na área de Tecnologia da Informação (BIRCH; IRVINE, 2009; EL-GAYAR; MORAN, 2006; SUMAK; POLANCIC; HERICKO, 2010).

Justifica-se a presente pesquisa do ponto de vista das práticas educacionais, uma vez que a investigação poderá contribuir com resultados sobre o processo de adoção da tecnologia, mais especificamente no *m-learning* e gamificação, sob a percepção discente.

No que se refere à ótica acadêmica, verifica-se que pesquisas foram realizadas com a intenção de detectar os pontos positivos e negativos da adoção de tecnologia em sala no curso de Ciências Contábeis, como o uso do *Clicker* ou SRS (CARNAGHAN et al., 2011; CHUI; MARTIN; PIKE, 2013; NASU; AFONSO; NOGUEIRA, 2016), Provas em Computador (APOSTOLOU; BLUE; DAIGLE, 2009; MARRIOTT; LAU, 2008; NOGUEIRA; CASA NOVA, 2013), redes sociais (KHAN; KEND; ROBERTSON, 2016), entre outros recursos.

No entanto, sobre a adoção do *m-learning* e gamificação, os estudos na área contábil ainda são reduzidos (KUTLUK; GÜLMEZ, 2014; RICHARDSON et al., 2013). Assim, pretende-se oferecer uma contribuição para a pesquisa em educação contábil, em especial no Brasil.

Complementando, destaca-se a relevância de se pesquisar sobre o uso das tecnologias móveis para a área contábil, haja vista que o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em seu relatório *CPA Horizons 2025*, sugere que os contadores “adotem tecnologias móveis e redes sociais para melhorar e modernizar a interação e colaboração com os clientes e colegas” (AICPA, 2011, p. 19), visando adequar-se às tendências na área de negócios.

O artigo é dividido em mais quatro partes, além desta introdução. No referencial teórico a seguir serão abordados os conteúdos pertinentes à revisão de literatura; em seguida, os aspectos metodológicos demonstram o percorrer do caminho científico para, na sequência, a análise dos dados apresentar os resultados; e, por fim, as considerações finais apontam as conclusões, limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico foi dividido em duas partes, a saber: (i) os modelos de adoção de tecnologia, sendo subdivididos para abordar com destaque o UTAUT, que é o utilizado nesta pesquisa, e (ii) um tópico sobre *Mobile Learning*.

2.1 Modelos de Adoção de Tecnologia

Na década de 1980, com o surgimento de novas tecnologias, um problema que começou a causar preocupação no ambiente empresarial foi o comportamento de alguns indivíduos ao recusar o uso da tecnologia. Com isso, algumas pesquisas começaram a ser desenvolvidas no intuito de definir os fatores que impactavam o processo de adoção ou recusa da tecnologia. Um dos primeiros trabalhos, visando esclarecer este processo, foi realizado por Davis (1989), que, partindo da *Theory of Reasoned Action* (TRA) de Fishbein e Ajzen (1975), elaborou o *Technology Acceptance Model* (TAM).

O TAM é um modelo criado para prever ou explicar a aceitação da tecnologia pelo usuário (DAVIS; BAGOZZI; WARSHAW, 1989). A partir da ótica deste modelo, o usuário, quando apresentado a uma nova tecnologia, sofre a influência de dois fatores, sendo eles a Utilidade Percebida e a Percepção da Facilidade de Uso. O primeiro fator é compreendido como o grau em que o indivíduo acredita que o uso de determinada tecnologia pode melhorar seu trabalho, e o segundo é o grau em que o sujeito acredita que a adoção do sistema não será complexa (DAVIS, 1989).

A partir do modelo TAM, surgiram outras evoluções, a exemplo do TAM 2 (VENKATESH; DAVIS, 2000), *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT) (VENKATESH et al., 2003) e TAM 3 (VENKATESH; BALA, 2008). De acordo com informações coletadas na base *Web of Knowledge* (março/2017), os mais citados na literatura foram o TAM (7.459 citações) e UTAUT (4.383 citações), seguidos do TAM 2 (2.989 citações) e o TAM 3 (600 citações). Contudo, observando os últimos anos, nota-se uma tendência de crescimento do UTAUT, visto que ele foi citado 1.093 vezes desde 2013 enquanto o TAM foi citado 635 vezes no mesmo período.

O UTAUT foi elaborado a partir de oito modelos teóricos já existentes na literatura, sendo eles: *Theory of Reasoned Action* (TRA), *Technology Acceptance Model* (TAM), *Motivational Model* (MM), *Theory of Planned Behavior* (TPB), um modelo combinando TAM e TPB (C-TAM-TPB), *Model of PC Utilization* (MPCU), *Innovative Diffusion Theory* (IDT), e *Social Cognitive Theory* (SCT) (VENKATESH et al., 2003).

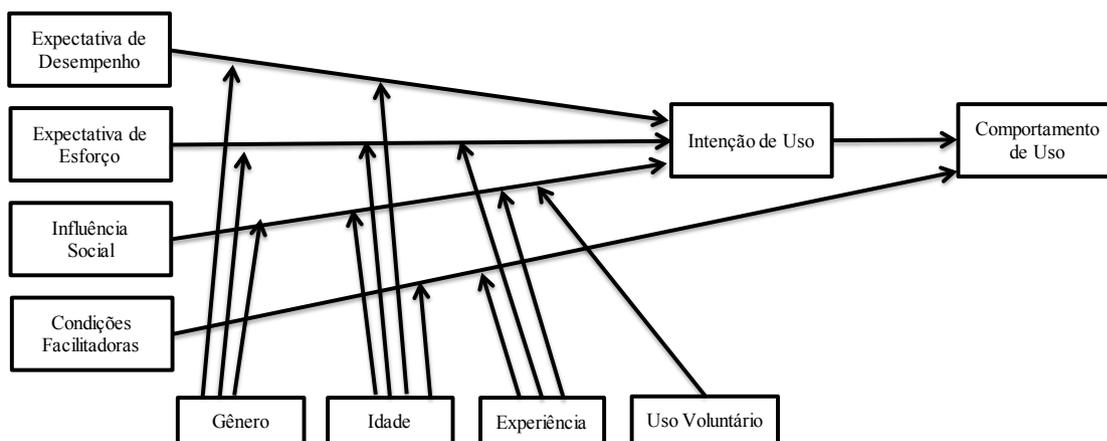
Venkatesh et al. (2003) testaram empiricamente os oito modelos, compararam o poder preditivo de cada um e, ao final, fizeram uma proposta unificada (UTAUT) dos modelos. No mesmo artigo, os autores realizaram a validação do modelo UTAUT, que atingiu um percentual de explicação da adoção de tecnologia de 70%, bem superior ao desempenho individual dos demais modelos (entre 17 e 42%).

Considerando o maior poder explicativo e a relevância no cenário acadêmico recente, optou-se, nesta pesquisa, pela utilização do modelo UTAUT, com vistas a compreender o processo de adoção de tecnologia pelos discentes. No próximo tópico, o modelo é descrito de forma mais específica, demonstrando os fatores que afetam a adoção de tecnologia e suas definições.

2.1.1 Modelo *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT)

O Modelo UTAUT (Figura 1) é composto por quatro fatores que determinam a adoção da tecnologia, os quais são: Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço, Influência Social e Condições Facilitadoras. Tais fatores sofrem influências dos moderadores Gênero, Idade, Experiência e Uso Voluntário de Uso (VENKATESH et al., 2003).

Figura 1 – Modelo UTAUT



Fonte: Adaptado de Venkatesh et al. (2003)

A Expectativa de Desempenho é “o grau que o indivíduo acredita que usando a tecnologia ela ajudará a melhorar o desempenho no trabalho” (VENKATESH et al., 2003, p. 447). Nas pesquisas realizadas sobre o tema, esse fator é um dos principais que influenciam a intenção de uso da tecnologia (BOBSIN; VISENTINI; RECH, 2009; ISLAM, 2011; OYE; IAHAD; RABIN, 2011; LEAL, 2012; PEREZ et al., 2012). Mesmo quando aplicada especificamente a adoção do *m-learning*, este ainda se mostra como um dos fatores constantemente significativos (ABU-AL-AISH; LOVE, 2013; NASSUORA, 2013; SABAH, 2016).

O fator Expectativa de Esforço é o nível de facilidade associado com a utilização da tecnologia, sendo que esse fator aparece como significativo tanto em contextos em que a adoção é obrigatória como em ambientes nos quais é realizada de forma voluntária pelo usuário (VENKATESH et al., 2003). Em pesquisas relacionadas com a área educacional, esse fator também apareceu como significativo (PEREZ et al., 2012; TEO, 2009). Quando analisado, especificamente, o uso de *mobile learning* na educação superior, a Expectativa de Esforço também foi significativa em pesquisas na Inglaterra (ABU-AL-AISH; LOVE, 2013), na Arábia Saudita (NASSUORA, 2013) e na Palestina (SABAH, 2016).

Ambos os fatores anteriores, como se pode notar, são pertinentes ao indivíduo, ou seja, se ele entender que a adoção da tecnologia trará benefícios e que o processo será fácil, tende a adotar o novo recurso. Contudo, o modelo contempla também variáveis que abordam o contexto em que a adoção ocorre, como o fator Influência Social, definido como o “grau em que o indivíduo percebe que pessoas importantes acreditam que ele deve utilizar o novo sistema” (VENKATESH et al., 2003, p. 451). Esse fator tem significância em ambientes em que o uso é obrigatório, contudo, não apresenta relevância em adoções voluntárias (VENKATESH et al., 2003).

Esse fator pode demonstrar ser significativo caso o discente perceba que os docentes, ou seus pares em sala, têm a expectativa de que ele adote o uso do *m-learning*. Pesquisas recentes têm demonstrado que a influência dos docentes sobre a adoção do uso dos estudantes é significativa, impactando mais a decisão de adoção do que a influência exercida pelos colegas de sala (CHEON et al., 2012; ABU-AL-AISH; LOVE, 2013).

As Condições Facilitadoras representam a percepção do sujeito que adotará a tecnologia sobre a existência de uma estrutura técnica e organizacional que dará suporte na utilização do sistema (VENKATESH et al., 2003). Assim, alguns usuários da tecnologia podem se sentir mais confortáveis em adotar, caso entendam que haverá um apoio técnico à disposição.

Por fim, Venkatesh et al. (2003) destacam que os fatores anteriormente mencionados sofrem influência dos moderadores gênero, idade, experiência e voluntariedade, uma vez que mulheres, pessoas de idade mais avançada e com experiência limitada com tecnologia demonstravam diferença na intenção de uso da tecnologia. Contudo, em pesquisas posteriores (BOBSIN; VISENTINI; RECH, 2009; NOGUEIRA, 2014), tem-se notado que nem sempre estes moderadores são significativos. Já o moderador de uso voluntário tem se mostrado constante.

A intenção e o comportamento de uso são tratados em separado, pois conceitualmente há diferença entre eles, uma vez que a primeira definição mensura a intenção do indivíduo em utilizar o recurso e a segunda é o efetivo uso. Segundo Azjen (1991), a intenção tenta capturar os fatores motivacionais que influenciam o comportamento, já que, geralmente, quanto maior a intenção de uso maior será a probabilidade do comportamento de uso. No entanto, alguns comportamentos de uso podem depender de fatores externos (recursos para aquisição do celular, entre outros).

2.2 Mobile Learning

Franklin (2011, p. 261) define *Mobile Learning* como “aprendizagem que ocorre em qualquer lugar e a qualquer hora”. Wu et al. (2012) destacam que o *m-learning* é uma das principais tendências na atualidade com relação ao uso da tecnologia na educação. O aumento no uso de tecnologias móveis está principalmente ligado à acessibilidade a estes recursos, uma vez que o custo de adquirir o celular é em grande parte das vezes significativamente menor que o de outras tecnologias (RICHARDSON et al., 2013).

Assim, a utilização dos recursos como o celular pode ser muito mais fácil, considerando sua portabilidade e acessibilidade, favorecendo assim o uso para fins educacionais fora da sala de aula ou mesmo durante as aulas. O uso deste recurso pode ser preferido pelos discentes, pois muitas vezes os alunos, mesmo com acesso a outras tecnologias (como notebook ou tablet), tendem a levá-las com menor frequência para a faculdade do que o celular/smartphone (KOBUS; RIETVELD; VAN OMMEREN, 2013).

Neste sentido, com essa possibilidade de o aluno levar seu próprio dispositivo (*Bring Your Own Device* – BYOD) (SONG, 2014), o uso de celulares pode ser alternativa para o emprego de recursos tecnológicos em sala de aula, na tentativa de superar as possíveis barreiras de disponibilidade de computadores.

Embora o uso em sala possa ser interessante do ponto de vista didático, um dos seus principais resultados ainda será no momento em que estiver fora do ambiente da universidade, pois o aluno poderá ter acesso a conhecimentos, exercícios, entre outros recursos que o auxiliem na construção do aprendizado sem a presença física do professor.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de atender o objetivo geral descrito na parte introdutória do trabalho, foi realizada uma investigação junto aos estudantes de Ciências Contábeis de uma universidade do Norte do Paraná.

Ao iniciar o planejamento de pesquisa, os autores definiram que o público-alvo a ser pesquisado seriam os alunos

do primeiro ano regularmente matriculados na disciplina de Contabilidade Introdutória. Assim, desenvolveram o projeto para a elaboração de um aplicativo, que deveria ter uma forma de jogo (gamificação) voltado especificamente para este público. A forma de jogo escolhida foi o Quiz e as questões foram elaboradas e revisadas pelos autores.

Realizada a definição do layout, scores, pontuação, prêmios, punições e demais itens pertinentes ao jogo, tudo foi repassado ao programador para a criação do aplicativo. Após os testes iniciais e revisão, o aplicativo foi disponibilizado na App Store (Dispositivos Apple) e Play Store (dispositivos que utilizam sistema Android) no início de dezembro de 2016. Depois da disponibilização do aplicativo, foram feitos novos testes e incluída uma atualização em 19 de janeiro de 2017; feita esta atualização, considerou-se o aplicativo pronto para a pesquisa.

O Aplicativo Contábil Quiz (Figura 2) é um jogo de perguntas e respostas em que o estudante tem inicialmente 60 segundos para responder; a cada questão corretamente respondida o jogador ganha 1000 pontos e são acrescidos 10 segundos ao tempo; e a cada resposta errada não perde pontos, mas perde 8 segundos do tempo.

Quando o tempo termina, o jogo apresenta uma tela de encerramento com informações sobre o score obtido, número de acertos em relação ao total de questões respondidas, entre outras informações. O jogo não exige identificação (nome ou login) do usuário, o que permite que apenas o discente saiba do seu desempenho.

O aplicativo oferece também uma categoria do jogo chamado Bônus, que é acessada em um menu diferente do jogo (Quiz), mas ainda dentro do App e só disponibilizada depois que o aluno atinge determinada pontuação. Após jogar o Bônus, e vencendo os desafios, são acrescidos alguns segundos no início de cada partida do Quiz (não iniciando com 60 segundos, mas com uma quantidade maior de tempo). Assim, na próxima vez que o estudante for jogar o Quiz, ele terá um tempo maior à disposição, o que pode contribuir para obter um maior número de pontos, tentando assim superar resultados anteriores.

Destaca-se que o aplicativo registra qual a maior pontuação obtida até o momento, o que pode gerar um efeito de competição do estudante consigo, tentando aumentar a sua pontuação, ou em competição com colegas de turma. O App foi desenvolvido em um formato que não depende de conexão wi-fi para jogar, apenas no momento de fazer o download, depois o jogo pode ser acessado no celular mesmo sem conexão wi-fi ou de dados.

Figura 2 – Aplicativo Contábil Quiz



Fonte: Imagens do Aplicativo.

Antes da realização da pesquisa, foi feito um pré-teste do aplicativo e do instrumento de coleta de dados (questionário) com cinco alunos da mesma Universidade, mas de turmas à frente (2º ao 4º ano). Com o pré-teste, foram sugeridas alterações no aplicativo e estas foram implementadas na atualização deste. Algumas mudanças no App foram: (i) aumentar o tempo de demonstração da resposta correta, que antes estava rápido demais e após a correção não havia tempo hábil para verificar qual estava correta; (ii) reconfigurar um erro nas cores das alternativas, pois, quando se clicava mais de uma vez na mesma alternativa, ela ficava com cor diferente das demais, o que poderia causar viés em respostas futuras; (iii) inclusão da tela com score máximo obtido até o momento. Para o questionário não foram sugeridas alterações significativas.

A pesquisa foi feita em sala, com consentimento do Chefe do Departamento e docente responsável pela disciplina. Os autores apresentaram a pesquisa, demonstrando o objetivo, forma de realização, procedimento de coleta de dados, tempo estimado e demais informações. Passadas as informações, os alunos eram convidados a participar, aqueles que não desejassem participar poderiam se recusar sem prejuízo algum. Depois da concordância, o aluno recebia o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), em duas vias, no qual constavam por escrito todas as informações; o discente, concordando com o termo, assinava e devolvia uma das vias aos pesquisadores.

Após a assinatura do TCLE, os alunos faziam o download do Aplicativo Contábil Quiz no celular; caso este não disponibilizasse nenhuma das lojas virtuais em que o aplicativo estava ofertado, os pesquisadores forneciam um dispositivo (celular ou tablet) emprestado para a participação. Com o aplicativo instalado, os participantes jogavam o Quiz durante dez minutos, após este tempo, era administrado o questionário para a coleta dos dados.

O questionário era dividido em duas partes, sendo a primeira composta por informações pessoais do respondente (idade, sexo, período em que estuda, se trabalha/estágio etc.) e a segunda por questões pertinentes ao modelo UTAUT e o processo de adoção de tecnologia. As questões desta última etapa foram elaboradas com base na literatura do modelo UTAUT (VENKATESH et al., 2003) adaptada à Tecnologia (Aplicativo Contábil Quiz) utilizada na investigação. O respondente deveria determinar em cada afirmativa sua concordância em uma escala de 0 a 10, em que 0 é Discordo Totalmente e 10 Concordo Totalmente. O questionário buscava captar os fatores Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço, Influência Social, Condições Facilitadoras, Intenção de Uso e Comportamento de Uso.

A população pesquisada (alunos matriculados na disciplina) era de 144 e foram coletados 82 questionários válidos.

Com relação à classificação metodológica da pesquisa, pode-se defini-la como Descritiva e Transversal (COOPER; SCHINDLER, 2003), uma vez que busca descrever o processo de adoção de tecnologia dos estudantes de Ciências Contábeis do Aplicativo Contábil Quiz e, transversal, pois foi realizada em um único momento no tempo.

A pesquisa classifica-se também como quantitativa, uma vez que foram utilizados métodos estatísticos para a apuração dos resultados. Para a análise do modelo UTAUT, foi empregada a técnica de Modelagem de Equações Estruturais, utilizando o software SmartPLS®, seguindo as diretrizes para essa aplicação especificadas por Ringle, Silva e Bido (2014) e Hair Jr. et al. (2014). Utilizou-se também o software G*Power® para cálculo do tamanho mínimo da amostra, conforme será comentado no tópico de Análise dos Dados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Descrição da Amostra

Com relação às informações demográficas dos respondentes, pôde-se verificar (Tabela 1) que pouco mais da metade (57,3%) estuda no período noturno; 67,1% têm alguma atividade profissional, seja trabalho efetivo ou estágio. Quanto à idade dos alunos, nota-se que praticamente 70% têm até 20 anos, ou seja, pertencem à chamada Geração Z, sendo esta a primeira geração de crianças a ter em sua própria residência acesso a tecnologias como celulares, wi-fi e jogos de computadores (BASSIOUNI; HACKLEY, 2014).

Quanto à resposta relativa ao gênero, a amostra apresenta um número ligeiramente maior (52,4%) de respondentes que se declararam do sexo masculino. A grande maioria (92,7%) dos alunos não cursou o Técnico em Contabilidade e 24,4% dos estudantes já iniciaram outra graduação antes.

Tabela 1 – Estatística Descritiva da Amostra

Questões	Respostas	Freq.	Freq. %	% Acum.
Período de Estudo	Matutino	35	42,7	42,7
	Noturno	47	57,3	100,0
Você trabalha ou faz estágio?	Sim, trabalho/estágio na área contábil	27	32,9	32,9
	Sim, trabalho/estágio não na área contábil	28	34,1	67,1
	Não trabalho ou faço estágio	27	32,9	100,0
Idade	17 a 20 Anos	58	70,7	70,7
	21 a 24 Anos	15	18,3	89,0
	Acima de 24 Anos	9	11,0	100,0
Sexo	Masculino	43	52,4	52,4
	Feminino	39	47,6	100,0
Já cursou técnico em contabilidade?	Sim	6	7,3	7,3
	Não	76	92,7	100,0

Questões	Respostas	Freq.	Freq. %	% Acum.
Já fez outro curso de graduação?	Sim, mas não concluí	12	14,6	14,6
	Sim e concluí	8	9,8	24,4
	Não	62	75,6	100,0
Tempo de estudo fora da sala de aula para a disciplina	0 (zero)	5	6,1	6,1
	Até 1 hora	12	14,6	20,7
	De 1 a 2 horas	23	28,0	48,8
	De 2 a 5 horas	18	22,0	70,7
	De 5 a 10 horas	19	23,2	93,9
	Acima de 10 horas	4	4,9	98,8
	Não sei responder	1	1,2	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao tempo de estudo da disciplina Contabilidade Introdutória fora da sala de aula, verificou-se que próximo de 80% estudam mais de uma hora por semana. O uso do aplicativo neste caso pode beneficiar tanto os alunos que já destinam alguma carga horária semanal para estudo como os demais 20% que não estudam, pois uma das facilidades do aplicativo é o uso móvel, permitindo assim que o discente pratique os conhecimentos aprendidos em sala a qualquer momento e em qualquer lugar.

Analisando de forma sucinta o perfil dos estudantes, há uma expectativa de que eles detenham o perfil pertinente ao uso de tecnologia, pois se concentram em grande parte nas chamadas Gerações Z e Y, que têm grande afinidade com tecnologia. Além disso, nota-se que há uma disponibilidade de tempo para estudos fora da universidade, tornando assim o aplicativo uma possibilidade de extensão do ambiente de aprendizagem para além da universidade.

Após discorrer sobre o perfil demográfico dos respondentes, analisa-se no próximo tópico o processo de Adoção de Tecnologia utilizando o modelo UTAUT.

4.2 Análise do Processo de Adoção de Tecnologia

Com o objetivo de analisar o processo de adoção de tecnologia, foi aplicado o questionário para a coleta dos dados sobre os fatores Expectativa de Desempenho (ED), Expectativa de Esforço (EE), Influência Social (IS), Condições Facilitadoras (CF), Intenção de Uso (IU) e Comportamento de uso (CDU) (Tabela 2).

Tabela 2 – Estatística Descritiva dos Fatores

Estatísticas descritivas	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão	Soma
ED1 – Eu acho o aplicativo útil	2	10	9,04	1,38	741
ED2 – O uso do aplicativo torna o processo de aprendizagem mais dinâmico	7	10	9,28	1,01	761
ED3 – O uso do aplicativo aumenta minha aprendizagem	0	10	8,40	1,82	689
ED4 – Se eu utilizar o aplicativo para estudar pode ajudar meu desempenho na prova	0	10	8,35	1,91	685
EE1 – A minha interação com o aplicativo é clara e de fácil compreensão	5	10	9,22	1,17	756
EE2 – Achei o aplicativo fácil de usar	5	10	9,68	0,89	794
EE3 – Aprender a usar o aplicativo foi fácil para mim	6	10	9,76	0,71	800
EE4 – É fácil, para mim, tornar-me hábil no uso de tecnologia	5	10	9,26	1,32	759
IS1 – Pessoas que são importantes para mim acham que eu devo utilizar o aplicativo	0	10	6,72	3,34	551
IS2 – Pessoas que influenciam meu comportamento pensam que eu devo utilizar o aplicativo	0	10	6,07	3,40	498

Estadísticas descriptivas	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão	Soma
IS3 – No geral, a Universidade incentiva o uso de aplicativos para o ensino	0	10	4,89	2,82	401
CF1 – Eu tenho os recursos necessários para utilizar o aplicativo	0	10	9,00	2,22	738
CF2 – Eu tenho os conhecimentos necessários para utilizar o aplicativo	0	10	9,24	1,46	758
CF3 – O aplicativo é compatível com o celular que uso	0	10	9,20	2,32	754
CF4 – Quando eu tenho dificuldade em utilizar o aplicativo existe uma pessoa/departamento disponível para me auxiliar	0	10	7,59	2,99	622
CF5 – Instruções sobre o aplicativo foram disponibilizadas para mim antes de iniciar o uso	7	10	9,83	0,60	806
IU1 – Eu pretendo continuar utilizando o aplicativo	3	10	8,39	1,92	688
IU2 – Eu planejo utilizar o aplicativo com mais frequência	1	10	7,79	2,43	639
CDU1 – Eu gosto de utilizar o aplicativo	2	10	8,84	1,76	725
CDU2 – Acho uma boa ideia a utilização do aplicativo	2	10	9,24	1,39	758
CDU3 – O aplicativo fornece um ambiente de aprendizagem atrativo	5	10	9,23	1,24	757

Fonte: Dados da pesquisa.

Após análise dos dados, verifica-se que as cinco afirmativas que apresentaram maior média (e soma) foram: CF5, EE3, EE2, ED2 e EE4. A primeira diz respeito às instruções sobre o uso do App; conforme descrito na metodologia, a pesquisa era apresentada antes da participação dos alunos, assim, houve uma pré-apresentação de como funcionava o aplicativo e o que eles deveriam fazer para jogar, justificando, portanto, esse alto índice.

Sobre as demais questões, nota-se a presença de três afirmativas do constructo de Expectativa de Esforço, indicando que os alunos atribuíram média elevada de concordância no tocante à facilidade de usar o aplicativo. Em complemento, a outra variável que estava entre as cinco era a ED2, que afirmava que o aplicativo torna o processo de aprendizagem mais dinâmico, o que pode dar indícios de que os alunos entendem o recurso como útil e favorável para o processo de aprendizagem.

As três afirmativas que apresentaram a menor média (e soma) foram IS1, IS2 e IS3, pertinentes ao constructo Influência Social, apresentando assim baixos escores de concordância do respondente sobre ter alguma influência de terceiros no seu comportamento de adoção. Nota-se que, quando citado sobre 'pessoas' que podem influenciar o comportamento, as médias mostram-se mais altas (acima de 6); todavia, quando citado se a Universidade ensina o uso de aplicativos, a média é de 4,89, indicando que muitas vezes 'pessoas' (professores ou colegas de turma) podem influenciar mais o comportamento do que ações institucionais isoladas e distantes do dia a dia do estudante.

Após realizar a análise descritiva das respostas, executou-se a verificação com Modelos de Equações Estruturais. Inicialmente, conforme proposto por Ringle, Silva e Bido (2014), para que seja possível utilizar este ferramental, deve-se, primeiramente, verificar o tamanho mínimo da amostra, usando o software G*Power[®]. Foram empregados como parâmetros f^2 de 0,15 (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014), power de 0,80 (HAIR JR. et al., 2014), número de preditores 3 e alpha de 0,05.

Como resultado, o software apontou que a amostra mínima deveria ser de 77 casos; como a coleta de dados resultou em 82 questionários, atende-se ao critério da amostra mínima. Em complemento, seguindo a regra *10 times rules*, pela qual se deve verificar a variável latente que recebe o maior número de setas e multiplicar este número por 10 (HAIR JR. et al., 2014), encontrou-se que a quantidade mínima de indivíduos deveria ser 30 (visto que a variável Intenção de Uso recebe três setas), estando assim também de acordo com a quantidade coletada de questionários.

Para o cálculo e modelagem das equações estruturais, empregou-se o Software SmartPLS[®]. A fim de rodar o teste foi utilizado o *Path Weighting Scheme* com 30 rotações (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014). Após os primeiros resultados, procedeu-se ao ajuste do modelo analisando a Média das Variâncias Extraídas (*Average Variance Extracted – AVE*), que deveria ser maior que 0,5, e os *outer loadings*, que deveriam ser superiores a 0,708 (HAIR JR. et al., 2014). Em seguida, foram excluídas do modelo as variáveis: EE4, CF3, CF4, CF5, IS 3 e ED2.

Com vistas a avaliar a confiabilidade na Consistência Interna, foi analisado o Alfa de Cronbach, sendo que este deveria ser maior que 0,7 (HAIR JR. et al., 2014). Como se pode verificar na Tabela 3, o Alfa de Cronbach e a AVE estavam adequados de acordo com o exposto na literatura. Destaca-se que foi apurada a Validade Discriminante, utilizando o método *Cross Loadings*, indicando que as variáveis apresentavam cargas maiores nos constructos que estavam associados do que nos demais (HAIR JR. et al., 2014). O poder explicativo do modelo (*R Squared Adjusted*) era

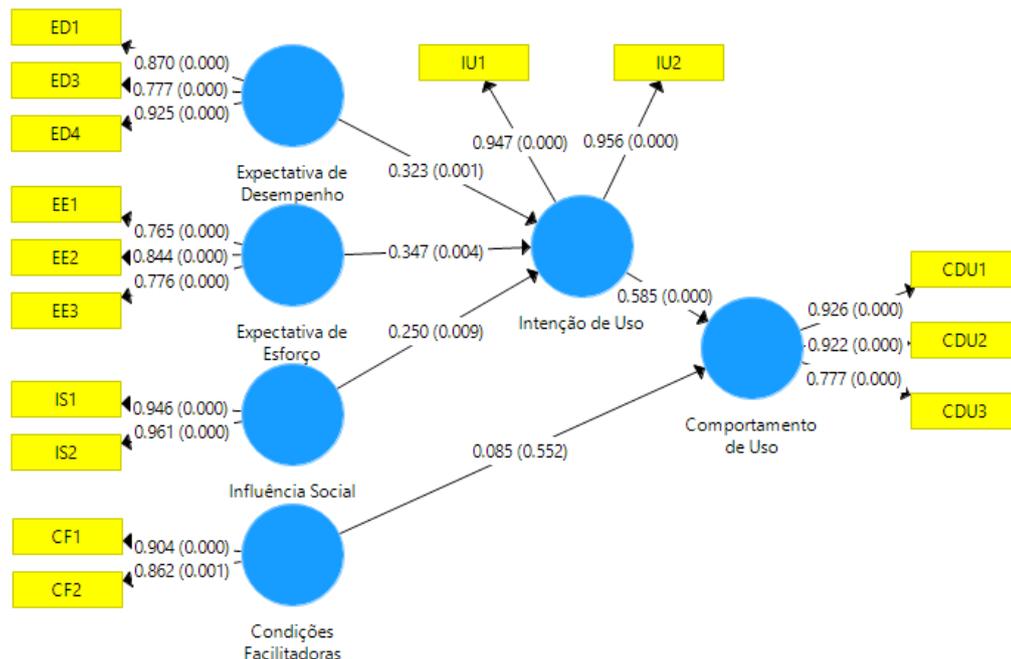
de 0,363 para Comportamento de Uso e 0,393 para Intenção de Uso.

Tabela 3 – Alfa de Cronbach e AVE

	Alfa de Cronbach	AVE
Expectativa de Desempenho	0,825	0,738
Expectativa de Esforço	0,711	0,633
Influência Social	0,901	0,909
Condições Facilitadoras	0,720	0,780
Intenção de Uso	0,896	0,905
Comportamento de Uso	0,850	0,770

Fonte: Dados da pesquisa.

Feitos os ajustes no modelo, segue-se com a realização do *Bootstrapping* utilizando 5.000 reamostragens (HAIR JR. et al., 2014). Os resultados da modelagem (Figura 3) indicam que os três fatores apresentaram significância ($p < 0,05$) na influência sobre a Intenção de uso, sendo eles: Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço e Influência Social. Condições facilitadoras não apresentou relevância para o Comportamento de Uso ($p = 0,552$). Complementarmente, verifica-se que a Intenção de Uso afeta também de forma significativa o Comportamento de Uso. Figura 3 – Modelo de Equações Estruturais



Fonte: Dados da pesquisa.

4.3 Discussão dos Resultados

Observados os resultados expostos nos tópicos anteriores (4.1 e 4.2), pode-se perceber que a adoção do modelo UTAUT demonstrou que os fatores determinantes para a adoção da tecnologia foram a Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço e Influência Social. Condições Facilitadoras não apareceu como fator relevante.

A ausência de relevância deste último fator pode ser compreensível uma vez que a tecnologia utilizada na pesquisa é um aplicativo que não depende de estrutura, sendo que o aluno pode aprender a usar sozinho, e com seus próprios recursos (smartphone), não dependendo de suporte da instituição ou apoio de terceiros.

A Expectativa de Desempenho mantém-se como um dos principais fatores, de acordo com a literatura que influencia a adoção da tecnologia (BOBSIN; VISENTINI; RECH, 2009; VENKATESH et al., 2003); assim, com os alunos percebendo que o uso do aplicativo poderá ser benéfico ao seu aprendizado, eles tendem a adotá-lo. Na literatura pertinente à adoção do *mobile learning* no ensino superior, encontrou-se resultado semelhante sobre a influência deste fator (ABU-AL-AISH; LOVE, 2013; NASSUORA, 2013; SABAH, 2016).

A Expectativa de Esforço demonstrou também relevância, indicando que os estudantes perceberam facilidade no uso; inclusive, na análise descritiva das respostas, percebeu-se que entre as cinco afirmativas com as maiores médias, três delas eram deste fator, demonstrando que os alunos não encontraram dificuldade no uso, o que também impacta positivamente a adoção. A influência deste fator para a intenção de uso do *m-learning* no ensino superior também se manteve em concordância com os achados de outros trabalhos internacionais (SABAH, 2016; NASSUORA, 2013).

A Influência Social apresentou significância em relação à intenção de uso. Cheon et al. (2012) enfatizam que este tipo de resultado destaca a importância de as Instituições de Ensino Superior conscientizarem-se sobre o relevante papel do professor no processo de adoção do *m-learning*. Docentes mais engajados no uso destes recursos podem promover maior adoção. Resultado semelhante dessa influência foi encontrado em outras pesquisas que também estudaram o uso do *mobile learning* no ensino superior (CHEON et al. 2012; ABU-AL-AISH; LOVE, 2013).

Em resumo, percebe-se que os estudantes demonstram interesse em utilizar o aplicativo e há a perspectiva de uso futuro, baseado principalmente na expectativa de que ele trará benefícios ao processo de ensino-aprendizagem e que sua adoção é fácil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou verificar os fatores que afetam a adoção do aplicativo Contábil Quiz na percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis. Após a investigação realizada com 82 alunos do primeiro ano do curso, pôde-se verificar que os fatores que apresentaram impacto na adoção de tecnologia foram: Expectativa de Desempenho, Expectativa de Esforço e Influência Social. As Condições Facilitadoras não apresentaram significância.

Os resultados da pesquisa têm potencial de contribuir do ponto de vista prático, sugerindo a adoção do recurso em mais universidades, uma vez que a investigação demonstrou que os estudantes têm interesse na adoção, perceberam que pode trazer benefícios (Expectativa de Desempenho) e este processo não será complexo (Expectativa de Esforço).

Sob a ótica acadêmica, pretende-se contribuir complementando a literatura na área de educação contábil sob os aspectos de uso de tecnologia na educação, *mobile learning* e gamificação.

Os resultados da pesquisa devem ser observados considerando algumas limitações, sendo elas: (i) análise em um único instante de tempo, não havendo acompanhamento para verificar se o interesse na adoção e uso do recurso permaneceu; (ii) realização com apenas uma instituição de ensino superior de uma região do país, não ficando claros os possíveis impactos caso sejam analisadas outras localidades; (iii) análise utilizando UTAUT, pois há outros modelos na literatura sobre adoção de tecnologia e, sem dúvidas, o uso de outros modelos poderia apresentar fatores diferentes.

Sugere-se para futuras pesquisas um acompanhamento com o uso do aplicativo por um período mais longo; assim como realizado no trabalho de Venkatesh et al. (2003), esse monitoramento permitirá perceber se essa motivação inicial se mantém com o passar do tempo. O impacto do uso do aplicativo no desempenho acadêmico parece ser também uma pesquisa interessante, elaborando experimentos nos quais se tenham o grupo de controle e o grupo de tratamento e verificando qual o impacto do uso do aplicativo nas avaliações.

REFERÊNCIAS

ABU-AL-AISH, A.; LOVE, S. Factors influencing students' acceptance of m-learning: An investigation in higher education. *The International Review of Research in Open and Distance Learning*, v. 14, n. 5, pp. 82–107, 2013.

AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÃO (ANATEL). *Brasil fecha 2016 com queda de 13,7 milhões de linhas móveis*. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/dados/component/content/article?id=283>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

AJZEN, I. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, v. 50, n. 2, pp. 179–211, dez. 1991.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). *CPA Horizons 2025 Report*. New York: AICPA, 2011. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons2025/DownloadableDocuments/cpa-horizons-report-web.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2017.

APOSTOLOU, B.; BLUE, M. A.; DAIGLE, R. J. Student perceptions about computerized testing in introductory managerial accounting. *Journal of Accounting Education*, v. 27, n. 2, pp. 59–70, jun. 2009.

BASSIOUNI, D. H.; HACKLEY, C. "Generation Z" children's adaptation to digital consumer culture: A critical literature review. *Journal of Customer Behaviour*, v. 13, n. 2, pp. 113–133, 2014.

BERK, R. A. Teaching Strategies for the Net Generation. *Transformative Dialogues: Teaching & Learning Journal*, v. 3, n. 2, pp. 1–24, 2009.

BIRCH, A.; IRVINE, V. Preservice teachers' acceptance of ICT integration in the classroom: applying the UTAUT model.

Educational Media International, v. 46, n. 4, pp. 295–315, dez. 2009.

BLACK, A. Gen Y: Who They Are and How They Learn. *Educational Horizons*, v. 88, n. 2, pp. 92–101, 2010.

BOBSIN, D.; VISENTINI, M. S.; RECH, I. Em busca do estado da arte do UTAUT: Ampliando as considerações sobre o uso da tecnologia. *Revista de Administração e Inovação*, v. 6, n. 2, pp. 99–118, 2009.

CARNAGHAN, C.; EDMONDS, T. P.; LECHNER, T. A.; OLDS, P. R. Using student response systems in the accounting classroom: Strengths, strategies and limitations. *Journal of Accounting Education*, v. 29, n. 4, pp. 265–283, dez. 2011.

CASA NOVA, S. P. de C.; NOGUEIRA, D. R. Technology in the Accounting Education in Brazil: A study of the adoption of Learning Management Systems (LMS) in Public Universities. In: American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting, 2017, Anaheim-CA. *Anais...* Anaheim-CA: American Accounting Association, 2013.

CERETTA, S. B.; FROEMMING, L. M. Geração Z: Compreendendo os Hábitos de Consumo da Geração Emergente. *RAUnP*, v. 3, n. 2, pp. 15–24, 2011.

CHEON, J.; LEE, S.; CROOKS, S. M.; SONG, J. An investigation of mobile learning readiness in higher education based on the theory of planned behavior. *Computers and Education*, v. 59, n. 3, pp. 1054–1064, 2012.

CHUI, L.; MARTIN, K.; PIKE, B. A quasi-experimental assessment of interactive student response systems on student confidence, effort, and course performance. *Journal of Accounting Education*, v. 31, n. 1, pp. 17–30, mar. 2013.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7 ed. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DAVIS, F. D. Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS quarterly*, v. 13, n. 3, pp. 319–340, 1989.

DAVIS, F. D.; BAGOZZI, R. P.; WARSHAW, P. R. User acceptance of computer technology: A comparison of two theoretical models. *Management Science*, v. 35, n. 8, pp. 982–1003, 1989.

EL-GAYAR, O. F.; MORAN, M. College students' acceptance of tablet PCs: An application of the UTAUT model. In: Annual meeting of the Decision Sciences Institute (DSI), 36, San Antonio-Texas. *Anais...* San Antonio-Texas: DSI, 2006.

FISHBEIN, M.; AJZEN, I. *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company, 1975.

FRANKLIN, T. Mobile Learning: At the Tipping Point. *TOJET: The Turkish Online Journal of Educational Technology*, v. 10, n. 4, pp. 261–275, 2011.

GUERRA, L. C. B.; MENDONÇA, C. M. C.; SOUZA, T.; FERNANDES, A. S. A.; SOUZA NETO, M. V. de. Mobile Learning: O caso de uma universidade privada de uma capital do nordeste. *Revista Gestão e Planejamento*, v. 13, n. 2, pp. 425–443, 2012.

HAIR JR., J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: SAGE, 2014.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA; MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. *Enade 2012: Relatório Síntese Ciências Contábeis*. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/relatorio_sintese/2012/2012_rel_ciencias_contabeis.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2017.

ISLAM, A. K. M. N. Understanding the Continued Usage Intention of Educators toward an e-Learning System. *International Journal of E-Adoption*, v. 3, n. 2, pp. 54–69, 2011.

KE, F. A qualitative meta-analysis of computer games as learning tools. In: FERDIG, R. E. (Ed.). *Handbook of research on effective electronic gaming in education*. Hershey: Information Science Reference, pp. 1–32, 2009.

KHAN, T.; KEND, M.; ROBERTSON, S. Use of social media by university accounting students and its impact on learning outcomes. *Accounting Education*, v. 25, n. 6, pp. 534–567, 2016.

KOBUS, M. B. W.; RIETVELD, P.; VAN OMMEREN, J. N. Ownership versus on-campus use of mobile IT devices by university students. *Computers and Education*, v. 68, pp. 29–41, 2013.

KUTLUK, F. A.; GÜLMEZ, M. A Research about Mobile Learning Perspectives of University Students who have Accounting Lessons. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, v. 116, pp. 291–297, 2014.

LEAL, E. A. *Fatores determinantes do uso de inovação tecnológica na educação a distância: um estudo com docentes dos cursos na área de negócios*. 2012. 141 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

MARRIOTT, P.; LAU, A. The use of on-line summative assessment in an undergraduate financial accounting course. *Journal of Accounting Education*, v. 26, n. 2, pp. 73–90, 2008.

MAZZIONI, S. As estratégias utilizadas no processo de ensino-aprendizagem: concepções de alunos e professores de Ciências Contábeis. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*, v. 2, n. 1, pp. 93–109, 2013.

NASSUORA, A. B. Students Acceptance of Mobile Learning for Higher Education in Saudi Arabia. *International Journal of Learning Management Systems*, v. 1, n. 1, pp. 1–9, 2013.

NASU, V. H.; AFONSO, L. E.; NOGUEIRA, D. R. O Uso do Sistema de Resposta do Estudante em Sala de Aula: Uma Análise sobre a Percepção dos Discentes do Curso de Ciências Contábeis. In: Congresso Nacional de Administração e Contabilidade – AdCont 2016, XVII, 2016, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro-RJ: PPGCC-UFRJ, 2016.

NEW MEDIA CONSORTIUM (NMC). *NMC Horizon Report Preview 2017 Higher Education Edition*. Disponível em: <<http://cdn.nmc.org/media/2017-nmc-horizon-report-he-EN.pdf>>. Acesso em: 9 jun. 2017.

NOGUEIRA, D. R. *Vento da mudança: estudo de caso sobre a adoção de ambientes virtuais no ensino presencial em Contabilidade*. 2014. 232 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

NOGUEIRA, D. R.; CASA NOVA, S. P. de C. Computador x papel, suor e caneta: percepção dos alunos sobre as avaliações realizadas em computadores. *Revista de Gestão*, v. 20, n. 3, pp. 329–345, 2013.

OYE, N.; IAHAD, N.; RABIN, Z. A model of ICT acceptance and use for teachers in higher education institutions. *International Journal of Computer Science & Communication Networks*, v. 1, n. 1, pp. 22–40, 2011.

PEREZ, G.; ZILBER, M. A.; CESAR, A. M. R. V. C.; LEX, S.; MEDEIROS JR., A. de. Tecnologia de informação para apoio ao ensino superior: O uso da ferramenta moodle por professores de ciências contábeis. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 6, n. 16, pp. 143–164, 2012.

RICHARDSON, P.; DELLAPORTAS, S.; PERERA, L.; RICHARDSON, B. Students' perceptions on using iPods in accounting education: a mobile-learning experience. *Asian Review of Accounting*, v. 21, n. 1, pp. 4–26, 2013.

RINGLE, C. M.; SILVA, D. da; BIDO, D. D. S. Modelagem de Equações Estruturais com Utilização do SMARTPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, v. 13, n. 2, pp. 56–73, 2014.

SABAH, N. M. Exploring students' awareness and perceptions: Influencing factors and individual differences driving m-learning adoption. *Computers in Human Behavior*, v. 65, pp. 522–533, 2016.

SONG, Y. "Bring Your Own Device (BYOD)" for seamless science inquiry in a primary school. *Computers and Education*, v. 74, pp. 50–60, 2014.

SUMAK, B.; POLANCIC, G.; HERICKO, M. An empirical study of virtual learning environment adoption using UTAUT. In: Proceedings of the 2010 Second International Conference on Mobile, Hybrid, and On-Line Learning, 2010 Washington. *Anais...* Washington, DC, USA: IEEE Computer Society, 2010. Disponível em: <<http://ieeexplore.ieee.org/lpdocs/epic03/wrapper.htm?arnumber=5430017>>. Acesso em: 20 dez. 2013.

TEO, T. Modelling technology acceptance in education: A study of pre-service teachers. *Computers & Education*, v. 52, n. 2, pp. 302–312, 2009.

VENKATESH, V.; BALA, H. Technology acceptance model 3 and a research agenda on interventions. *Decision Sciences*, v. 39, n. 2, pp. 273–315, 2008.

VENKATESH, V.; DAVIS, F. D. A theoretical extension of the technology acceptance model: Four longitudinal field studies. *Management Science*, v. 46, n. 2, pp. 186–204, 2000.

VENKATESH, V.; MORRIS, M. G.; DAVIS, G. B.; DAVIS, F. D. User acceptance of information technology: Toward a unified view. *MIS quarterly*, v. 27, n. 3, pp. 425–478, 2003.

WORLEY, K. Educating college students of the net generation. *Adult Learning*, v. 22, n. 3, pp. 31–39, 2011.

WU, W.-H.; WU, Y.-C. J.; CHEN, C.-Y.; KAO, H.-Y.; LIN, C.-H.; HUANG, S.-H. Review of trends from mobile learning studies: A meta-analysis. *Computers and Education*, v. 59, n. 2, pp. 817–827, 2012.

Adulando o usuário da demonstração contábil

Flattering the accounting administration user

RESUMO

O presente trabalho teve a finalidade de verificar se a apresentação de demonstrações contábeis junto com um texto 'bajulando' (adulando) o usuário seria capaz de influenciar de maneira positiva a imagem dos indivíduos a respeito do desempenho desta empresa. Para verificar isso, foram elaborados dois tipos de questionários com idênticas demonstrações contábeis de uma empresa fictícia; o diferencial entre eles foi que um dos textos continha elogios aos investidores, como forma de bajulá-los. O questionário foi aplicado a estudantes de contabilidade da Universidade de Brasília (UnB). As questões eram objetivas e deveriam ser respondidas com notas de zero a 10. Para comparar os resultados, foi realizado teste de média entre as notas dadas pelos respondentes e uma regressão linear múltipla, sendo a variável dependente a nota atribuída para o desempenho e as variáveis adulação e características dos respondentes como independentes. Em uma primeira regressão, a adulação não apresentou efeito significativo para o modelo. Uma segunda regressão, com a inclusão de uma variável interativa, resultante da atuação em conjunto das variáveis adulação e idade, demonstrou que a adulação seria significativa. Isto indica que a adulação tem o efeito de melhorar a nota dada pelos respondentes à empresa, porém esse efeito diminui com o avanço da idade. Uma primeira possível explicação para o resultado obtido é que, à medida que os indivíduos ficam mais velhos, tornam-se menos suscetíveis a influências emocionais. Outra possível explicação para o resultado é que os indivíduos mais velhos, por estarem em semestres mais avançados, possuem maior conhecimento teórico capaz de tornar sua análise mais imparcial e racional.

Palavras-chave: Efeito Adulação. Finanças Comportamentais. Decisão de Investimento. Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

The present work had the purpose of verifying if the presentation of accounting statements along with a text "flattering" the user would be able to influence in a positive way the image of the individuals regarding that company performance. In order to verify it two types of questionnaires with identical accounting statements of a fictitious company were elaborated; the difference between them was that one of the texts contained compliments to investors as a way to flatter them. The questionnaire was applied to accounting students of the University of Brasília. The questions were objective and should be answered with grades from zero to 10. To compare the results a mean test was performed between the scores given by the respondents and a multiple linear regression, the dependent variable being the score given for performance and variables "flattering" and characteristics of respondents as independent. In a first regression, the flattering had no significant effect for the model. A second regression, with the inclusion of an interactive variable, resulting from the joint action of the "flattering" and age variables, showed that the "flattering" would be significant. This indicates that the variable has the effect of improving the score given by the respondents to the company, but this effect decreases with advancing age. A first possible explanation for the outcome is that as individuals get older they become less susceptible to emotional influences. Another possible explanation for the result is that older individuals, as they are in more advanced semesters, have greater theoretical knowledge capable of making their analysis more impartial and rational.

Keywords: Flattering Effect. Flattering. Behavior finance. Investment. Accounting Information.

César Augusto Tibúrcio Silva

Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Professor Titular da Universidade de Brasília (UnB). Contato: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília, DF, CEP: 70910.900. E-mail: cesaraugustotiburciosilva@gmail.com.

Isabela Lourenço Achkar Magalhães

Graduada em Contabilidade pela Universidade de Brasília (UnB). Contato: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília, DF, CEP: 70910.900. E-mail: bellaachkar@hotmail.com.

Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira

Doutora em Contabilidade pelo Programa Multi-institucional UnB-UFPB-UFRN. Professora da UFRN. Contato: Campus Universitário Lagoa Grande, Natal, RS, CEP: 59078.970. Professora da UFRN. E-mail: edzana@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A estrutura conceitual básica da contabilidade brasileira traz como uma das suas características a neutralidade. Neste sentido, a contabilidade não deve apresentar informações distorcidas que indiquem algum tipo de manipulação para que o usuário possa reagir de maneira mais favorável ou desfavorável. A ideia que deu origem à pesquisa originou-se do estudo de Fogg e Nass (1997) denominado *Silicon Sycophants: the effects of computers that Flatter*, na área da psicologia e da computação. Os autores trataram da reação das pessoas diante de uma situação em que são ‘aduladas’ ou lisonjeadas. Fizeram também um experimento entre seres humanos e computadores e comprovaram que as pessoas eram suscetíveis à adulação. Os participantes recebiam um *feedback* genérico, um elogio sincero e um elogio insincero, sendo que as pessoas reagiram de maneira similar entre o elogio sincero e o insincero, induzindo o comportamento. Fogg e Nass (1997) conseguiram mostrar que a máquina seria capaz de influenciar os indivíduos, mesmo quando as pessoas sabiam que a adulação era pré-programada. A adulação do computador, comprovada na pesquisa de Fogg e Nass (1997), tem sido utilizada nas interações entre os usuários e o computador nos dias atuais. Uma situação típica ocorre quando uma pessoa faz um cadastro na internet, sendo comum uma mensagem agradecendo o preenchimento do formulário. O computador, mesmo sendo uma máquina, pode ser um ator social persuasivo, premiando as pessoas com *feedback* positivo, modelando comportamento ou atitudes ou dando suporte social (FOGG, 2002). Além disto, pesquisas mostraram que os computadores podem desfazer sentimentos negativos (KLEIN, J; MOON, Y; PICARD, R, 2002) e podem ser considerados atores sociais (NASS, C.; STEUR, J.; TAUBER, E., 1994). É interessante notar que estas pesquisas não estão preocupadas se o emissor da mensagem – o computador – possui sentimentos ou não, mas em verificar se o receptor da mensagem – o ser humano que interage com o computador – acredita nos ‘sentimentos’ dos códigos de programação.

A partir daí os autores deste estudo começaram a questionar se isto poderia ocorrer na contabilidade. Assim, a neutralidade pode ser entendida no sentido de que a informação não pode tomar partido e que a contabilidade não deveria usar de artifício de adulação para atrair o usuário. Mas a expressão ‘os números são frios’ poderia dar ensejo à inferência de que a informação contábil não possui emoção. No entanto, pesquisas recentes na área de gerenciamento de impressão e contabilidade comportamental têm mostrado que isto não é verdadeiro.

A partir da junção destes aspectos, a pesquisa procura demonstrar que os usuários podem ser adulados. Para tanto, utilizou-se de situação em que informações com e sem adulação eram apresentadas; a seguir, os participantes deveriam responder sobre a qualidade do desempenho de uma empresa fictícia. Baseando-se na visão de que ‘os números são frios’, a perspectiva do desempenho não deveria ser afetada pela adulação. Já tomando por base as conclusões do trabalho de Fogg e Nass (1997) espera-se que a adulação tenha influência sobre a análise do desempenho da empresa por parte do usuário. É importante observar que Einhorn (1976) já alertava que grande parte da contabilidade era baseada em julgamentos, incluindo as decisões. O efeito adulação pressupõe que haverá uma melhoria na percepção das pessoas a respeito de determinada circunstância em comparação com aqueles que não receberam esse estímulo.

Aplicando essa suposição à área da contabilidade, buscou-se verificar se demonstrações contábeis que contenham um texto ‘adulando’ poderiam contribuir para melhorar a percepção sobre o desempenho da empresa e sobre ela ser uma boa opção de investimento. Na contabilidade preza-se bastante a boa apresentação de demonstrações contábeis de modo que reflitam com fidedignidade a realidade das entidades para atender aos usuários e atrair investidores. A partir de todas as informações apresentadas nessas demonstrações, espera-se que os usuários possam conhecer a empresa e ter segurança para avaliar sua situação econômico-financeira. Além disso, para garantir a confiabilidade das informações, exige-se que estas sejam elaboradas de maneira imparcial, sem vieses.

Neste sentido, a adulação seria uma forma de persuadir, fazendo com que uma pessoa acredite ou se convença do que está sendo dito. Adular ou bajular é uma das maneiras de persuadir; só que, ao contrário de usar argumentos racionais, adular é um elogio com a finalidade específica de induzir uma pessoa a determinado comportamento. A adulação seria um modo de fazer a pessoa sentir-se de certa forma ‘especial’ e importante, mas poderia ferir a imparcialidade da informação contábil. Por meio de elogios, a maneira com que a empresa se comunica com investidores, potenciais ou não, pode causar um efeito psicológico de entenderem que essa organização seria uma boa opção de investimento.

Discutindo sobre a importância da neutralidade Kieso, Weygandt e Warfield (2014), no seu manual de contabilidade intermediária, apoiam que a contabilidade deve ser neutra, livre de viés, para que a informação seja utilizada pelo usuário. Os autores usam uma analogia interessante: muitas pessoas apostam em uma luta de boxe pois consideram que o resultado não seria, *a priori*, manipulado; mas não existem apostas em lutas livres (‘telecatch’ na década de 1960 no Brasil ou *wrestling*), pois se sabe que os resultados são manipulados. Assim, a adulação pode representar um risco para a utilização da informação contábil, pelo fato de torná-la tendenciosa, fazendo com que o usuário perca a confiança. Para que isto ocorra é necessário que a adulação faça efeito sobre o comportamento do usuário. Diante disso, cabe a indagação: **Será que as pessoas que avaliaram uma companhia recebendo esse estímulo formulam uma imagem melhor da empresa em comparação com pessoas que a avaliaram baseando-se apenas em suas demonstrações financeiras?** O objetivo do estudo é constatar se esse efeito psicológico da adulação se aplica aos usuários das informações contábeis. A hipótese formulada *a priori* é se o texto presente nos questionários com ‘adulação’ influenciará de maneira positiva as notas dadas pelos respondentes, ou seja, aqueles que receberam os questionários com adulação darão notas maiores.

A relevância desta pesquisa para a atualidade é constatar que há vários fatores que influenciam nas escolhas das pessoas. Até mesmo situações que deveriam ser pautadas apenas por critérios mais racionais, como optar ou não por um investimento, são influenciadas por fatores não racionais, emocionais e comportamentais. Além disso, os autores desta pesquisa não encontraram estudo similar que associasse a adulação com a informação contábil e o processo decisório.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este item está dividido em duas partes. Na primeira será apresentada uma proposta de vinculação entre a adulação e o arcabouço teórico sobre evidenciação voluntária, tomando por base o trabalho de Healy e Palepu (2001). Na segunda parte, apresentam-se estudos sobre a adulação.

2.1 Evidenciação Voluntária e Adulação

Provavelmente o estudo da evidenciação é um dos temas mais explorados em pesquisas na área contábil. Os estudos sobre evidenciação obrigatória se concentram nos efeitos das normas e padrões emanados dos reguladores contábeis. Já as pesquisas sobre as informações divulgadas voluntariamente pelas empresas se concentram nas demonstrações em que existe um grau maior de discricionariedade por parte do preparador da informação, como é o caso do relatório da administração ou demonstrações adicionais. Segundo Verrecchia (1990) há uma associação direta entre evidenciação e qualidade da informação.

Evidenciação voluntária também pode conduzir ao aumento das negociações e redução do custo de capital, para o caso de adoção de normas internacionais de contabilidade (LEUZ; VERRECCHIA, 2002). De maneira geral, a literatura sobre os impactos e as motivações da evidenciação é bastante rica, existindo pesquisa que associa a evidenciação voluntária com a estrutura de capital (ENG; MAK, 2003), a qualidade da divulgação em situações específicas (BRAMMER; PAVELIN, 2008, por exemplo) ou o papel dos incentivos (NAGAR; NANDA; WYSOCKI, 2003).

Healy e Palepu (2001) fazem uma extensa revisão da teoria da evidenciação e das motivações. Segundo os autores, o papel da evidenciação é mitigar a alocação eficiente no mercado de capitais. Neste sentido, as pesquisas sobre evidenciação podem passar: (i) pela regulação; (ii) pelo papel do auditor e dos intermediários; (iii) pelas decisões da gestão para fazer a divulgação; e (iv) pelas consequências para o mercado de capitais. Em razão do desenho da pesquisa, em que a evidenciação se encontra no relatório de administração, que não é objeto de regulação, e o fato de o foco não ter sido sobre o auditor ou o intermediário das demonstrações contábeis, a discussão de Healy e Palepu (2001) ajuda a entender os motivos que fazem a administração evidenciar e, marginalmente, as consequências para o mercado de capitais (itens iii e iv, anteriores).

Com respeito aos fatores que afetam a decisão da evidenciação, Healey e Palepu (2001) consideram relevante entender os que influenciam as escolhas de evidenciação, a existência de relação entre a evidenciação, governança e incentivos e o papel dos comitês e da auditoria no processo. Esta pesquisa optou por verificar a existência de um efeito da adulação nas escolhas das pessoas. Assim, estaria focada em verificar se uma escolha na redação de um texto inserido no relatório da administração, texto este com viés de adulação, poderia afetar o julgamento do usuário, o que justifica a escolha de usar a adulação. Em outras palavras, sabendo que a adulação funciona, isto seria motivo para usar esta estratégia no relatório da administração.

Marginalmente, é possível considerar que esta pesquisa pode contribuir para entender a evidenciação diante das consequências para o mercado de capitais. Se a empresa que faz a adulação é mais bem avaliada no experimento, talvez seja possível inferir que o fato poderia ser traduzido em melhores preços. Isto seria correspondente aos congressos dos analistas de mercado, em que as empresas instalam estandes com brindes: a cervejaria permite que o analista beba seu produto, a empresa de produtos de beleza distribui gratuitamente amostras generosas do novo lançamento e assim por diante. O interesse das empresas neste caso é atrair a simpatia do analista, ou seja, adular. Para Healy e Palepu (2001) diversas perguntas podem ser respondidas neste caso: como os investidores reagem às informações?; as divulgações dentro (ou fora) são mais confiáveis (ou não confiáveis)?; os investidores avaliam de maneira diferente a evidenciação contida nas informações fora das demonstrações contábeis?; e a evidenciação afeta a alocação na economia?

De certa forma, na ausência de imperfeições no mercado ou de externalidades, as empresas teriam incentivos para a evidenciação voluntária. Entretanto, no mundo real não é isto que ocorre. Desse modo, quais seriam as motivações que afetam a decisão de evidenciar? Para Healy e Palepu (2001) existiriam seis forças na literatura sobre evidenciação voluntária: a percepção da empresa, por parte do investidor, é importante; a administração ter interesse em razão do desempenho das ações; os gestores receberem compensação baseada em ação; os gerentes talentosos poderem usar a evidenciação para sinalizar esta característica; o custo potencial de um litígio; e a preocupação com a posição diante dos competidores. Nesse caso, a adulação poderia ser útil em modificar a percepção do investidor, afetando o desempenho das ações e, eventualmente, a remuneração. Dentro da situação da economia da atenção, que inclui limitada atenção, a adulação poderia ter um papel adicional ao apresentado por Healy e Palepu (2001): o de chamar a atenção (HIRSHLEIFER; TEOH, 2003; BARBER; ODEAN, 2007).

Na medida em que a evidenciação é voluntária e pode ser importante ao afetar a decisão do usuário, incluindo suas decisões de alocação de recursos, há controvérsias se estas divulgações são passíveis de credibilidade por parte do usuário. Neste sentido, seria necessária uma medida que tentasse expressar se a informação voluntária, em especial

aquela em que existe a adulação, teria efeitos práticos. Isto poderia ser verificado em um experimento natural ou por meio de um experimento controlado, como é o caso desta pesquisa. A teoria sobre evidencição voluntária, foco deste trabalho, indica que a adulação pode afetar a alocação de recursos, ao alterar a percepção do usuário. Se este responde à adulação, isto poderá ser um incentivo para que a gestão da empresa utilize esta estratégia para influenciar o julgamento.

2.2 Estudos sobre Adulação

O trabalho de Fogg e Nauss (1997) deu origem a grande conjunto de pesquisas sobre a possibilidade de a máquina afetar o comportamento humano. Por exemplo, Hassanein e Head (2007) mostraram como é possível manipular os consumidores em um ambiente de compras on-line. Estas pesquisas certamente estão influenciando a forma como as empresas interagem com seus clientes, o que inclui a criação de avatares para ‘dialogar’ com eles, que nada mais são que códigos de programação, sob a roupagem de um ser humano. Nass, Fogg e Moon (1996) mostraram que os efeitos de estar em uma equipe com um computador são os mesmos que estar com outro ser humano em termos de interdependência percebida e cooperação. Em outro estudo, Johnson, Gardner e Wiles (2004) usaram uma amostra de estudantes de Queensland e aplicaram questionários com adulação, sincera ou não, e a reação das pessoas. Os autores verificaram que as pessoas acreditavam que o computador ‘falava’ a verdade. Finalmente, Lee (2009) observou que, mesmo se os humanos soubessem que as respostas eram aleatórias, os comentários bajuladores produziram efeito.

Fogg (2002) formula o princípio da adulação, segundo o qual oferecendo um elogio, seja por palavras, imagens, símbolos ou sons, a tecnologia pode fazer com que os usuários estejam mais propensos à persuasão. Reconhece, assim, que a informação não seria nunca neutra, inclusive a informação tecnológica, e que isto pode acontecer de diferentes formas (OINAS-KUKKONEN; HARJUMAA, 2009). A adulação seria somente uma das formas de persuasão. Neste sentido, o estudo da adulação estaria dentro de um contexto maior de pesquisas sobre a questão da persuasão sobre as decisões individuais.

Na contabilidade, a questão da adulação vem sendo tratada dentro de um conjunto maior de pesquisa sobre persuasão ou no contexto do gerenciamento de impressão. Young (2003) discute como as entidades reguladoras, como o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), estão engajadas em esforços para tentar persuadir as pessoas de que o padrão contábil é valioso, apropriado, útil e correto. Este autor afirma que o FASB usa retórica para demonstrar que as normas contábeis são boas e fruto de um trabalho técnico. Assim, para Young (2003), os reguladores tentam manter o mito da objetividade. Carruthers e Espeland (1991) lembram que autores clássicos, como Weber, Schumpeter e Sombart, argumentavam que a contabilidade teve papel fundamental no aumento da racionalidade do capitalismo e ajudou a convencer o público da legitimidade dos negócios comerciais.

Os autores deste estudo não conhecem a existência de pesquisa sobre adulação na contabilidade no Brasil. Entretanto, uma vez que este tema poderia estar inserido dentro do gerenciamento de impressões, é possível citar diversos estudos realizados no nosso país sobre o assunto. Cunha (2008) analisou as informações narrativas (notas explicativas e relatórios de administração) pelo índice Flesch de legibilidade e encontrou fracas evidências de gerenciamento nestes textos. Silva e Rodrigues (2010) mostraram que a simples presença do relatório de administração modifica a percepção do usuário quanto ao desempenho da empresa. De Souza (2013) demonstrou que, nas mensagens dos presidentes publicadas nos relatórios das empresas, existe um volume maior de informações positivas, embora o autor não tenha identificado uma relação com a governança corporativa. Silva, Rodrigues e Abreu (2007) verificaram que os relatórios de administração apresentam assuntos distintos conforme o nível de otimismo. Todas estas pesquisas mostram que o gerenciamento de impressão é usado pelas empresas brasileiras em diferentes níveis. Entretanto, nenhuma das pesquisas tratou explicitamente da adulação e seu efeito sobre o processo decisório do usuário.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Esta pesquisa é um experimento no qual os respondentes foram separados em dois grupos: um de controle e outro em que existia uma adulação. Para responder à pergunta da pesquisa foram elaborados dois questionários com informações idênticas sobre uma empresa fictícia. Os questionários continham as demonstrações contábeis da empresa e os respondentes deveriam indicar notas, em uma escala de zero a 10, como se fossem potenciais investidores, declarando se concordavam ou não com a afirmativa feita. O questionário aplicado encontra-se no apêndice deste artigo, para consulta.

As questões eram objetivas e iguais para ambos os questionários e tratavam de aspectos do desempenho de uma empresa. No entanto, o diferencial entre eles foram os textos que apresentavam a empresa, um com adulação e outro sem. O texto com adulação era o seguinte: “Desde a fundação da empresa, prezamos bastante pela qualidade da gestão, sempre buscando desenvolver a nossa equipe de forma que desempenhe um excelente trabalho, razão pela qual nossos investidores depositam total confiança nela. Isso se encontra refletido no alto grau de escolaridade dos investidores pessoas físicas e nas características dos investidores institucionais, todos eles preocupados em depositar seus recursos em uma empresa que valoriza a governança corporativa. Temos orgulho de ter a confiança de renomadas instituições e de investidores experientes e honramos os recursos depositados em nossa empresa.”

Observa-se que o texto apresentado corresponde a uma adulação indireta ou do tipo implícita, conforme Chan e Sengupta (2010). Ao dizer que a empresa tem orgulho dos investidores e, posteriormente, nas questões da pesquisa,

afirmar “Com base nas informações apresentadas e considerando que você é um investidor desta empresa, responda às afirmativas a seguir”, a pesquisa faz uma associação implícita de que o respondente com o questionário contendo a adulação possui “alto grau de escolaridade (...), [valorização da] governança corporativa (...) [e são] investidores experientes”.

A hipótese da pesquisa é a de que a variável adulação se torna significativa e positiva para os usuários ao avaliar uma empresa. Ou seja, espera-se que as notas dos questionários com adulação sejam maiores em comparação com o questionário sem adulação, indicando que a bajulação ajuda a melhorar a percepção da empresa pelo investidor.

Foram aplicados 112 questionários para alunos de contabilidade que estavam mais para o final do curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, durante o segundo semestre de 2016. A escolha dos estudantes envolve duas vantagens e um risco. A primeira vantagem refere-se à facilidade de aplicação e coleta de dados. Além disto, escolher esta amostra permite ter a noção de um investidor com baixa experiência e algum conhecimento técnico. O risco da amostra obviamente é o de não representar adequadamente parte expressiva dos usuários das informações contábeis. Acredita-se que este aspecto possa ser solucionado com a replicação da pesquisa para outros tipos de respondentes.

Dos questionários aplicados, quatro foram excluídos por terem sido respondidos incorretamente; também foram excluídos dois em que as notas atribuídas à empresa foram todas zero. Com isto, os resultados analisados correspondem a 51 questionários com adulação e 55 sem adulação. O tempo aproximado de resposta foi de 10 minutos, com poucas variações. Durante a aplicação dos questionários tomou-se o cuidado para fazer a sua distribuição de maneira aleatória entre os alunos. Os dados resultantes foram tabulados e analisados utilizando as estatísticas descritivas (média, mediana, desvio-padrão, assimetria e curtose). Ainda, para testar os resultados, foi feita regressão linear múltipla considerando a nota atribuída ao desempenho da empresa pelos respondentes (variável NOTA) como sendo a variável dependente.

O tipo de questionário, com ou sem adulação, representou uma variável binária denominada ADULACÃO. Na equação também foram consideradas as características dos respondentes, ou seja, o gênero (feminino igual a 1 e masculino igual a zero), a idade e o semestre do curso. A princípio não foi incluída nenhuma hipótese prévia com respeito ao sinal e à significância das variáveis relacionadas a estas características. Mas, diante da hipótese da pesquisa apresentada anteriormente, esperava-se que o coeficiente angular da variável binária ADULACÃO fosse significativo.

Posteriormente, foi feita outra regressão linear múltipla, utilizando-se de nova variável, sendo esta interativa e resultante da junção das variáveis adulação e idade. A variável interativa analisa a atuação de duas variáveis em conjunto. A inclusão desta variável surgiu após a verificação dos resultados obtidos na expressão anterior. A hipótese, que não havia sido prevista inicialmente, é a de que a variável interativa ADULACÃO/IDADE é significativa.

Em seguida, foram omitidas sequencialmente as variáveis que possuíam um p-valor bicaudal acima de 0,10. Isso resultou em uma regressão linear múltipla composta apenas pelas variáveis ADULACÃO, IDADE e variável interativa ADULACÃO/IDADE, que eram significativas para o modelo. Por fim, realizou-se teste utilizando como variável dependente cada uma das questões.

Durante o processo de análise adotou-se como critério de decisão uma significância de 5% bicaudal. Como apoio à análise realizada, também se utilizou a correlação entre as variáveis e a distância amostral proposta por Mahalanobis, para verificar a existência de *outliers*. Os valores das regressões estão apresentados simplificada e no texto. Buscando a objetividade, os pesquisadores destacaram somente os aspectos mais relevantes obtidos.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

Dos 106 respondentes 59 (ou 56% do total) são do gênero feminino. Na média estavam frequentando o sétimo semestre do curso, com mínimo de 4 e máximo de 11. Os dados mostram que para esta variável os respondentes estavam concentrados em torno da média: desvio-padrão de 1,53 e coeficiente de variação de 0,22. A média de idade dos participantes da pesquisa foi de 21,8 anos, com mínimo de 18 e máximo de 36 anos. Novamente a dispersão foi baixa: desvio-padrão de 3,06 e coeficiente de variação de 0,14.

Verificou-se a existência de igualdade de média entre os respondentes dos questionários com e sem adulação nos quesitos de semestre e idade e diferença de proporção para o gênero. Os resultados dos testes mostraram que as proporções de gênero por tipo de questionário são iguais (p-valor de 0,1567, para proporção de 0,6275 *versus* 0,4909). Mas o resultado do teste de média indicou que existe diferença entre as médias para semestre e idade.

Em termos do semestre, os respondentes com adulação apresentaram nota de desempenho média para a empresa fictícia superior aos que responderam ao questionário sem adulação (média de 7,451 e 6,4545 e desvio-padrão de 1,3010 e 1,5731, nesta ordem), com p-valor bicaudal de 0,01418. Já a média do semestre para os respondentes com adulação (7,451 com desvio de 1,3010) foi superior à média sem adulação (6,4545 e desvio de 1,5731). O p-valor bicaudal foi de 0,0006. Assim, apesar dos cuidados na aplicação da pesquisa, os resultados apresentados neste parágrafo apontam que os respondentes de cada tipo de questionário possuem características diferentes no que diz respeito à idade e semestre.

Outra conclusão, esta já esperada, é a correlação existente entre o semestre e a idade. Geralmente os alunos que estão nos semestres mais avançados do curso possuem idade maior. O valor da correlação para amostra total foi de 0,4072, sendo que para os respondentes sem adulação foi de 0,5181 e para os com adulação, de 0,2874. Os três resultados são significativos a 5% bicaudal. Com respeito à variável dependente, que corresponde à nota dada pelos

alunos para a empresa em sete quesitos, foi calculada a matriz de correlação entre cada um dos aspectos avaliados (Tabela 1). Os valores obtidos oscilaram entre 0,30 e 0,82, mas todos foram considerados adequados.

Tabela 1 – Matriz de Correlação entre as notas dadas à empresa.

	1	2	3	4	5	6	7
1	1	0,4367	0,339	0,5364	0,5031	0,4349	0,4044
2		1	0,3571	0,4642	0,3947	0,3152	0,2975
3			1	0,5112	0,4305	0,4459	0,4475
4				1	0,6944	0,702	0,7659
5					1	0,5493	0,6088
6						1	0,8162
7							1

Item 1 = Bom desempenho; 2 = liquidez adequada; 3 = risco baixo; 4 = boa opção de investimento; 5 = se tivesse recurso investiria na empresa; 6 = retorno satisfatório para investidor; 7 = apresenta resultados atrativos para o investidor. Para cada item o respondente deveria indicar uma nota entre 0 e 10, sendo 0 de discordância e 10 de concordância. Quanto maior a nota, melhor a avaliação da empresa por parte do respondente. Valor crítico de 5% bicaudal para N = 104 é de 0,1909.

Fonte: Elaboração própria.

Em razão disso, em vez de estudar cada um dos itens avaliados pelos respondentes, optou-se por trabalhar com uma única nota dada, que corresponde à soma das notas destes sete itens. Esta nota apresentou média de 33,35, com desvio-padrão de 12,415, mínimo de zero e máximo de 57 pontos. Também foi calculado o valor da distância de Mahalanobis para verificar a existência de valores extremos, não sendo encontrado nenhum. Ainda em relação à variável dependente NOTA, foram calculadas as estatísticas descritivas, dividindo os resultados por tipo de questionário, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Estatísticas descritivas das notas dos questionários.

	Sem adulação	Com adulação
Média	32,291	34,49
Mediana	35	36
Desvio-Padrão	12,72	12,099
N	55	51
Assimetria	-0,2385	-0,33579
Curtose	0,045502	-0,6313

Fonte: Elaboração própria

Ao analisar a média das notas dos questionários, presente na Tabela 2, percebe-se que, apesar de ter sido maior a média dos questionários com adulação, os valores foram bastante próximos. A mediana e o desvio-padrão, igualmente à média, também apresentaram valores muito parecidos. Para os dois tipos de questionários, a assimetria foi negativa, indicando que a 'cauda' mais longa está do lado esquerdo e, portanto, a média também. A curtose apresentou diferenças na comparação entre os dois tipos de questionários. Para os questionários sem adulação, a curtose foi positiva, o que indica que a distribuição possui um pico mais longo, ou seja, dados mais concentrados. Já nos questionários com adulação, a curtose foi negativa, significando que a distribuição ficou mais achatada, isto é, dados mais dispersos.

Sabendo da correlação entre idade e semestre, da existência de diferença dos respondentes para os dois grupos e trabalhando com nota de desempenho única, foi determinada a existência do efeito adulação na nota dada para a empresa pelos respondentes, incluindo as variáveis gênero (dummy, sendo 1 = feminino), idade, semestre e adulação (sendo 1 para o questionário com adulação):

$$NOTA = \beta_1 \cdot ADULACAO + \beta_2 \cdot FEMININO + \beta_3 \cdot SEMESTRE + \beta_4 \cdot IDADE$$

O resultado foi o seguinte (com as razões t de cada variável independente):

$$NOTA = \begin{matrix} 0,46 ADULACAO + & 4,01 FEMININO + & 0,49 SEMESTRE + & 1,24 IDADE \\ 0,17 & 1,54 & 0,51 & 4,23 \end{matrix} \quad \begin{matrix} R2 = 0,86 \\ Fc = 163,03 \end{matrix}$$

Somente a variável IDADE apresentou um valor da estatística da razão t elevado. A equação explica 86% do comportamento da nota. A expressão apresentou um baixo valor da razão t para a variável *dummy* do questionário. Eliminando sequencialmente as variáveis independentes que possuem baixa razão t, o modelo final, não apresentado aqui, possui somente as variáveis FEMININO e IDADE. Isto indicaria que a adulação não influenciou a nota dada pelos respondentes. Dessa forma, a idade seria uma variável que diretamente influencia a avaliação da empresa pelos respondentes, porém a hipótese de que a adulação seria significativa e positiva, ou seja, causaria o efeito de melhorar as notas, não foi confirmada.

Entretanto, a existência de diferença de médias nos dois grupos de questionários para a IDADE e o SEMESTRE pode ter influenciado o resultado. Para tentar resolver e verificar se este problema realmente afetou as notas dadas pelos respondentes foram utilizadas duas variáveis interativas, expandindo o modelo regressivo original para:

$$NOTA = \beta_1 \cdot ADULACAO + \beta_2 \cdot FEMININO + \beta_3 \cdot SEMESTRE + \beta_4 \cdot IDADE + \beta_5 \cdot ADULACAO \cdot SEMESTRE + \beta_6 \cdot ADULACAO \cdot IDADE$$

O resultado, indicado a seguir, mostra que a variável ADULAÇÃO passa a ajudar a explicar o comportamento da nota indicada pelos alunos, assim como a idade e a variável interativa.

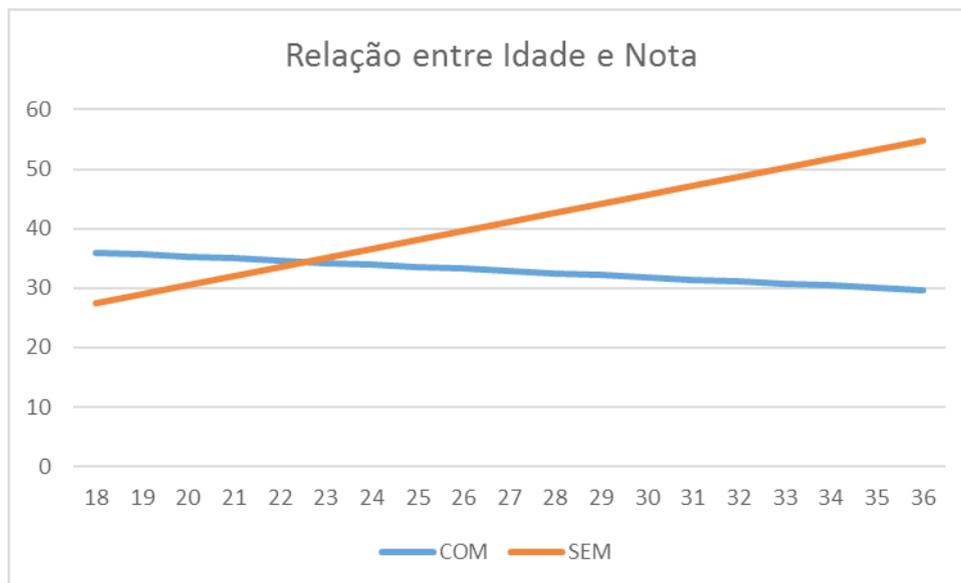
$$NOTA = \begin{matrix} 51,83 ADULACAO + & 1,23 FEMININO + & 0,63 SEMESTRE + & 1,30 IDADE - \\ 3,8 & 0,48 & 0,5 & 3,29 \\ \\ 1,37 ADULACAO \cdot IDADE - & 2,86 ADULACAO \cdot SEMESTRE & & \\ -2,14 & -1,49 & & \end{matrix} \quad \begin{matrix} R2 = 0,88 \\ Fc = 124,71 \end{matrix}$$

O modelo tem um elevado poder de explicação do comportamento da variável dependente. Um modelo reduzido, eliminando as variáveis independentes com baixa razão t, apresentou o seguinte resultado:

$$NOTA = \begin{matrix} 42,31 ADULACAO + & 1,52 IDADE - & 1,87 ADULACAO \cdot IDADE & R2 = 0,88 \\ 3,92 & 19,00 & -3,90 & Fc = 248,43 \end{matrix}$$

O questionário com ADULAÇÃO apresentou um coeficiente angular positivo. Isto significa dizer que a presença de adulação conduz a nota dada pelos respondentes com maior idade. Mas o impacto da adulação diminui com a idade, conforme o sinal negativo do coeficiente angular da variável interativa. Portanto, à medida que a idade aumenta, o efeito da adulação na melhoria das notas diminui. O Gráfico 1 apresenta a estimativa dada pelo modelo para a situação de adulação e sem adulação conforme a idade. O ponto mínimo é o mesmo dos respondentes, assim como o ponto máximo.

Gráfico 1 – Relação da Idade com a Nota, para os questionários com e sem adulação.



As retas da figura foram elaboradas a partir da relação linear obtida por regressão linear entre idade e nota atribuída para a empresa, com ou sem adulação.

Fonte: Elaboração própria

Como a grande maioria dos respondentes apresenta idade reduzida (95% dos respondentes têm média inferior a 24,2 anos) é necessário cuidado para inferências a respondentes com idade superior a este valor, já que representa uma pequena parcela dos questionários. Para tentar verificar o impacto dos respondentes com idade mais elevada, foram testados novamente os valores, agora com a amostra restrita aos respondentes com idade menor que 24 anos. Isto reduziu o valor dos respondentes para 87 e o resultado obtido foi o seguinte:

$$\text{NOTA} = 127,88 \text{ ADULACAO} + 1,54 \text{ IDADE} - 5,99 \text{ ADULACAO} \cdot \text{IDADE}$$

Indicando que o modelo persiste, com pequenas alterações no coeficiente angular da variável ADULACÃO e da variável interativa.

Conforme dito no item dois deste artigo, os autores acreditam que esta é uma pesquisa inédita na contabilidade, não sendo possível confrontar os resultados obtidos com outras. Entretanto, a existência do efeito de adulação já tinha sido constatada na pesquisa de Foog e Nass (1997), entre outras. O impacto da idade, não verificado nas pesquisas analisadas de outros autores, deve ser visto com cuidado pelo fato de a amostra selecionada ter uma amplitude reduzida.

5 CONCLUSÕES

O resultado da pesquisa parece indicar que o efeito da adulação existe e influencia na percepção do desempenho de uma empresa. Foi possível concluir que as três variáveis – adulação, idade e variável interativa – são importantes para explicar o comportamento da nota dada pelos alunos, de modo que a adulação acrescenta nota à empresa, porém esse efeito tende a diminuir com o avanço da idade. O fato de este efeito tender a reduzir à medida que a idade do respondente aumenta talvez seja um indício de que a experiência pode anular este efeito e, quem sabe, trazer uma influência negativa quando a adulação for mais incisiva. Dessa forma, a adulação pode ser um instrumento que atraia jovens e inexperientes investidores, mas tenha uma capacidade menor de convencer aqueles com mais idade.

Outra possível explicação para o resultado da pesquisa vem da correlação entre idade e semestre dos alunos. Os mais velhos, de maneira geral e conforme confirmado pelo teste de correlação, estão em semestres mais avançados do curso e, portanto, seu conhecimento teórico sobre análise da situação da empresa por meio das demonstrações contábeis é mais elevado. Isso pode indicar que eles sejam menos suscetíveis ao efeito da adulação e ter acarretado uma análise mais racional e imparcial.

Como sugestão para pesquisas futuras e redução do risco desta amostra, propõe-se a reaplicação do modelo para outro público-alvo ou para estudantes do mesmo semestre que tenham um nível próximo de conhecimento técnico, de

modo que seja possível concluir qual característica foi mais relevante para influenciar o resultado.

Um aspecto importante, não contemplado na pesquisa, refere-se à questão ética. Este aspecto já tinha sido alertado por Fogg (2002) na discussão sobre o desenvolvimento de *softwares*, mas também pode ser uma discussão relevante na informação contábil.

REFERÊNCIAS

- BARBER, Brad M.; ODEAN, Terrance. All that glitters: The effect of attention and news on the buying behavior of individual and institutional investors. *Review of Financial Studies*, v. 21, n. 2, pp. 785-818, 2007.
- BRAMMER, Stephen; PAVELIN, Stephen. Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure. *Business Strategy and the Environment*, v. 17, n. 2, pp. 120-136, 2008.
- CARRUTHERS, Bruce G.; ESPELAND, Wendy Nelson. Accounting for rationality: Double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality. *American Journal of Sociology*, v. 97, n. 1, pp. 31-69, 1991.
- CHAN, Elaine; SENGUPTA, Jaideep. Insincere flattery actually works: A dual attitudes perspective. *Journal of Marketing Research*, v. 47, n. 1, pp. 122-133, 2010.
- CUNHA, Rafael Koifman Carneiro. *Análise da Facilidade de Leitura das Demonstrações Contábeis das Empresas Brasileiras: uma investigação do gerenciamento de impressões nas narrativas contábeis*. 2008. Dissertação. Universidade de Brasília.
- DE SOUZA, André Carlos. *Gerenciamento de impressão no Brasil: uma análise das mensagens dos presidentes publicadas nos relatórios anuais*. 2013. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina.
- EINHORN, Hillel J. A synthesis: Accounting and behavioral science. *Journal of Accounting Research*, v. 14, pp. 196-206, 1976.
- ENG, Li; MAK, Yuen Teen. Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of accounting and public policy*, v. 22, n. 4, pp. 325-345, 2003.
- FOGG, Brian J. Persuasive technology: using computers to change what we think and do. *Ubiquity*, v. 2002, n. 5, December 2002.
- FOGG, Brian J.; NASS, Clifford. *Silicon sycophants: the effects of computers that flatter*. Department of Communication, Stanford University, Stanford, USA, 1997.
- HASSANEIN, Khaled; HEAD, Milena. Manipulating perceived social presence through the web interface and its impact on attitude towards online shopping. *International Journal of Human-Computer Studies*, v. 65, n. 8, pp. 689-708, 2007.
- HEALY, Paul M.; PALEPU, Krishna G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, n. 1, pp. 405-440, 2001.
- HIRSHLEIFER, David; TEOH, Siew Hong. Limited attention, information disclosure, and financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 36, n. 1, pp. 337-386, 2003.
- JOHNSON, Daniel; GARDNER, John; WILES, Janet. Experience as a moderator of the media equation: the impact of flattery and praise. *International Journal of Human-Computer Studies*, v. 61, n. 3, pp. 237-258, 2004.
- KIESO, Donald; WEYGANDT, Jerry; WARFIELD, Terry. *Intermediate Accounting*. Hoboken: John Wiley, 2014.
- KINDER, Donald R. *Opinion and action in the realm of politics*. University of Michigan, 1998.
- KLEIN, Jonathan; MOON, Youngme; PICARD, Rosalind W. This computer responds to user frustration: Theory, design, and results. *Interacting with computers*, v. 14, n. 2, pp. 119-140, 2002.
- LEE, Eun-Ju. I like you, but I won't listen to you: Effects of rationality on affective and behavioral responses to computers that flatter. *International Journal of Human-Computer Studies*, v. 67, n. 8, pp. 628-638, 2009.
- LEUZ, Christian; VERRECCHIA, Robert E. The economic consequences of increased disclosure (digest summary). *Journal of Accounting Research*, v. 38, n. 3, pp. 91-124, 2000.
- NAGAR, Venky; NANDA, Dhananjay; WYSOCKI, Peter. Discretionary disclosure and stock-based incentives. *Journal of Accounting and Economics*, v. 34, n. 1, pp. 283-309, 2003.
- NASS, Clifford; FOGG, B. J.; MOON, Youngme. Can computers be teammates? *International Journal of Human-Computer Studies*, v. 45, n. 6, pp. 669-678, 1996.
- NASS, Clifford; STEUER, Jonathan; TAUBER, Ellen R. Computers are social actors. In: *Proceedings of the SIGCHI conference on Human factors in computing systems*. ACM, 1994. pp. 72-78.
- OINAS-KUKKONEN, Harri; HARJUMAA, Marja. Persuasive systems design: Key issues, process model, and system features. *Communications of the Association for Information Systems*, v. 24, n. 1, pp. 28, 2009.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; RODRIGUES, Marília Gualberto. A relevância do relatório da administração. *RIC – Revista de Informação Contábil*, v. 4, n. 1, pp. 41-56, 2010.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; ABREU, Robson Lopes. Análise dos relatórios de administração das companhias abertas brasileiras: um estudo do exercício social de 2002. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 11, n. 2, pp. 71-92, 2007.
- VERRECCHIA, Robert E. Information quality and discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, v. 12, n. 4, pp. 365-380, 1990.
- YOUNG, Joni J. Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 6, pp. 621-638, 2003.

APÊNDICE – Questionários com adulação:

Meu nome é XXXX e gostaria que respondesse ao questionário a seguir. Grata pela colaboração.

Dados pessoais:

Curso: _____

Semestre: _____

Gênero: () Masculino () Feminino

Idade: _____ anos

A seguir encontram-se dados de uma empresa fictícia. Observe com atenção as informações e em seguida responda às questões. Atenção: não existe resposta certa ou errada.

Relatório de Administração:

A nossa empresa atua no setor de consumo e possui filiais em diversos países. Com sede localizada no Brasil, a empresa foi fundada em 1974. Fazemos parte do Ibovespa e nossas ações são negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo.

Desde a fundação da empresa, prezamos bastante pela qualidade da gestão, sempre buscando desenvolver a nossa equipe de forma que desempenhe um excelente trabalho, razão pela qual nossos investidores depositam total confiança nela. Isso se encontra refletido no alto grau de escolaridade dos investidores pessoas físicas e nas características dos investidores institucionais, todos eles preocupados em depositar seus recursos em uma empresa que valoriza a governança corporativa.

Temos orgulho de ter a confiança de renomadas instituições e de investidores experientes e honramos os recursos depositados em nossa empresa.

Demonstrações contábeis:**Balanco Patrimonial (em R\$ milhões)**

	31/12/15	31/12/14		31/12/15	31/12/14
Caixa e Equivalentes	13.459	11.831	Valores a Pagar	18.331	18.538
Valores a Receber	5.138	5.071	Dívida de Curto Prazo	9.892	8.464
Estoques	2.862	2.974	Passivo Circulante	28.223	27.002
Ativo Circulante	21.459	19.876	Passivo não Circulante	45.097	44.700
Não Circulante	113.690	120.944	Passivo Total	73.320	71.702
Ativo Total	135.149	140.820	Patrimônio Líquido	61.829	69.118

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ milhões)

	2015	2014
Receita Total	43.604	47.063
Custo	-17.137	-18.756
Receita Líquida	26.467	28.307
Despesas Operacionais	-13.904	-15.111
Lucro Líquido	12.563	13.196

Demonstração dos fluxos de caixa (em R\$ milhões)

	2015	2014
Fluxo das ativ. operacionais	14.121	14.144
Fluxo das ativ. Investimento	-4.730	-9.060
Fluxo das ativ. Financiamento	-8.572	-3.456
Fluxo de caixa líquido	819	1.628

Com base nas informações apresentadas e considerando que você é um investidor desta empresa responda as afirmativas a seguir, colocando um número entre **zero e dez**, sendo zero para discordo totalmente e dez para concordo totalmente:

1. Esta empresa apresenta um bom desempenho: _____
2. Esta empresa apresenta liquidez adequada: _____
3. O risco desta empresa é baixo: _____
4. Esta empresa é uma boa opção de investimento: _____
5. Se eu tivesse um recurso adicional, eu investiria nesta empresa: _____
6. Esta empresa proporciona um retorno satisfatório ao investidor: _____
7. Esta empresa apresenta resultados atrativos aos investidores: _____

Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros de futebol

Disclosure level of soccer team's financial statements

RESUMO

O objetivo do presente estudo foi identificar o nível de cumprimento das exigências estabelecidas na Resolução CFC n°. 1.429/2013 pelos principais clubes do futebol brasileiro. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo, documental e com abordagem quantitativa com dados do período de 2007 a 2013. A amostra foi intencionalmente definida com 16 das 20 agremiações de futebol que participam do Clube dos Treze. Fez-se uma análise de conteúdo das demonstrações contábeis e notas explicativas, com base em *checklist* elaborado a partir dos requisitos da resolução supracitada. Observou-se nível médio de atendimento de 56,38%, demonstrando a necessidade de melhoria da transparência das demonstrações contábeis. Verificou-se, ainda, uma tendência de melhorias marginais no nível de evidenciação e transparência dos clubes. O que apresentou melhor nível de evidenciação foi o Internacional, e o Bahia, a organização que expôs menor nível de divulgação dos itens mínimos nos termos das normas vigentes.

Palavras-chave: Clubes de futebol. Resolução CFC 1.429/2013. Evidenciação Contábil.

ABSTRACT

This paper presents the results of a research that aimed at verifying how well the biggest Brazilian soccer teams comply with the rules established by the Resolution 1.429/2013, issued by the Brazilian Accounting Council. The research was quantitative, descriptive and based on published reports, based on data from 2007 to 2013. The non-probabilistic and intentional sample comprised 16 of the 20 teams that were at the time members of the so-called "13 Group", the premiere league in Brazil. A list of the requirements defined by the above-mentioned resolution was the basis for analyzing the financial statements and their notes. It was possible to observe that, on average, the compliance level was of 56,38%, demonstrating the need to improve the transparency level of the financial statements. Furthermore, it was possible to identify an increasing trend of marginal improvements in the levels of disclosure and transparency of such financial statements. "Internacional" was the team that presented the highest disclosure level, while "Bahia" was the one associated to the lowest level, complying the least with the requirements.

Keywords: Soccer teams. Resolution 1.429/2013. Accounting disclosure.

Vagner Antônio Marques

Doutor em Administração (Finanças) e Mestre em Ciências Contábeis pela UFMG. Professor do Instituto de Ciências Econômicas e Gerências da PUC Minas. Contato: Av. Afonso Vaz de Melo, 1200, Barreiro, Belo Horizonte, MG, CEP. 30640-070. E-mail: vmarques@pucminas.br.

Grace dos Reis Santos

Bacharel em Ciências Contábeis pela PUC Minas. Contato: Av. Afonso Vaz de Melo, 1200, Barreiro, Belo Horizonte, MG, CEP. 30640-070. E-mail: gracedrs@hotmail.com.

Cássia Oliveira Ferreira

Bacharel em Ciências Contábeis pela PUC Minas. Pós-graduada em Gestão de Negócios pela UFMG. Contato: Av. Antônio Carlos, 6627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, CEP. 31270-901. E-mail: cassia.oliveiraf@hotmail.com.

Hudson Fernandes Amaral

Doutor em Administração pela Université Pierre Mendes (Paris-France). Professor do CEPEAD/UFMG. Contato: Av. Antônio Carlos, 6627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, CEP. 31270-901. E-mail: hfamara@face.ufmg.br.

Antônio Artur de Souza

Ph.D. em Management Science pela University of Lancaster. Professor do CEPEAD/UFMG. Contato: Av. Antônio Carlos, 6627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, CEP. 31270-901. E-mail: artur@face.ufmg.br.

1 INTRODUÇÃO

O futebol está inserido na indústria de entretenimento que movimenta cerca de US\$ 250 bilhões por ano (SILVA e CAMPOS FILHO, 2006). Com o crescimento da economia nos últimos anos e a profissionalização dessa prática esportiva, o Poder Público tem desenvolvido ações para mitigar o nível de amadorismo e modificar a personalidade jurídica dessas instituições. Nesse contexto, em 1998, foi sancionada a Lei Geral sobre os Desportos que obrigou os clubes de futebol a deixarem de ser associações sem fins lucrativos caso fossem participar de competições que envolvessem atletas profissionais. Apesar de serem constituídas sob a forma jurídica de associações, essas entidades auferem elevadas receitas, principalmente, com bilheteria arrecadada, o que contribui com a elevação do potencial de movimentação na economia esportiva do país (REZENDE e CUSTÓDIO, 2012).

Posteriormente, com a promulgação da Lei 10.672/2003, a elaboração e publicação anual das demonstrações contábeis dos clubes de futebol tornaram-se obrigatórias. Isso exigiu dos clubes, além da elaboração de seus relatórios gerenciais, a necessidade de disponibilizar informações contábeis que atendessem aos usuários externos. Segundo Perruci (2006), após a referida lei, os clubes começaram a ter preocupação maior com a contabilidade financeira, uma vez que suas demonstrações contábeis seriam publicadas anualmente, tornando necessários, entre outros, os trabalhos de uma auditoria independente para garantir a confiabilidade das informações. Embora os clubes tivessem a responsabilidade de publicar suas demonstrações, não existiam normas contábeis que os obrigassem a seguir determinado padrão; dessa forma, surgiram alguns problemas referentes à comparabilidade e transparência quanto aos dados ali evidenciados.

Na tentativa de padronizar os registros contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, em 2004, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 10.13, por meio da Resolução 1.005, que trata, de maneira mais detalhada, da forma como devem ser efetuados os registros contábeis, considerando os princípios de contabilidade e visando melhorar o nível de transparência das demonstrações contábeis publicadas (CRC/RS, 2014). Adicionalmente, em 2013, a Resolução 1.005 foi revogada pela Resolução 1.429, que trouxe algumas modificações importantes quanto à contabilização e evidenciação das entidades desportivas profissionais. Diante desse contexto, o presente estudo buscou responder à seguinte pergunta: **Qual o nível de cumprimento das exigências estabelecidas na Resolução CFC nº. 1.429/2013 pelos clubes de futebol participantes do Clube dos Treze?**

Para tanto, procurou-se identificar o nível de cumprimento das exigências estabelecidas nesta última resolução pelos integrantes da organização Clube dos Treze. Para atingir este objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (i) evidenciar as exigências da Resolução CFC nº. 1.429/2013; (ii) verificar como os clubes brasileiros de futebol têm cumprido as exigências da Resolução CFC nº. 1.429/2013; (iii) comparar as práticas contábeis efetuadas pelos clubes brasileiros de futebol e a relação com a legislação desportiva vigente no país.

De acordo com Moreira et al. (2013), na América do Sul, os clubes brasileiros não têm apresentado condições favoráveis para o ingresso de investidores estrangeiros. Uma das causas identificadas por Toledo Filho e Santos (2010) é que, antes da entrada em vigor da Lei 10.672/2003, que tornou obrigatória a publicação das demonstrações contábeis, a maioria dos clubes brasileiros era considerada como pessoas jurídicas fechadas que não disponibilizavam suas demonstrações contábeis, dificultando a análise do mercado acerca do potencial de geração de riqueza desses negócios no país. Além disso, argumentam Rezende e Custódio (2012) que apenas atender à obrigação de tornarem públicas as demonstrações contábeis não é suficiente para promover maiores investimentos; por isso, a transparência e a padronização das informações contábeis divulgadas por essas entidades são fundamentais para a compreensão dos usuários externos. Nesse sentido, a contribuição deste estudo consiste em evidenciar o nível de cumprimento da Resolução CFC nº. 1.429/2013 e os possíveis benefícios à compreensão das informações divulgadas pelos clubes brasileiros de futebol, de modo que permitam, aos usuários externos (credores, investidores e outros), o conhecimento da situação patrimonial dessas instituições.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Características gerais do futebol como negócio

Segundo Marques e Costa (2009), a maioria dos clubes de futebol é constituída sob a forma de associação, nos termos do art. 53 do Código Civil. Ao contrário dos clubes de futebol europeus, os brasileiros não possuem independência monetária e estrutural, o que explica o fato de assumirem a forma de associação. De acordo com Silvestre (2013, p. 32), “a associação é uma pessoa jurídica de direito privado, cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma pública ou particular, no registro competente”. Krespi, Mecking e Hein (2012) observam que as entidades desportivas, assim como qualquer outra associação, podem objetivar a lucratividade e distribuir os dividendos aos associados.

Segundo Scharf (2010), a prática esportiva possui elevado potencial de riqueza, especialmente no futebol, em que bilhões de dólares circulam anualmente, fazendo dele um grande negócio. Para Marques e Costa (2009), a economia da cadeia produtiva do futebol constitui um modelo de estrutura integrada. A interação entre os agentes econômicos e mercados futebolísticos inicia-se com o mercado produtor. Por conseguinte, organizações de futebol interagem com o mercado intermediador industrial, representado pelas empresas patrocinadoras que se interessam em divulgar a sua marca. Em países com economias desenvolvidas, os clubes são constituídos por

empresas, algumas profissionalmente geridas e com ações negociadas em bolsas de valores (CROXSON e READE, 2013), o que não é a realidade brasileira.

Entretanto, essa diferença não faz com que os clubes estrangeiros apresentem práticas de governança, gestão e divulgação homogêneas e/ou adequadas. Fatores institucionais, como as normas emanadas de órgãos reguladores como a FIFA (*Fédération Internationale de Football Association*), UEFA (*Union of European Football Associations*) e CBF (Confederação Brasileira de Futebol), entre outros, fazem com que as oportunidades, aos diversos clubes, sejam diferenciadas e, como consequência, os recursos e desempenhos auferidos geram divergências nos níveis de transparência entre as várias entidades (SZYMANSKI, 2014).

De acordo com Rezende, Dalmácio e Salgado (2010, p. 38), o futebol é formado por uma escala hierárquica em que a Federação Internacional de Futebol (FIFA) ocupa a posição mais elevada cujas funções principais são: “organizar e fiscalizar o futebol mundial”. Abaixo da FIFA, encontram-se as confederações que são responsáveis pela administração do desporto. Em nível inferior às confederações, estão as instituições de práticas esportivas, definidas por ligas e federações e, por último, os clubes de futebol que deverão obedecer às regulamentações impostas por essas entidades.

Marques e Costa (2009) complementam que o futebol está presente na mídia de forma significativa. As transmissões dos jogos por meio de redes de televisão por assinatura fornecem um volume de recursos relevantes aos clubes e contribuem também para temas de programas de debates esportivos. Por ser o esporte de maior preferência dos brasileiros, é visado por vários investidores que possuem interesses como a divulgação de suas marcas por meio de patrocínios e publicidade. Tais investidores buscam informações acerca da saúde financeira dos clubes a fim de analisarem a viabilidade do investimento (MICHIE e OUGHTON, 2005; ANDREFF, 2007; DIMITROPOULOS e TSAGKANOS, 2012; CROXSON e READE, 2013). Nesse contexto, verifica-se a necessidade premente de evidenciação das informações contábeis para a compreensão pelos investidores quanto à situação patrimonial dos clubes de futebol. Deste modo, a entrada em vigor da Resolução CFC nº. 1.429/2013 trouxe algumas modificações importantes para a contabilização das entidades desportivas profissionais.

2.2. Impacto da Resolução 1.429/2013 sobre a transparência e qualidade da informação contábil dos clubes

Como observado, os clubes de futebol brasileiros, apesar de atuarem em um mercado com elevado potencial de crescimento, apresentam limitações significativas quanto ao processo de gestão e, sobretudo, na transparência acerca do seu desempenho econômico e financeiro (ALVES, BEHR e RAIMUNDINI, 2012). A melhoria do nível de divulgação e da qualidade das informações contábeis potencializa a captação de novos investimentos, capital com custo menor, entre outros incentivos (YAMAMOTO e SALOTTI, 2006). Para os clubes de futebol, observa-se que os esforços no sentido de estimular e profissionalizar a indústria têm sido intensos (REZENDE e CUSTÓDIO, 2012). No tocante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de informações contábeis, a Resolução 1.429/2013 estabeleceu novas exigências e alterou outras já definidas na Resolução CFC 1.005/2004. Entre essas modificações, destacam-se: (1) composição do intangível, (2) tratamento de receitas específicas, (3) cessão de direitos de atletas profissionais, (4) controles de gastos com a formação de atletas e (4) demonstrações contábeis obrigatórias. O Quadro 1 sintetiza os requisitos das alterações mencionadas acima.

Os clubes de futebol realizam, permanentemente, aquisições e vendas de direitos de marcas, imagem, bem como gastos com a formação, aquisição e transferências de seus atletas (ALVES, BEHR e RAIMUNDINI, 2012). Essas operações, normalmente, implicam a negociação e/ou construção de um ativo intangível, ou seja, aquele em que não existe substância física, porém os demais elementos para a sua definição estão presentes. Ou seja, um ativo intangível é um recurso à disposição da entidade, com capacidade de geração de benefícios econômicos futuros, sobre o qual se detém o controle e decorre de decisão passada. De acordo com Mackenzie et al. (2013), o ativo intangível é não monetário, identificável e sem substância física. A Resolução 1.429/2014 explicitou a necessidade de se divulgarem informações relativas ao intangível, dada a relevância desses ativos aos clubes de futebol, sendo, muitas vezes, os principais geradores de receita dessas entidades.

As receitas consistem nos benefícios econômicos gerados pelos ativos. Trata-se da entrada de recursos financeiros na companhia que impliquem aumento do patrimônio, mas não constituam aporte de capital pelos sócios (IUDÍCIBUS et al., 2013). A resolução em discussão exigiu que os clubes especificassem os tipos de receitas auferidas no exercício. Esse tipo de evidenciação contribui para a avaliação geral do potencial de desempenho futuro, considerando os diversos tipos de receitas. Na perspectiva dos usuários externos, compreender qual receita mais contribui para a geração de lucro e caixa implica uma potencial tomada de decisão, pois possibilita avaliar qual ou quais as principais fontes de geração de resultados à entidade (DECHOW e SCHRAND, 2004).

Quadro 1 – Principais mudanças contábeis estabelecidas para os Clubes de Futebol

Item modificado	Tratamento contábil
1. Composição do Ativo Intangível	Os gastos com a formação, contratação (e renovação) de atletas como luvas, compensações e comissões pagas, bem como os valores relativos aos direitos de imagem.
2. Receitas Específicas	Deverão ser registradas em contas específicas, de acordo com o período de competência, as seguintes receitas: bilheteria (parte destinada à entidade), direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras semelhantes.
3. Cessão de direitos profissionais sobre atletas	A utilização de atleta mediante cessão temporária de direitos profissionais deve ter os seus gastos registrados no resultado pela entidade responsável pelo desembolso e em receita pela entidade cedente quando aplicável, em função da fluência do prazo do contrato de cessão temporária, aplicando-se o regime de competência.
4. Gastos com a formação de atletas	Os registros dos gastos com a formação de cada atleta devem conter a composição dos controles de gastos diretamente relacionados com a formação de cada atleta em base mensal e regime de competência, além de discriminar o tipo e categoria. O tipo refere-se a alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário e comissão técnica, e a categoria pode ser classificada em infantil, juvenil e júnior.
5. Demonstrações obrigatórias	O conjunto das demonstrações contábeis a ser divulgado contemplará: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados do Exercício (e resultado abrangente), Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas, acompanhados do Relatório de Auditor Independente.

Fonte: Elaborado a partir da Resolução CFC 1.429/2013 (CRC/RS, 2014).

O item 3 do Quadro 1 destaca a necessidade de se evidenciarem os gastos com atletas recebidos em transferência temporária, os chamados empréstimos. Estabelece a resolução que os clubes cedentes do direito de profissionais deverão reconhecer as receitas conforme o regime de competência e, por sua vez, os cessionários reconhecerão os gastos incorridos durante a vigência do contrato. Esse tratamento é coerente com a lógica de demonstrar o resultado do exercício na entidade que possui o ativo. Como os clubes cessionários assumem os riscos e benefícios sobre os respectivos atletas, prevalece a ideia de essência sobre a forma, independentemente de o contrato não tratar da transferência de propriedade (MACKENZIE et al., 2013). Por certo que a resolução caminha na mesma linha estabelecida pelas normas internacionais, o que já proporciona *a priori* melhoria da qualidade das informações divulgadas por essas entidades.

Os clubes deverão, também, declarar, de forma clara e objetiva, o detalhamento dos gastos incorridos referentes à formação dos atletas (item 4 do Quadro 1). Nessa forma de evidenciação, a despeito de se tratar de um tipo de ativo (intangível), em que os gastos (ou custos de formação) não se relacionam diretamente com o potencial de geração de benefícios econômicos, seu detalhamento possibilita que os respectivos usuários externos avaliem os estímulos realizados para a potencialização dos benefícios econômicos futuros. Na perspectiva dos investidores, clubes com melhores infraestruturas de formação (alojamento, comissão técnica etc.) têm maiores condições de formar mais adequadamente o atleta, contribuindo para sua valorização (ALVES, BEHR e RAIMUNDINI, 2012).

Por fim, o último item modificado refere-se às demonstrações contábeis obrigatórias. Na mesma linha que ocorreu com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), parcialmente a partir de 2008 e integralmente em 2010, os clubes brasileiros estão obrigados à divulgação das mesmas demonstrações contábeis obrigatórias às empresas, inclusive Notas Explicativas e Relatório de Auditoria. Essa alteração possibilitará que os diversos credores interessados em acompanhar a situação econômico-financeira dos clubes avaliem: (i) situação patrimonial; (ii) desempenho econômico; (iii) desempenho financeiro; (iv) movimentação do Patrimônio Líquido (ou Social, conforme o tipo jurídico), tudo isso acompanhado de informações detalhadas acerca dos números contábeis apresentados, bem como a opinião do auditor independente, mecanismo importante para a redução dos chamados problemas de agência (FIPECAFI e ERNEST YOUNG, 2013).

2.3 Pesquisas Anteriores

Dada a relevância dos Clubes de Futebol em diversos países, bem como os múltiplos problemas observados, sobretudo aqueles relacionados à gestão, estudos das mais variadas naturezas têm sido feitos de forma sistemática. De acordo com Paton et al. (2014), no período de 2004 a 2013, foram publicados, nos periódicos brasileiros classificados no QUALIS CAPES nos estratos B5 a A2, 16 artigos, sendo que nenhum deles foi divulgado em um periódico A2 ou B5. Além disso, 52,5% foram de trabalhos publicados em periódicos classificados nos estratos B1 e B2. Em sua maioria,

foram publicados no período de 2009-2013 (79,25%) e 68,75% referiram-se à discussão acerca da evidenciação (das demonstrações em geral – 25% e do ativo intangível – 43,75%). Diante disso, apresenta-se, a seguir, a síntese de alguns dos principais estudos realizados no âmbito dos clubes de futebol.

Alves, Behr e Raimundini (2012) buscaram analisar as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação de intangíveis adotadas pelos clubes de futebol. Para tanto, realizaram um estudo de caso em um dos principais clubes do futebol brasileiro, utilizando entrevistas estruturadas e semiestruturadas com o responsável técnico pela elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do clube. Adicionalmente, os autores analisaram os dados divulgados nas demonstrações contábeis do ano de 2009. Como técnica de análise, foi usada a avaliação de conteúdo. Os resultados apresentados demonstram que essa entidade não atende, em sua totalidade, às exigências normativas quanto ao reconhecimento e divulgação das demonstrações contábeis. Considerando que os intangíveis são, por essência, um elemento crítico de mensuração e reconhecimento, a tratativa dada pela entidade não acata, de forma satisfatória, os requisitos mínimos que potencializam a melhor qualidade das demonstrações contábeis dos clubes, principalmente, pela relevância esperada dos intangíveis nesse tipo de entidade (LEITE e PINHEIRO, 2014).

Rezende e Custódio (2012) efetuaram estudo sobre a evidenciação dos direitos federativos nas demonstrações dos clubes de futebol brasileiros. O objetivo foi verificar se as demonstrações apresentavam critérios contábeis uniformes para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos direitos federativos após a vigência da NBC 10.13. O estudo, de natureza descritiva, documental e com abordagem qualitativa, analisou dados de 11 clubes no ano de 2007. Os resultados evidenciaram que os clubes utilizam critérios diferenciados para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos eventos que constituem o objeto do estudo. Entre os casos analisados, observou-se que gastos com contratação e/ou renovação de jogadores são registrados como imobilizado ou reconhecidos diretamente no resultado. Adicionalmente, notou-se que alguns não seguem as determinações da NBC 10.13, o que prejudica a qualidade das demonstrações contábeis, sobretudo no que diz respeito ao aspecto da fidedignidade e comparabilidade das informações.

Maia, Cardoso e Ponte (2013) analisaram as práticas de *disclosure* adotadas por clubes de futebol brasileiros, bem como as compararam com os níveis de agremiações estrangeiras, no que tange à aplicação do IAS 38 – *Intangible Assets*. O estudo, de natureza descritiva, documental e com abordagem quali-quantitativa, examinou dados de 10 clubes nacionais e outros 10 estrangeiros, no período de 2003 a 2010. Os resultados demonstraram que os clubes estrangeiros apresentaram maior nível de evidenciação do período, sendo essa diferença estatisticamente significativa. Os resultados são coerentes com estudos realizados anteriormente, na medida em que fatores econômicos estimulam maiores níveis de evidenciação, tais como o tamanho, receitas, lucratividade, entre outros.

No mesmo sentido, Oliveira, Bianchi e Souza (2014) investigaram as práticas de reconhecimento e divulgação dos dois maiores clubes do futebol gaúcho. Os autores analisaram se as entidades participantes do estudo cumpriram o que preconizava a Resolução CFC 1.005/2004. Observaram que ambos os clubes têm se desenvolvido no que se refere ao cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação; entretanto, à época, não seguiam a determinação dessa resolução no que tange ao tratamento contábil dos custos para formação dos atletas. Enquanto a Resolução 1.005/2004 estabelecia que deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado os gastos com a formação de atleta, as entidades desportivas participantes do estudo reconheciam os respectivos eventos como intangíveis. Esse achado colocava em xeque o poder de *enforcement* das normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Entretanto, especificamente, quanto ao tratamento dos gastos supramencionados como intangíveis, a Resolução 1.429/2013 determinou que fosse revogada a resolução estudada pelos autores.

Esses resultados são observados em outros estudos que analisaram problemas relacionados à divulgação, reforçando a posição de que a transparência entre os clubes de futebol demanda melhorias. Isso porque, a despeito das diversas normas que as regem, especificamente, após a década de 2000, as práticas de contabilidade dos clubes de futebol são difusas e prejudicam a qualidade da informação. Considerando suas situações econômico-financeiras, melhorias no nível de transparência poderiam gerar incentivos econômicos, advindos da menor percepção de risco, menor custo de capital, maior acesso a investidores e credores que demandarão remuneração mínima para esses setores (BASTOS, PEREIRA e TOSTE, 2007; SILVA, TEIXEIRA e NIYAMA, 2009; REZENDE, DALMÁCIO e SALGADO, 2010; HOLANDA et al., 2012). No contexto internacional, as lacunas sobre a transparência dos clubes de futebol também são observadas. O Quadro 2 apresenta um resumo de alguns estudos relacionados ao tema.

Em síntese, os estudos pesquisados (nacionais e estrangeiros) demonstram que:

- Existem fragilidades na estrutura de governança e processo de gestão dos clubes de futebol (ANDREFF, 2007).
- Fatores institucionais e econômicos afetam o nível de evidenciação e transparência dos clubes (GERAERT, SCHEERDER e BRUYNINCKX, 2011; WIEDENEGGER, 2012).
- As diferenças observadas, em termos de práticas contábeis, prejudicam a qualidade das demonstrações contábeis, sobretudo, nos aspectos comparabilidade e fidedignidade (REZENDE e CUSTÓDIO, 2012; MARTIN, 2014).
- Clubes e instituições com melhores desempenhos tendem a cumprir os requisitos mínimos e apresentar maiores níveis de divulgação voluntária (DIMITROPOULOS e TSAGKANOS, 2012).
- Os ativos intangíveis são representativos do volume de ativos dos clubes e têm sido reconhecidos e mensurados de forma não homogênea entre os clubes (ALVES, BEHR e RAIMUNDINI, 2012; HOLANDA et al., 2012; LEITE e PINHEIRO, 2014).
- Por fim, necessário se faz realizar novos estudos sobre evidenciação, governança e gestão, mas, principalmente,

a implementação de práticas que estejam sustentadas em parâmetros legais e/ou científicos, dando maior profissionalismo ao segmento (HALABI, FROST e LIGTHBODY, 2012; CROXSON e READE, 2013; OLIVEIRA, BIANCHI e SOUZA, 2014).

Quadro 2 – Síntese dos estudos estrangeiros sobre transparência e divulgação em Clubes de Futebol

Autor	Ano	Título	Objetivo	Proc. Metodológicos	Resultados
Geeraert, A., Scheederer, J.; Bruyninckx, H.	2011	The governance network of European football: introducing new governance approaches to regulate football at the EU level	Analisar as contribuições da estrutura de governança nos clubes de futebol europeus	Estudo descritivo, bibliográfico e com abordagem qualitativa.	A estrutura de governança no contexto europeu é frágil e pouco transparente o que reflete nos clubes de futebol. Uma estrutura mais avançada e democrática de governança potencializaria uma gestão mais eficaz das associações, refletindo nas práticas de gestão dos clubes.
Verona, G.R.R.	2012	Player's registration rights in the financial statements of the leading Italian clubs: A survey of Inter, Juventus, Lazio, Milan and Roma	Analisar a influência das mudanças ocorridas quanto à mensuração e divulgação dos direitos relacionados aos jogadores nas demonstrações contábeis no período de 1996-2009	Estudo descritivo, documental e com abordagem quali-quantitativa.	A flexibilidade relacionada aos critérios de mensuração e reconhecimento possibilitou uma superestimação dos valores reconhecidos o que agravou a crise do futebol italiano, adicionado à incapacidade de se controlarem os níveis salariais dos jogadores.
Morrow, S.	2013	Football club financial reporting: time for a new model	Analisar criticamente as informações financeiras divulgadas pelos clubes de futebol	Estudo descritivo, bibliográfico e com abordagem qualitativa.	As informações financeiras divulgadas possuem utilidade limitada para muitas das partes interessadas. Além disso, considerando o contexto social e organizacional, as divulgações apresentam uma posição econômica diferente da realidade, em decorrência dos aspectos não captados pelos números contábeis.
Bengtsson Martin, W.K.	2014	Accounting and Disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements?	Analisar e comparar como os principais clubes de futebol europeus mensuram e evidenciam os direitos relacionados aos jogadores	Estudo descritivo, documental e estudo de caso, com abordagem quali-quantitativa.	Os resultados evidenciaram que todos os clubes participantes do estudo cumprem os requisitos mínimos do IAS 38 e das normas da UEFA. Entretanto, no que se refere à mensuração, os métodos são diferenciados e, por vezes, não representam a realidade econômica dos direitos relacionados aos jogadores.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Cooper e Schindler (2003), as pesquisas classificam-se quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, esta investigação classificou-se como descritiva, visto que buscou verificar se os clubes de futebol integrantes da organização Clube dos Treze evidenciam as suas demonstrações contábeis conforme a Resolução CFC 1.429/2013. Para Hair Jr. et al. (2005), os estudos descritivos demonstram características específicas de um determinado fenômeno ou objeto de análise, possibilitando o desenvolvimento de testes de hipóteses.

Quanto aos procedimentos classificou-se como documental tendo em vista a utilização de dados oriundos das

demonstrações contábeis do período de 2007 a 2013 de 16 dos 20 clubes de futebol integrantes da organização Clube dos Treze, coletadas por meio dos respectivos sites oficiais de cada clube. Destaca-se que 4 times foram excluídos por indisponibilidade de dados que possibilitassem a devida análise sobre a divulgação. Além disso, o período analisado se justifica, pois se buscou comparar se os itens mínimos exigidos a partir da resolução já eram divulgados nos anos anteriores. Malhotra (2006) destaca que pesquisas documentais são úteis quando as informações encontram-se disponíveis, reduzindo os custos na coleta e tabulação de dados.

Por fim, a pesquisa classificou-se como quantitativa, pois se utilizou da estatística descritiva para analisar os dados e responder ao problema proposto. De acordo com Cooper e Schindler (2003), as pesquisas quantitativas são aquelas que se servem de técnicas matemáticas e/ou estatísticas para responder ao problema e/ou atender aos objetivos. A coleta de dados teve início a partir da seleção de uma amostra não probabilística composta por 16 clubes integrantes da organização Clube dos Treze, conforme apresentado por meio do Quadro 3 – Amostra.

Quadro 3 – Amostra

Clubes	Período Analisado	Clubes	Período Analisado
Atlético Mineiro	2007-2013	Fluminense	2007-2013
Atlético Paranaense	2007-2013	Grêmio	2007-2013
Bahia	2010-2013	Internacional	2007-2013
Botafogo	2010-2013	Palmeiras	2007-2013
Corinthians	2007-2013	Portuguesa	2010-2013
Coritiba	2007-2013	Santos	2007-2013
Cruzeiro	2007-2013	São Paulo	2007-2013
Flamengo	2009-2013	Vasco	2007-2013

Fonte: Dados da pesquisa.

As demonstrações contábeis foram obtidas por meio dos sites oficiais dos clubes integrantes da organização Clube dos Treze em 2013 e analisadas por intermédio de *checklist*. Ressalta-se, porém, que os dados das demonstrações contábeis dos clubes Bahia, Botafogo e Portuguesa, nos períodos de 2007, 2008 e 2009, e do clube Flamengo, nos períodos de 2007 e 2008, não estavam disponíveis em seus respectivos sites.

O *checklist* elaborado para a coleta de dados (Quadro 4 – *Checklist* – Resolução CFC 1.429/2013) contempla 28 requisitos baseados nas exigências da Resolução CFC 1.429/2013, os quais foram aplicados para cada período (de 2007 a 2013), com o objetivo de verificar se atendem (sim) ou não atendem (não) às exigências de cada requisito. A partir dos resultados obtidos, fez-se a média aritmética dos períodos analisados, para mensurar o nível de cumprimento das exigências por clube.

Quadro 4 – Checklist com os requisitos mínimos aplicáveis aos Clubes de Futebol conforme a Resolução CFC 1.429/2013

1. Segregação das atividades desportivas (patrimônio e resultado)	2. Evidenciou gastos com formação dos atletas (intangível)
3. Gastos não relacionados à formação dos atletas no resultado	4. Reclassificação de gastos com formação por ocasião do contrato de profissional
5. Amortização do intangível conforme o prazo do contrato de cessão	6. Reconheceu perdas por não recuperabilidade de direitos de atleta
7. Evidenciou, em conta específica, os valores de cláusula indenizatória recebidos	8. Segregou as contas de receitas por categoria (tipo)
9. Segregou as contas de passivo por categoria (tipo)	10. Evidenciou, em conta específica de ativo, as antecipações contratuais pagas aos atletas

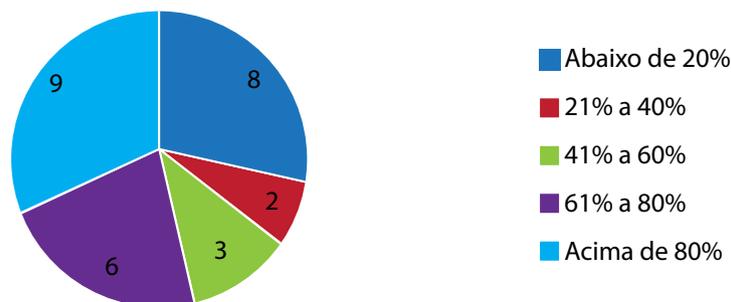
11. Demonstrou os gastos relacionados às cessões temporárias de atletas	12. Declarou, em conta específica, as receitas obtidas pela cessão definitiva de direitos profissionais sobre atletas e de custos não amortizados no resultado do período
13. Evidenciou gastos com formação do atleta segregados por tipo	14. Evidenciou gastos com formação do atleta segregados por categoria (infantil, juvenil e júnior)
15. Divulgou o Balanço Patrimonial (BP)	16. Divulgou a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)
17. Divulgou a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)	18. Divulgou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)
19. Divulgou a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	20. Divulgou as Notas Explicativas (NE)
21. Apresentou NE específica dos gastos com formação do atleta	22. Apresentou NE específica com a composição dos direitos, segregando custo e amortização
23. Divulgou NE das receitas obtidas por atleta e os seus componentes	24. Divulgou NE do total de atletas vinculados à entidade na data-base das Demonstrações
25. Divulgou NE dos direitos e obrigações com entidades estrangeiras	26. Divulgou NE dos ativos e passivos contingentes contratuais
27. Divulgou NE dos ativos e passivos contingentes trabalhistas, previdenciários, tributários e cíveis	28. Divulgou NE dos seguros contratados para os atletas

Fonte: Elaborado pelos autores

4 ANÁLISE DE DADOS

Inicialmente, analisou-se a estatística descritiva dos itens de evidenciação exigidos pela norma. O Gráfico 1 demonstra a quantidade de itens, por faixa de atendimento pelos clubes, dos 28 requisitos apresentados no *checklist* do Quadro 2 ao longo do período 2007 a 2013. Verificou-se que 8 itens indicaram abaixo de 20% de atendimento e outros 9 retrataram níveis superiores a 80%. Agrupando-se as faixas, observa-se que metade dos itens exigidos foi cumprida em níveis superiores a 60%. No sentido contrário, outros 10 itens (36%) apresentaram níveis médios de atendimento até 40%, ou seja, baixo nível de atendimento dos requisitos exigidos pela norma. Esses achados convergem para os resultados observados por Maia, Cardoso e Ponto (2013) quanto ao nível de evidenciação dos intangíveis de clubes nacionais e estrangeiros. Conforme apontado pelos autores, os clubes estrangeiros apresentaram níveis médios de 46%, enquanto os clubes nacionais, 17%. Essa diferença, estatisticamente significativa, demonstra a maior propensão de que clubes em ambientes econômicos mais desenvolvidos demonstrem maiores níveis de transparência, porém, ainda, carecem de melhorias expressivas, pois o nível de atendimento dos requisitos de divulgação, até agora, é baixo (GEERAERT; SCHEEREDER; BRUYNINCKX, 2011).

Gráfico 1 – Distribuição de frequência dos itens do checklist por nível médio de atendimento no período de 2007–2013



Fonte: Dados da Pesquisa

Observou-se também que os itens: (1) Segregação das atividades desportivas (patrimônio e resultado), (15) Divulgação da DRE e (16) Divulgação do BP apresentaram atendimento integral por todos os clubes participantes da amostra.

Já os itens: (3) Evidenciação dos gastos não relacionados diretamente com a formação do atleta na conta de despesas e (26) Divulgação de nota explicativa referente aos direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro

contábil em relação à atividade desportiva foram descumpridos por todos os clubes analisados. A não evidenciação destes itens pode prejudicar, substancialmente, a análise financeira dos clubes. Primeiro, porque os gastos com a formação de atletas indicam o volume de investimentos na formação de um plantel que gerará benefícios econômicos no futuro, fortalecendo o intangível dos clubes. Segundo, porque o nível de endividamento dos clubes e os recorrentes resultados deficitários são incoerentes com a inexistência de obrigações não passíveis de registro, uma vez que é possível e provável que diversas sejam as obrigações não mensuráveis, mas que deveriam constar em notas explicativas, de modo a dar maior transparência aos números contábeis (REZENDE e CUSTÓDIO, 2012).

Além disso, houve baixo nível de atendimento dos itens 13, 17 e 24, os quais exigem a segregação dos gastos relacionados com a formação de atletas por tipo, divulgação da DRA e divulgação de nota explicativa do total de atletas vinculados à entidade na data-base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico de cada atleta ou a inexistência de direito econômico, respectivamente, que foram acatados por menos de 10% dos clubes analisados.

Esse baixo nível de atendimento ocorreu em virtude de a maioria dos clubes analisados não especificar os gastos referentes a alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, entre outros gastos relacionados com a formação de atletas (classificação dos gastos por tipo); a exigência de divulgação de demonstração que evidenciasse o resultado abrangente (DRA) foi introduzida pela CVM somente em setembro de 2009 por meio da Deliberação 595, que aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 26; antes desse período, nenhum dos clubes analisados expôs essa demonstração e informou o resultado abrangente, apenas como parte integrante da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e a nota explicativa do total de atletas vinculados à entidade na data-base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico individual de cada atleta ou a inexistência de direito econômico, somente foi exigida em 2013, pela Resolução CFC nº. 1.429, e nenhum dos clubes adotou essa prática antes desse período.

O percentual das médias de atendimento apresentou grande dispersão variando entre 6,25% e 100%. Apesar disso, verificou-se que 11 itens (39,29%) apontaram nível de atendimento inferior a 50%, sugerindo que a maioria dos clubes analisados atendeu às exigências mínimas da Resolução CFC 1.429 /2013, no período de 2007 a 2013.

Posteriormente, foi avaliado o nível de atendimento anual por clube participante da amostra. Observou-se que houve aumento significativo no nível de atendimento de 2007 para 2013 na maioria dos clubes, com exceção de Portuguesa e Grêmio, que se mantiveram estáveis no período compreendido entre 2010 e 2013.

Os clubes que tiveram as maiores variações foram: Corinthians, Santos e Vasco. O Corinthians apresentou aumento relevante em 2011, em decorrência da divulgação de notas explicativas a partir desse ano, pois, no período de 2007 a 2010, foram divulgados, no site oficial do clube, apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. Dessa forma, esse fato impactou negativamente o nível de evidenciação, uma vez que as exigências referentes às informações contidas em notas explicativas contemplam metade dos requisitos analisados.

A variação apresentada pelo Santos deve-se à divulgação de notas explicativas dos valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras a partir de 2010 e da Demonstração do Valor Abrangente a partir de 2012. Além disso, outras informações foram divulgadas somente no ano de 2013, como a de nota explicativa do total de atletas vinculados à entidade na data-base das demonstrações contábeis, contemplando o percentual de direito econômico individual de cada atleta ou a inexistência de direito econômico e reconhecimento, como perda no resultado referente ao valor não recuperável líquido dos direitos contratuais de cada atleta.

O Vasco indicou variações significativas no decorrer do período analisado, pelo fato de divulgar mais informações em notas explicativas, principalmente, nos anos de 2012 e 2013, referentes às contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cíveis e semelhantes; à composição dos direitos sobre atletas, registrados no ativo intangível, segregados o valor do gasto da amortização e divulgação dos gastos com a formação de atletas, registrados no ativo intangível e o valor amortizado constante do resultado do período.

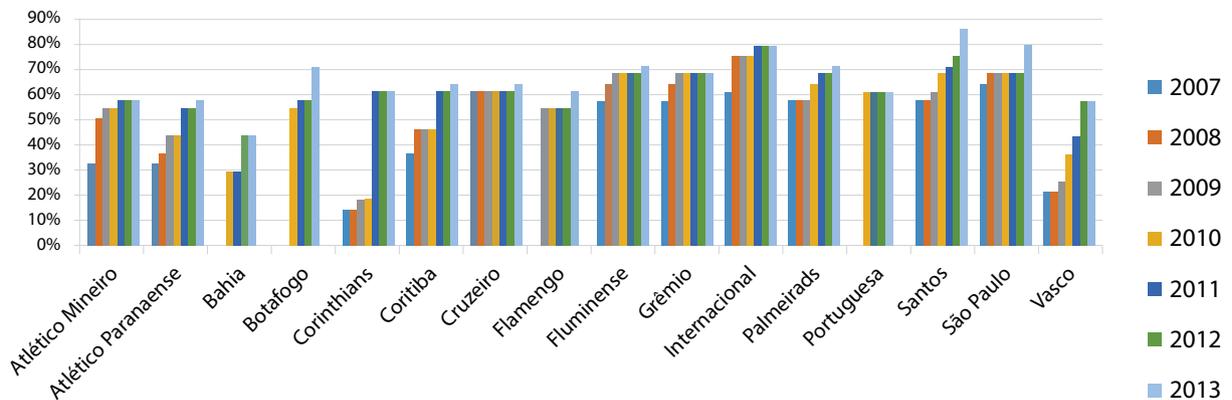
O período de 2007 apresentou o pior nível de atendimento por todos os clubes e isso se deve ao fato de que alguns itens somente passaram a ser exigidos no exercício seguinte (2008), devido às modificações provocadas pela Lei 11.638/07, reforçadas pela resolução analisada neste estudo, tais como a criação do subgrupo de intangível, substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa e a obrigatoriedade de análise periódica quanto à capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo do clube. Entre esses itens, o que resultou em maior aumento no percentual de atendimento dos clubes, no período de 2007 para 2008, foi a evidenciação dos direitos econômicos e federativos sobre atletas no grupo intangível, uma vez que 50% dos clubes analisados em 2007 que evidenciaram os direitos econômicos e federativos sobre atletas no ativo imobilizado, conforme exigido pela Resolução CFC 1.005/2004, passaram a demonstrar essa informação no grupo intangível.

Analisando o período de 2008 para 2009, constatou-se que apenas 7 dos 16 clubes considerados apresentaram variações, embora não significativas. E, entre os períodos de 2010 e 2012, 44% dos clubes avaliados mantiveram-se estáveis, não manifestando nenhuma alteração no percentual médio de nível de atendimento, pois, nesses períodos, não houve publicações de novas legislações que exigissem modificações na evidenciação das demonstrações dos clubes de futebol. Já o período de 2013 apresentou o melhor nível de evidenciação por todos os clubes, porque foi nesse ano que entrou em vigor a resolução analisada neste estudo, a qual aprova a ITG 2003 aplicada aos clubes de futebol, reforça as exigências da Resolução CFC 1.005/2004 e acrescenta algumas mudanças, revogando essa resolução. Em relação ao

período anterior (2012), esse fato implicou o aumento do nível de atendimento de 56,25% dos clubes analisados.

Quando considerada a série histórica, conforme o Gráfico 2, verifica-se que, em todos os clubes, houve melhoria gradual no nível de evidência, sendo que o Corinthians apresentou uma evolução em saltos mais substanciais, o Vasco proporcionou tendência de crescimento marginal mais homogêneo e o Cruzeiro, um nível médio relativamente constante. Como se observa, o Internacional foi o clube que mostrou o maior nível médio, destacando um crescimento significativo do ano de 2007 para 2008.

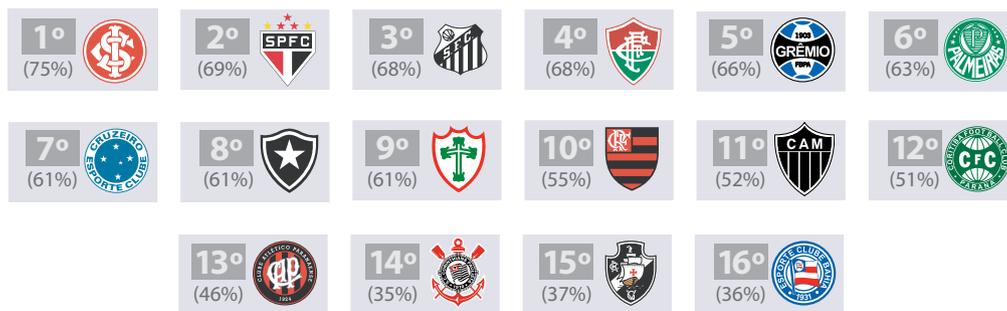
Gráfico 2 – Nível de atendimento dos requisitos de divulgação dos Clubes de Futebol no período de 2007-2013



Fonte: Dados da pesquisa

Seguidamente, elaborou-se um *ranking* conforme a Figura 1, de acordo com o posicionamento ocupado pelos clubes ao longo do período, baseado no nível de atendimento dos requisitos analisados. Considerando que o Internacional apresentou níveis de atendimento mais elevados e de forma mais consistente, foi o clube que expôs melhor posicionamento, obtendo o 1º lugar em todos os períodos, exceto em 2013, quando ocupou o 2º lugar. O nível de evidência desse clube sobressaiu aos demais, principalmente, pelo fato de divulgar mais informações em notas explicativas, tanto quantitativa quanto qualitativamente.

Figura 1 – *Ranking* dos Clubes de Futebol por Nível de atendimento dos requisitos de divulgação no período de 2007-2013



Fonte: Dados da pesquisa

Já o Clube Bahia ocupou a última colocação em todos os períodos analisados, exceto em 2010, quando se posicionou em penúltimo lugar, por não ter apresentado informações suficientes para o atendimento da maioria dos requisitos analisados. Destaca-se que o Corinthians, apesar de ter demonstrado um nível médio inferior ao Vasco e Bahia, ficou na 14ª. posição, pois apresentou posicionamento médio superior, significando que, no *ranking* estabelecido, esteve mais bem colocado, mais vezes, que os outros dois.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados expostos indicam baixo nível de transparência ostentado pelos clubes estudados (56,38%). Apesar de a maioria deles, no período analisado, ter divulgado as demonstrações mínimas exigidas, há precariedade das informações disponibilizadas, principalmente, em relação às notas explicativas, que evidenciam informações qualitativas, mas não quantificam em termos de valores, o que é exigido por alguns itens do *checklist* apresentado, de acordo com a Resolução CFC nº. 1.429 / 2013, tais como: o reconhecimento de perda no resultado referente ao valor não recuperável líquido dos direitos contratuais de cada atleta, determinado pelo item 6, e evidenciação dos gastos com a formação de cada atleta.

A evidenciação das demonstrações de forma padronizada é fundamental para haver comparabilidade e melhoria na qualidade da informação contábil, mas observa-se, diante dos resultados, que ainda persiste diversidade de tratamentos contábeis para um mesmo evento, como ocorre na evidenciação dos valores gastos diretamente com a formação, aquisição e renovação de contrato de atletas, os quais também são encontrados no ativo imobilizado pelos clubes Corinthians, Bahia e Vasco, pois não aderiram à norma estabelecida pela Resolução CFC nº. 1.429/2013, que exige a evidenciação desses gastos no ativo intangível da entidade. A principal diferença dos clubes brasileiros em relação aos europeus, de acordo com Campos Filho e Silva (2006), é que os clubes europeus possuem maior arrecadação devido ao volume maior de recolhimento das receitas provenientes das vendas de jogadores para o exterior. Esse fato é justificável, principalmente, pela falta de transparência das demonstrações dos clubes brasileiros, uma vez que, a despeito de tratar-se de contratos entre os clubes, em termos de avaliação de desempenho e da marca, esses dados poderiam contribuir com o processo.

A falta de transparência das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros acontece, entre outros motivos, pela falta de profissionalização da gestão uma vez que, de acordo com Nakamura (2015, p. 44), os clubes “dependem” de dirigentes voluntários, que nem sempre possuem disponibilidade para se dedicar ao clube e que não necessariamente estão preparados da forma como seria desejável para ocupar cargos de alta responsabilidade”. Adicionalmente, fatores como a falta de profissionalização da gestão, o nepotismo e a distribuição de cargos por lealdade política reforçam o problema, o que não é exclusividade do ambiente brasileiro (GEERAERT, SCHEEREDER, BRUYNINCKX, 2011; RISALITI, VERONA; 2012; MORROW, 2013; BENGTTSSON MARTIN, 2014). O Quadro 5 apresenta os resultados alcançados, de acordo com os objetivos propostos para esta pesquisa.

Quadro 5 – Síntese dos resultados dos objetivos propostos

OBJETIVOS		CONCLUSÃO
1	Evidenciação das exigências da Resolução CFC nº. 1.429 / 2013.	A Resolução CFC nº. 1.429 / 2013 aprova as normas estabelecidas pela ITG 2003 e revoga a Resolução CFC 1.005/2004, determinando 28 itens a serem cumpridos pelos clubes de futebol.
2	Verificação de como os clubes brasileiros de futebol têm cumprido as exigências da Resolução CFC nº. 1.429 / 2013	A média de atendimento dos clubes analisados nos períodos de 2007 a 2013 foi relativamente baixa, de 56,38%, demonstrando falta de clareza e transparência das demonstrações contábeis das instituições investigadas.
3	Comparação das práticas contábeis efetuadas pelos clubes brasileiros de futebol e a relação com a legislação desportiva vigente no país.	Há diversidade de tratamentos contábeis para um mesmo evento, contrariando o que foi estabelecido pela Resolução CFC nº. 1.429/2013, que afeta a padronização dos registros e dificulta a comparabilidade entre as demonstrações contábeis dos clubes.

Fonte: Elaborado pelos autores

Destaca-se, como limitação desta pesquisa, o fato de o instrumento de coleta considerar a ocorrência ou não do atendimento ao requisito (é possível que dentro de um determinado item haja maiores níveis de divulgação), bem como a constatação de que os resultados foram fundamentados com base apenas nas análises das demonstrações publicadas no site oficial de cada entidade, pois não houve confrontação com nenhuma informação contida nos controles internos dos clubes. Sugere-se, como estudo futuro, uma pesquisa que identifique os motivos pelos quais os clubes não evidenciam as demonstrações ou adotam tratamentos contábeis diferentes do que são exigidos pela legislação em vigor, bem como se existe relação entre características econômicas e o nível de evidenciação. Outra possibilidade é ampliar o tamanho da amostra, incluindo os demais clubes brasileiros que disputam campeonatos estaduais, nacionais e internacionais.

REFERÊNCIAS

ALVES, C. R. S.; BEHR, A.; RAIMUNDINI, S. L. Mensuração e Evidenciação de Ativos Intangíveis em Demonstrações Contábeis: O estudo de caso em um clube de futebol brasileiro. *Revista Catarinense de Ciência Contábil – CRCSC*, Florianópolis, 11, n. 32, abr./jul. 2012. pp. 9-25.

- ANDREFF, W. French Football: A Financial Crisis Rooted in Weak Governance. *Journal of Sports Economics*, 8, n. 6, December 2007. 652-661. DOI: 10.1177/1527002506297021. Acesso em: 31 mar. 2015.
- BASTOS, P. S. S.; PEREIRA, R. M.; TOSTE, F. P. Uma Contribuição Para a Evidenciação do Ativo Intangível – Atletas – dos Clubes de Futebol. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, 9, n. 36, 2007. 1-16. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/123/124>>. Acesso em 25 jun. 2015.
- BENGTSSON, M.; WALLSTRÖM, J. *Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statement? A study of Top European Football Clubs*. Jonkoping International Business School (Dissertação de Mestrado). Jonkoping, 57 p. 2014. Disponível em: <<http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:721716/FULLTEXT01.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2015.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRC/RS). *Normas Brasileiras de Contabilidade: Auditoria Independente; Auditoria Interna; Perícia Contábil*. Edição revista e atualizada até dezembro de 2014. Editora Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade, 2014.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. Tradução de Luciana de Oliveira Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- CROXSON, K.; READE, J. J. Information and Efficiency: Goal Arrival in Soccer Betting. *The Economic Journal*, Oxford, 124, March 2013. 62-91. Disponível em: <<http://doi:10.1111/eoj.12033>>. Acesso em: 10 maio 2015.
- DECHOW, P. M.; SCHRAND, C. M. *Earnings Quality*. Virginia: The Research Foundation Publications of CFA Institute, 2004. 152 p.
- DIMITROPOULOS, P. E.; TSAGKANOS, A. Financial Performance and Corporate Governance in the European Football Industry. *International Journal of Sport Finance*, 7, n. 4, 2012. pp. 280-308.
- PIPECAFI; ERNEST YOUNG. *Análise sobre o IFRS no Brasil*. São Paulo: EYBrasil, 2013. 448.
- GEERAERT, A.; SCHEERDER, J.; BRUYNINCKX, H. The governance network of European football: introducing new governance approaches to steer football at the EU level. *The International Sports Law Journal*, 3, n. 4, July-October 2011. 1-15. Disponível em: <<http://go.galegroup.com.ez27.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?&id=GALEA352250491&v=2.1&u=capes&it=r&p=AONE&sw=w&authCount=1>>. Acesso em: 26 jun. 2015.
- HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Tradução de Lene Belon Ribeiro. Reimpressão 2007. Editora Porto Alegre: Bookman, 2005. 471 p.
- HALABI, A. K.; FROST, L.; LIGTHBODY, M. Football history off the field: utilising archived accounting reports to challenge “myths” about the history of an Australian football club. *Accounting History*, 1, 2012. 63-81. Disponível em: <<http://doi.10.1177/1032373211424573>>. Acesso em: 2 jan. 2015.
- HOLANDA, A. P.; MENESES, A. F. de; MAPURUNGA, P. V. R.; DE LUCA, M. M. M. Determinantes do Nível de Disclosure em Clubes Brasileiros de Futebol. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, 17, n. 2, jan./abril 2012. 2-17. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5401/4105>>. Acesso em: 3 maio 2014.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. *Manual da contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- KERN, A.; SCHWARZMANN, M.; WIEDENEGGER, A. Measuring the efficiency of English Premier League football. *Sport, Business and Management: An International Journal*, 3, 2012. 177-195. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/20426781211261502>>. Acesso em: 20 jun. 2015.
- KRESPI, N. T.; MECKING, D. V.; HEIN, N. *Gerenciamento de Resultados Contábeis: Uma análise dos Clubes Brasileiros de Futebol*. XXXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção: Desenvolvimento Sustentável e Responsabilidade Social: As contribuições da Engenharia de Produção. Bento Gonçalves: ABEBRO. 2012. p. 1-11. Disponível em: <www.abebro.org.br/biblioteca/ENEGEP2012_TN_STO_159_929_21038.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2015.
- LEITE, D. U.; PINHEIRO, L. E. T. Disclosure de Ativo Intangível: Um Estudo dos Clubes de Futebol Brasileiros. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, 33, n. 1, janeiro/abril 2014. 89-104. doi: 10.4025/enfoque.v33i1.21400.
- MACKENZIE, B.; COETSEE, D.; NJIKIZANA, T.; CHAMBOKO, R.; COLYVAS, B.; HANEKOM, B. *IFRS 2012: interpretação e aplicação*. Porto Alegre: Bookman, 2013. 1.097 p.
- MAIA, A. B. G. R.; CARDOSO, V. I. C.; PONTE, M. R. Práticas de Disclosure do Ativo Intangível em Clubes de Futebol. *RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, Ribeirão Preto, 4, n. 1, agosto 2013. 1-17. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.13059/racef.v4i1>>. Acesso em: 5 abr. 2015.
- MALHOTRA, N. K. *Pesquisas de marketing: uma orientação aplicada*. Tradução de Laura Bocco. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. 720 p.
- MARQUES, D. S. P.; COSTA, A. L. Administração de clubes de futebol profissional e governança corporativa: um estudo comparativo de três agremiações no estado de São Paulo. *RAUSP – Revista de Administração da USP*, São Paulo, 44, n. 2, abr./maio/jun. 2009. 118-130. Disponível em: <www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=1365>. Acesso em: 31 mar. 2015.
- MICHIE, J.; OUGHTON, C. The Corporate Governance of Professional Football Clubs in England. *The Corporate Governance*, 13, n. 4, July 2005. 517-531. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-8683.2005.00446.x/pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2015.
- MOREIRA, F. S.; FIRMINO, J. E.; SILVA, R. C.; SILVA, J. D. B. *Qualidade da Auditoria nos Clubes de Futebol Brasileiro: Abordagem sobre o julgamento dos auditores independentes na redução ao valor recuperável de ativos*. XXXVII Encontro Nacional dos Programas

de Pós-graduação em Administração – ENANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração. 2013. pp. 1-15. Disponível em: <www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_CON2410.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2014.

MORROW, S. Football club financial reporting: time for a new model? *Sport, Business and Management: An International Journal*, 3, n. 4, 2013. 297-311. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/SBM-06-2013-0014>>. Acesso em: 26 jun. 2015.

NAKAMURA, W. T. Reflexões sobre a Gestão de Clubes de Futebol no Brasil. *Journal of Financial Innovation*, São Paulo, 1, n. 1, abr. 2015. 40-52. Disponível em: <[DOI:10.15194/jofi_2015.v1.i1.10](https://doi.org/10.15194/jofi_2015.v1.i1.10)>. Acesso em 1º maio 2015.

OLIVEIRA, D. S.; BIANCHI, M.; SOUZA, R. B. L. Análise da Implantação da Padronização Contábil nos Clubes Gaúchos de Maior Poder Econômico: Grêmio Football Porto Alegre e Sport Club Internacional. *SINERGIA – Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis (ICEAC)*, Rio Grande do Sul, 1, 2014. 41-52. Disponível em: <<http://www.seer.furg.br/sinergia/article/view/3887/3047>>. Acesso em 31 dez. 2014.

PATON, C.; YAMAKI, C. M.; CARVALHO, F. B. G.; OGAWA, F. S. *Contabilidade e Agremiações Esportivas de Futebol Profissional: Uma Análise da Publicação Científica Contábil em Periódicos QUALIS no Período de 2004 a 2013*. 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina. 2014. pp. 1-16. Disponível em: <vl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5ccf/20140421034645.pdf>. Acesso em: 1º abril 2015.

PATON, C.; YAMAKI, C. M.; CARVALHO, F. B. G.; OGAWA, F. S. *Contabilidade e Agremiações Esportivas de Futebol Profissional: Uma Análise da Publicação Científica Contábil em Periódicos QUALIS no Período de 2004 a 2013*. 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina. 2014. p. 1-16. Disponível em: <vl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5ccf/20140421034645.pdf>. Acesso em: 1º abril 2015.

PERRUCCI, F. F. *Clube-Empresa: O modelo brasileiro para transformação dos clubes de futebol em sociedades empresárias*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima, 287 p. 2006. Disponível em: <www.gestaodesportiva.com.br/dissertacoes/Dissertacao%20Felipe%20Falcone%20Perrucci.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2015.

REZENDE, A. J.; CUSTÓDIO, R. S. Uma Análise da Evidenciação dos Direitos Federativos nas Demonstrações Contábeis dos Clubes de Futebol Brasileiros. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, 6, n. 1, jul./set. 2012. 229-245. Disponível em: <www.repec.org.br/index.php/repe/article/view/235/622>. Acesso em: 10 mar. 2015.

REZENDE, A. J.; DALMÁCIO, F. Z.; SALGADO, A. L. Nível de disclosure das atividades operacionais, econômicas e financeiras dos clubes brasileiros. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, 13, n. 2, maio/ago. 2010. 36-50. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/282>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

SCHARF, E. R. O patrocínio do futebol como ferramenta do marketing esportivo para a construção de brand awareness. *E&G – Revista Economia e Gestão*, Belo Horizonte, 10, n. 23, maio/ago. 2010. 80-99. Disponível em: <periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P1984-6606.2010v10n23p80/2164>. Acesso em: 9 jan. 2015.

SILVA, C. A.; TEIXEIRA, H. M.; NIYAMA, J. K. *Evidenciação Contábil em Entidades Desportivas: Uma análise dos Clubes de Futebol Brasileiros*. 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: [s.n.] 2009. pp. 1-15. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/305.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2014.

SILVA, C. V. G. F.; CAMPOS FILHO, L. A. Gestão de Clubes de Futebol Brasileiros: Fontes Alternativas de Receita. *Revista Eletrônica Sistema & Gestão*, Niterói, 1, n. 3, set./dez. 2006. 195-209. Disponível em: <www.revistasg.uff.br/index.php/sg/article/view/SGV1N3A2/20>. Acesso em: 15 abr. 2015.

SILVESTRE, A. O. *Auditoria Independente: Um estudo sobre o conteúdo dos relatórios das demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros*. (Trabalho de Conclusão de Curso). Centro de Ciências Econômicas, Contábeis e Comércio Internacional, Universidade Caxias do Sul. São Paulo, 89 f. 2013. Disponível em: <www.ibracon.com.br/downloads/pdf/3-premio-transparencia-universitario.pdf>. Acesso em: 9 fev. 2015.

SZYMANSKI, S. Fair is Foul: A Critical Analysis of UEFA Financial Fair Play. *International Journal of Sport Finance*, 9, 2014. 218-229.

TOLEDO FILHO, J. R.; SANTOS, A. F. *A evidenciação das demonstrações contábeis: uma análise das modificações provocadas pela Lei 11.638/07 aplicáveis aos clubes de futebol que disputam a série A-2009*. XXX Econtro Nacional de Engenharia de Produção: Maturidade e desafios da Engenharia de Produção: competitividade das empresas, condições de trabalho, meio ambiente. São Carlos: ABEPRO – Associação Brasileira de Engenharia de Produção. 2010. p. 1-14. Disponível em: <www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STP_115_755_15163.pdf>. Acesso em: 19 maio 2015.

RISALTI, G.; VERONA, G. R. R. Players' registration rights in the financial statements of the leading Italian clubs: A survey of Inter, Juventus, Lazio, Milan and Roma. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25, n. 4, 2012. 602-634. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/09513571311285603>>. Acesso em: 26 jun. 2015.

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M. *Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais*. São Paulo: Atlas, 2006.

Perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial

Perspectives of accountants in relation the implementation of the eSocial

RESUMO

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) refere-se à escrituração digital da folha de pagamento e das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais relativas a todo e qualquer vínculo trabalhista, sendo classificado como o maior e mais complexo projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). O objetivo deste estudo foi analisar as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial. Quanto à abordagem, utilizou-se a metodologia quantitativa, a descritiva para o objetivo, e pesquisa de levantamento quanto aos procedimentos. Como instrumento de coleta de dados, utilizou-se um questionário que foi validado por três professores da área, com dezessete questões fechadas, baseado nos autores Abrantes (2014) e Volpatto (2014). A população desta pesquisa foi de 5.345 contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina (CRC/SC), resultando em uma amostra de 251 respondentes. Os principais resultados apontaram que os profissionais demonstraram conhecimento em relação ao eSocial, no entanto, não estão preparados para esta nova obrigação e pretendem investir em capacitação, tecnologia da informação e consultorias. Além disto, os profissionais acreditam que, com a implantação do eSocial, haverá uma pequena redução da burocracia e um grande aumento do cumprimento dos direitos trabalhistas. Por fim, as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial não são positivas, uma vez que, como os próprios respondentes afirmaram, não estão preparados para esta mudança. E ainda, a maioria dos contadores acredita que o maior beneficiado com a implantação do eSocial será o governo.

Palavras-Chave: Perspectivas. Contadores. eSocial.

ABSTRACT

The eSocial is the digital bookkeeping of payroll and the labor, social security and tax obligations related to any and all employed relationship, being classified as the largest and most complex project of the Public Digital Bookkeeping System (SPED). The objective of this study was to analyze the perspectives of accountants in relation to the implementation of the eSocial. It was used as quantitative methodology for the approach, descriptive for the objective and survey of the procedures. As a data collection instrument, a questionnaire was used and validated by three teachers of the area, with seventeen closed questions, based on the authors Abrantes (2014) and Volpatto (2014). The population of this research was 5,345 accountants registered in the Regional Council of Accounting of Santa Catarina (CRC/SC), resulting in a sample of 251 respondents. The main results pointed out that the professionals showed knowledge regarding eSocial, however are not prepared for this new obligation and intend to invest in training, information technology and consultancies. In addition, professionals believe that with the implementation of the eSocial, there will be a small reduction of bureaucracy and a great increase in compliance with labor rights. Finally, the perspectives of the accountants in relation to the implementation of eSocial are not positive, once as the own respondents stated, they are not prepared for this change. In addition, most accountants believe that the biggest beneficiary with the implementation of eSocial will be the government.

Keywords: Perspectives. Accountants. eSocial.

Lucimara da Silva de Oliveira

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Contato: Rua João Coan, 400, Universitário, Biguaçu, SC, CEP 88.161-064. E-mail: lucimara.silva.tj@gmail.com.

Tayana Pereira Santana

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Contato: Rua João Coan, 400, Universitário, Biguaçu, SC, CEP 88.161-064. E-mail: tayanapereirasantana@outlook.com.

Zilton Bartolomeu Martins

Mestre em Administração pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Especialista em Gerência Contábil, Perícia, Auditoria e Controladoria pela Faculdade Internacional de Curitiba (FACINTER). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Docente do curso de Ciências Contábeis na Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Contato: Rua João Coan, 400, Universitário, Biguaçu, SC, CEP. 88.161-064. E-mail: ziltonmartins@univali.br.

1 INTRODUÇÃO

É notório que a contabilidade está passando por constantes mudanças para atender as necessidades de seus usuários e acompanhar as inovações e os avanços tecnológicos. Decorrente disto, surgiu a necessidade da padronização das informações, passando-as da forma impressa para a digital (RUSCHEL; FREZZA; UTZIG, 2011).

Os autores supracitados ainda relatam que surgiu a preocupação por parte do fisco de realizar um controle maior e de forma segura das informações geradas pelas organizações diminuindo a probabilidade de sonegações. As empresas, ao adquirirem *softwares* adequados e capazes de suprir todas as exigências impostas, conseqüentemente tornam as informações úteis para a tomada de decisão.

Para atender a esta necessidade, o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil, por meio do Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, alterado pelo Decreto n.º 7.979 de 08 de abril de 2013, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), revolucionou o sistema tributário nacional, obrigando todas as empresas a se adaptarem às novas regras de fiscalização implantadas pelo fisco. O SPED é dividido em quatro módulos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), sendo, assim, a principal ferramenta de controle e fiscalização das informações prestadas pelas organizações empresariais (ABRANTES, 2014).

Com base nesta estrutura, surgiu o eSocial, que tem por objetivo a consolidação das obrigações acessórias da área trabalhista em uma única entrega. Este projeto é uma ação conjunta dos seguintes órgãos e entidades do governo federal: Caixa Econômica Federal (CEF), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Ministério da Previdência Social (MPS), Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e Receita Federal do Brasil (RFB) (DUARTE, 2013).

Mesmo o eSocial sendo algo inovador e útil, para atender as exigências desta nova sistemática, estas alternativas geram modificações significativas no que se refere à capacidade profissional, no preparo e na revisão de processos contábeis e administrativos no âmbito trabalhista e previdenciário e, conseqüentemente, a implantação destes sistemas está trazendo desafios, principalmente para os profissionais da área contábil que estão envolvidos diretamente nessa mudança (BORGES; SOARES; MARTINS, 2013).

Diante deste novo cenário, motiva-se a fazer a seguinte pergunta de pesquisa: Quais são as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial? Para que esta pergunta possa ser respondida, formulou-se o seguinte objetivo: analisar as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial.

Como justificativa teórica, Cruz et al. (2013) identificaram os impactos sobre os profissionais de contabilidade e empresários de Iúna (ES), em relação ao SPED Pis/Cofins, e sugerem que em futuros estudos sejam pesquisados outros tipos de SPED, como eSocial, que é um assunto novo para as empresas. Além disto, Jordão et al. (2016) analisaram a percepção de empresários, contadores e órgãos fiscalizadores de Minas Gerais sobre a adoção do SPED e aconselham que se comparem as diferenças de percepção entre interessados de outros estados ou regiões, ou se realize um estudo nacional ou supranacional.

Silva et al. (2016) identificaram a realidade das empresas situadas no estado de Minas Gerais em relação ao nível de preparo destas para o cumprimento do eSocial e propõem a expansão e adequação da pesquisa a outros estados brasileiros. Por fim, Vellucci (2017) verificou se as mudanças advindas demandarão a necessidade de novas rotinas na área de administração de pessoal, por meio da verificação da adaptabilidade ao eSocial, dos fatores críticos e do envolvimento da direção com a implantação deste projeto pelas organizações e recomendam ampliar o número de respondentes dos instrumentos de sua pesquisa.

O presente estudo se justifica empiricamente, por se tratar de assunto recente na contabilidade e em discussão em nível nacional, pois o profissional da área contábil terá uma grande responsabilidade e mudanças na etapa de coleta e de envio de informações trabalhistas, simplificando as obrigações a serem entregues. Além disto, este é um tema de comum interesse para profissionais contábeis, empresas e também para o Poder Público.

Esta pesquisa está apresentada em mais quatro seções para além desta introdução. A seção dois traz o referencial teórico sobre o tema, sendo seguida pela seção três, que traz os procedimentos metodológicos utilizados na construção do artigo. A seção quatro apresenta a análise dos resultados obtidos, e a seção cinco encerra o artigo, trazendo as considerações finais deste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste estudo é dividido em evolução da contabilidade, que abordará a ciência de sua origem até os dias atuais; Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que definirá quais subprojetos são classificados neste projeto; o eSocial, que apresentará o que é e o início de sua vigência; e a profissão contábil após o surgimento do SPED, que mostrará toda a sua evolução.

2.1 Evolução da Contabilidade

De acordo com Martins (2001), a contabilidade se faz presente junto à sociedade há muitos anos antes de Cristo. O seu desenvolvimento acompanha a evolução da civilização, cujo crescimento e progresso da humanidade faz com que se torne cada vez mais eficiente e fiel ao que se propõe.

Por outro lado, Lizote e Mariot (2012) consideram que a contabilidade no Brasil teve início na época colonial, representada pela evolução da sociedade e das alfândegas que surgiram no ano de 1530, com influência portuguesa.

Porém, foi só em 1808, com a chegada da família real do reinado de Dom João I, que ocorreu um desenvolvimento socioeconômico na colônia. Foram criados os portos, onde se passou a comercializar diversos produtos, fundado o Banco do Brasil e, conseqüentemente, iniciou-se a emissão do papel-moeda.

Com o aumento dos negócios, surgiu a necessidade de que as escriturações das contas fossem feitas somente por pessoas que tivessem estudado aula de comércio. O ensino comercial levou quase 100 (cem) anos para se estruturar, e só em 1902, depois do movimento dos guarda-livros, foi fundada a escola de prática de comércio, formando profissionais com excelência no ensino (LIZOTE; MARIOT, 2012).

Com relação ao profissional contábil, Reis e Silva (2007) argumentam que antigamente o mercado de trabalho não exigia dos profissionais da área de Contabilidade o ensino superior, por isso, a figura do técnico em contabilidade supria as necessidades deste mercado. Os autores supracitados versam ainda que, diante das expectativas em torno do crescimento do profissional contábil, pode-se verificar que este vem buscando a evolução e amadurecimento para atender e acompanhar o mercado.

Com o decorrer da evolução da escrita manual para a utilização de máquina de escrever (datilografia) e posteriormente o uso de computadores, que começaram a ser difundidos por volta de 1980, juntamente com sistemas informatizados que unem as diversas áreas de uma empresa, bem como geram os mais diversos relatórios, a internet influenciou de tal maneira pessoas e empresas, que criou um novo mercado de atuação para os profissionais das mais diversas áreas incluindo a contábil (SASSO; ROSA; BARBOSA, 2011).

O Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais com as obrigações de fiscalizar e regular a profissão contábil. Foi definido que os contadores seriam graduados em cursos de Ciências Contábeis e técnicos em contabilidade no nível médio. Já em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), dividindo-as em normas Brasileiras de Contabilidade-Técnicas (NBC-Ts) e Normas Brasileiras de Contabilidade-Profissionais (NBC-Ps) (LIZOTE; MARIOT, 2012).

Conforme Bugarim e Oliveira (2014), em junho de 2010, foi sancionada a Lei nº. 12.249, que alterou diversos dispositivos do Decreto-Lei nº. 9.295/1946, regulador da profissão contábil. Entre as mudanças introduzidas pelo novo diploma legal, destacou-se aquela que autoriza o Conselho Federal de Contabilidade a regular acerca dos princípios contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como a editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

2.2 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Com a evolução do cenário mundial, a contabilidade vem passando por várias mudanças e com isso surge a necessidade da padronização dos sistemas tributários, para que, desta forma, o fisco possa obter um melhor gerenciamento de seus sistemas (ABRANTES, 2014).

Com estas mudanças, houve a necessidade de implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o qual faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Este projeto consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a sua validade jurídica apenas na sua forma digital (BARP; VIEIRA; MARTINS, 2014).

Nesse sentido, Oliveira e Ávila (2016) reiteram que o SPED pode ser definido como uma ferramenta do governo federal que inova a relação entre o fisco e o contribuinte, pois unifica as atividades de envio de informação para as autarquias. Sua demanda vem sendo observada por todos como um meio de impedir a sonegação fiscal e inibir as relações da ilegalidade na arrecadação tributária do cenário empresarial, obrigando dessa maneira as empresas a se estruturarem econômica e financeiramente, provocando uma estabilidade patrimonial com vistas ao retorno tributário arrecadado pelo ente federativo. Desta forma, como foco principal, existe a geração de renda e promoção do bem-estar da sociedade (COSTA et al., 2010).

Cardoso (2016) afirma que o sistema SPED foi iniciado com três subprojetos: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), porém, se ampliou para outros projetos: Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-LALUR), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), EFD-Contribuições e eSocial (Escrituração Fiscal da Folha de Pagamento e das Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais).

2.3 eSOCIAL

O eSocial é a escrituração digital da folha de pagamento e das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais relativas a todo e qualquer vínculo empregatício. É o maior e mais complexo projeto do SPED, sendo planejado de forma conjunta por diversos órgãos e instituições, como a Receita Federal do Brasil (RFB), a Caixa Econômica Federal (CEF), o Ministério da Previdência Social (MPS), o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) (REICHERT, 2015; SILVA et al., 2016).

O projeto foi embasado legalmente no SPED, criado por meio do Decreto de nº. 6.022 de 22 de janeiro de 2007, e aprovado a partir do Ato Declaratório Executivo nº. 5, de 17 de julho de 2013. Ao traçar algumas diretrizes, a Receita Federal do Brasil e a Caixa Econômica Federal definem vários pontos para este projeto, incluindo a criação do Comitê

Diretivo e do Comitê Gestor do eSocial (RIBEIRO, 2015).

Desta forma, o autor supracitado ressalta que a Circular nº. 657/2014 da Caixa Econômica Federal, publicada pelo Diário Oficial da União em 5 de junho de 2014, que trata do Projeto Social, aparece para enaltecer a escrituração digital no que tange aos dados da folha de pagamento, das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais relativas a todos os empregados, empregadores e contratações de serviços em território nacional. Destaca-se não só como uma escrituração digital da folha de pagamento, mas também como um grandioso e complexo projeto que envolve Receita Federal, Ministério do Trabalho, INSS e a Caixa Econômica Federal, com o objetivo de unificar a transmissão das informações acessórias da área trabalhista para os diferentes órgãos do governo, usuários das informações.

Neste contexto, Vassoler (2015) enfatiza que, em 11 de dezembro de 2014, foi publicado o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), instituído pelo Decreto nº. 8.373 de 2014, sendo esta a legislação que irá prevalecer para a versão do eSocial em que será necessário seguir suas normas e princípios para o envio dos dados. Também foi esclarecido sobre as normas que serão seguidas no Manual do eSocial, explanando os órgãos envolvidos, aspectos legais e alguns detalhes sobre o funcionamento do eSocial.

Diante dos fatos, Araújo (2016) destaca o cronograma para obrigatoriedade de início do envio da obrigação acessória, conforme segue no Quadro 1.

Quadro 1: Cronograma do eSocial

Empregador com faturamento no ano-calendário de 2016 acima de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais)	
A partir da competência de janeiro de 2018	Obrigatoriedade de prestação de informações por meio do eSocial.
A partir da competência de julho de 2018	Obrigatoriedade da prestação de informação referente à tabela de ambientes de trabalho, comunicação de acidente de trabalho, monitoramento da saúde do trabalhador e condições ambientais do trabalho.

A transmissão dos eventos para os demais obrigados ao eSocial	
A partir da competência de julho de 2018	Obrigatoriedade de prestação de informação por meio do eSocial.
A partir da competência de janeiro de 2019	Obrigatoriedade da prestação de informação referente à tabela de ambientes de trabalho, comunicação de acidente de trabalho, monitoramento da saúde do trabalhador e condições ambientais do trabalho.

Fonte: Adaptado de Araújo (2016)

O Quadro 1 apresenta o cronograma para envio do eSocial que terá início em janeiro de 2018 para os empregadores com faturamento superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) no ano-calendário de 2016, e estende-se à competência julho de 2018, que abrange a obrigação a todos os empregadores (ARAÚJO, 2016).

O autor citado salienta que entre as principais mudanças destaca-se o Registro de Empregados, que passará a ser realizado no portal do eSocial, registro da folha de pagamento mensal, que deverá ser providenciado até o segundo mês subsequente ao cálculo, além do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), que será extinto, pois as informações passarão automaticamente para o órgão responsável.

A seguir, o Quadro 2 apresenta as principais declarações e obrigações que serão unificadas a partir da utilização do eSocial.

Quadro 2: Panorama atual das principais obrigações do Departamento Pessoal

Obrigações	Finalidades
SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social	Consolidar os dados cadastrais e financeiros dos contribuintes e trabalhadores para repassar ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e à Previdência Social.
CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados	Registro permanente de admissões e dispensa de empregados, sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Obrigações	Finalidades
RAIS – Relação Anual de Informações Sociais	Relação Anual de Informações Sociais, que objetiva, entre outras funções, o controle dos registros do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS; dos Sistemas de Arrecadação e de Concessão e Benefícios Previdenciários; de estudos técnicos de natureza estatística e atuarial; de identificação do trabalhador com direito ao abono salarial Programa de Integração Social – PIS e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP.
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	Declarar as retenções de imposto de renda na fonte, inclusive nas relações de trabalho.

Fonte: Araújo (2016)

Conforme o Quadro 2, a prestação das informações tende a ser integrada em um único sistema, o que facilita a fiscalização, cruzamento e acesso às informações por parte dos entes fiscalizadores. Quanto às empresas, as declarações acima evidenciadas deixam de ser entregues por meio de *softwares* distintos, padronizando-se conforme o *layout* do eSocial. Neste contexto, Cordeiro (2012) enfatiza que o eSocial representa mais um importante passo no projeto digital de escrituração das empresas, podendo esta ser uma oportunidade de melhoria para os processos e controles internos das organizações.

2.4 A Profissão Contábil após o Surgimento do SPED

O SPED causou muitas mudanças que impactam principalmente a profissão contábil, diante da informação em tempo real. Nesse sentido, Sasso, Rosa e Barbosa (2011) ressaltam que o SPED trouxe impacto nas diversas áreas tecnológicas das atividades contábeis envolvidas. Entre os benefícios, destacam-se as demonstrações contábeis reais e integras, redução dos custos com a emissão e o armazenamento dos documentos em papel, e o aperfeiçoamento dos serviços de Escrituração.

O Fisco implantou o SPED com o propósito de aprimorar os controles das movimentações contábeis e fiscais de seus contribuintes, aumentando, assim, a fiscalização, e consequentemente coibindo a sonegação fiscal (SOUZA, 2013). Para Cardoso (2012), o SPED facilitou a vida do contador que, diante da informatização, consegue aproximar o contribuinte do fisco, e ao simplificar as obrigações acessórias, transferindo o manual para o digital de documentos fiscais tradicionais. Toda a movimentação é gerada por sistemas informatizados e integrados pela empresa, reduzindo sensivelmente o índice de erros com a escrituração das notas fiscais de forma manual, assim como o tempo despendido com a digitação e conferência dos documentos (PIRES, 2010).

Mais especificamente, a criação do SPED facilitou as tarefas do profissional contábil pelo armazenamento e tratamento de informações geradas pela atividade, de acordo com Campos (2012). Com a implementação do SPED, a transposição da fase do papel para a transmissão digital permitiu maior velocidade de envio, segurança, compartilhamento e confiabilidade dos dados das empresas.

Arruda, Gomes e Santos (2011) enfatizam que o SPED surgiu para revolucionar o sistema de informação contábil, fazendo com que a informatização facilitasse a rotina do contador. O sistema tem como objetivo integrar fisco e contribuinte, pois a informatização das principais atividades contábeis gera melhor aproveitamento. Com isto, o profissional contábil deve estar atento às inovações, pois frequentemente surge a necessidade de mudanças no perfil profissional.

Na visão de Barp, Fortes e Sonaglio (2014), a função do contador passa a ser mais valorizada, tendo este o papel de consultor nas organizações com a implementação do SPED, que promoveu várias mudanças na legislação brasileira e, consequentemente, na profissão contábil. Isto leva o profissional a seguir as normas contábeis com mais exatidão, o que garante que as informações passadas ao fisco sejam mais precisas e corretas, sendo instrumento de auxílio na contabilidade gerencial de seus clientes, no controle e tomada de decisões.

Os Sistemas de Informações Contábeis e o próprio SPED desafiam os profissionais atuantes na área a se adequarem e agirem de forma satisfatória à exigência dos usuários das informações. Estes usuários, principalmente o governo, exigem adequação e postura ética para atingir os seus principais interesses: qualidade das informações prestadas pelas empresas a fim de garantir a transparência e veracidade do que é informado, investigando o correto recolhimento de tributos (COSTA; MELO, 2015).

Para Lima (2013), o profissional enfrenta uma constante mudança nas leis e normas tributárias. Já Sasso, Rosa e Barbosa (2011) descrevem que a atualização do profissional contábil em função do SPED não se trata de apenas observar os parâmetros e cumprir os prazos para entrega dos arquivos, pois a qualidade das informações prestadas é o mais importante.

Diante do exposto, Barp, Vieira e Martins (2014) relatam que se percebe a grande quantidade de informações que são geradas pelas empresas e, para isto, o contador deve estar atualizado, uma vez que o SPED exige muito de ambas as partes, trazendo a necessidade de maior controle interno dentro das organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo caracteriza-se, quanto à abordagem, como quantitativo; quanto aos objetivos, como descritivo; e, no que tange aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de levantamento.

Para a coleta de dados, a pesquisa de levantamento se deu por meio de questionário com dezessete questões fechadas, disponibilizado na plataforma Google Formulários® e adaptado dos trabalhos de Abrantes (2014) e Volpatto (2014), validado por três professores da área. O envio para os possíveis respondentes deste estudo ocorreu por meio de contato com um funcionário do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina (CRC/SC), que enviou um e-mail com o questionário para todos os profissionais registrados na entidade.

A aplicação deste questionário ocorreu por meio eletrônico (e-mail), no período entre 30 de setembro e 15 de outubro de 2016. Ressalta-se que neste período o questionário foi encaminhado no dia 30 de setembro e, uma semana depois (7 de outubro), foi novamente enviado aos possíveis respondentes para aumento no número de respostas. Como a última resposta recebida foi em 12 de outubro, decidiu-se encerrar o questionário em 15 de outubro de 2016.

Como população desta pesquisa foram considerados os 5.345 contadores registrados no CRC/SC em setembro de 2016. Destes obteve-se amostra de 251 respondentes, representando 4,70% da população pesquisada.

Os dados coletados foram tabulados diretamente na plataforma Google Formulários® e utilizou-se, como técnica de análise para os resultados, as distribuições de frequência absoluta relativa e médias, que são classificadas como pertencentes à estatística descritiva.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise foi dividida em três grupos de respostas, sendo o primeiro para identificar o perfil dos contadores, como a idade e tempo de atuação no mercado. O segundo identificou o perfil dos respondentes, como o tempo em que trabalha no escritório e o cargo que ocupa. O terceiro grupo apresentou qual o conhecimento dos entrevistados sobre o eSocial, verificando as perspectivas, o grau de conhecimento, o impacto que o eSocial está trazendo e os métodos mais utilizados para conhecer o projeto.

Desta forma, a Tabela 1 apresenta o gênero, idade e o tempo da atuação profissional dos respondentes.

Tabela 1: Gênero, idade e tempo de atuação profissional

Gênero		Idade	Tempo de atuação profissional
Feminino	47%	Média de 39 anos	Média de 16 anos
Masculino	53%		

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que a maioria dos entrevistados é do gênero masculino, com 53%; porém, destaca-se que a participação feminina, com 47%, já se mostra significativa, conforme se visualiza na Tabela 1. A idade média dos entrevistados é de 39 anos e a média de atuação no mercado, de 16 anos. Com isto, percebe-se que a média de idade da profissão é um pouco maior do que a encontrada por Martins, Lima e Silva (2015), de 37,5 anos. O tempo de atuação profissional verificado neste estudo é relativamente alto, se também comparado com os autores supracitados, que encontraram uma média de 11,1 anos, o que reflete que o profissional desta pesquisa já atua na profissão no momento em que ainda está cursando a graduação. Na Tabela 2 está apresentado o tipo de negócio atual dos respondentes.

Tabela 2: Negócio Atual

Negócio atual	Frequência	Percentual
Autônomo na prestação de serviços contábeis	14	5,5%
Empresas de prestação de serviços contábeis	128	51%
Consultoria relacionada à contabilidade	10	4%
Empresa (não contábil)	57	22,7%
Entidades sem fins lucrativos (fundação, Sindicato, ONG)	7	2,8%
Organização Pública (autarquia, órgão, fundação, agência, secretaria, etc.)	20	8%

Negócio atual	Frequência	Percentual
Instituição de ensino (professor)	7	2,8%
Outros	8	3,2%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Por meio da Tabela 2, pode-se identificar que a maioria (51%) dos respondentes atua em empresas de serviços contábeis, seguidos por 22,7% de profissionais que atuam em empresas de outros ramos fora da contabilidade. Ressalta-se que estes respondentes podem atuar no departamento contábil destas empresas que não possuem, por atividade-fim, a contabilidade. Levando-se em consideração somente estes dois percentuais, percebe-se que 73,7% atuam em empresas privadas. A Tabela 3 aponta qual é a formação profissional destes respondentes.

Tabela 3: Formação profissional

Formação Profissional	Frequência	Percentual
Graduação em Ciências Contábeis	124	49,4%
Especialização/MBA	108	43%
Mestrado	19	7,6%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se por meio da Tabela 3 que mais da metade dos respondentes (50,6%) possui Especialização ou Mestrado. Estes dados mostram que cada vez mais estes profissionais tendem a buscar aprimoramento para conseguir atender as demandas inerentes à profissão, uma vez que houve expansão de cursos de pós-graduação na área contábil (ANDERE; ARAÚJO, 2008). A Tabela 4 apresenta a área atual da contabilidade em que os respondentes atuam.

Tabela 4: Área da contabilidade em que o profissional atua

Qual área atual	Frequência	Percentual
Trabalhista (departamento pessoal)	27	10,8%
Consultoria	13	5,2%
Gerencial (contabilidade gerencial, de custos, orçamento, planejamento, etc.)	38	15,1%
Perícia	1	0,4%
Auditoria	6	2,4%
Docência no ensino superior	10	4%
Gestão financeira	6	2,4%
Setor contábil	66	26,3%
Setor fiscal	30	12%
Societário/Processos	6	2,4%
Contabilidade pública	18	7,2%
Planejamento tributário	2	0,8%
Outro	28	11%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 4 demonstra que quase a totalidade dos respondentes (88,98%) atua na área da contabilidade e apenas 11% trabalham em outra área. Com esta média, é possível dizer que a maioria dos contadores atua na área em que se formou, com fortes indícios de que o mercado de trabalho oferece um número razoável de oportunidades para quem escolhe esta profissão. A Tabela 5 apresenta informações em relação ao nível de conhecimento em informática dos profissionais.

Tabela 5: Nível de conhecimento em informática

Nível de conhecimento em informática	Frequência	Percentual
Básico	42	16,7%
Intermediário	157	62,6%
Avançado	52	20,7%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados exibem que 62,6% dos respondentes declararam-se usuários intermediários de informática, enquanto no grupo avançado de informática o percentual foi de 20,7%. Esta informação se torna relevante, uma vez que o eSocial é totalmente informatizado. Os profissionais, ao adquirirem conhecimentos em informática, tendem a possuir menor dificuldade no entendimento da sistemática para transmissão das informações aos órgãos fiscalizadores. O percentual referente ao conhecimento do eSocial dos respondentes está representado na Tabela 6.

Tabela 6: Quando o profissional tomou conhecimento do eSocial

Conhecimento do eSocial	Frequência	Percentual
Não sei do que se trata	4	1,6%
1 mês ou menos	3	1,1%
Mais de 1 mês até 6 meses	11	4,4%
Mais de 6 meses até 1 ano	20	8%
Mais de 1 ano até 2 anos	65	25,9%
Mais de 2 anos	148	59%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria dos entrevistados (59%) afirma que conhece o eSocial há mais de dois anos, e somente 1,6% deles declarou não saber do que se trata. Desta forma, é notável a importância dada pela classe contábil à busca por conhecimento e melhoria de seu entendimento com relação ao eSocial, uma vez que a contabilidade inevitavelmente é uma das ciências mais atingidas por esta obrigação. A preocupação por parte dos profissionais também pode estar relacionada à proximidade da obrigatoriedade de entrega da declaração, já que pode acarretar multas para as empresas que deixarem de cumprir a obrigação acessória. Este resultado discorda do encontrado por Abrantes (2014), que foi de mais de 6 meses até 1 ano e corrobora o achado de Volpato (2014).

Em outro momento, os respondentes foram questionados sobre as quantidades de eventos, palestras, cursos ou seminários que participaram do projeto eSocial, como se apresenta na Tabela 7.

Tabela 7: Eventos, palestras, cursos ou seminários de que você já participou sobre o eSocial

Eventos, Palestras, Cursos ou Seminários	Frequência	Percentual
Nenhum	70	27,9%
1 apenas	48	19,1%
De 2 a 4 cursos	103	41%

Eventos, Palestras, Cursos ou Seminários	Frequência	Percentual
De 5 a 7 cursos	21	8,4%
De 8 a 11 cursos	4	1,6%
Mais de 12 cursos	5	2%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ainda com relação ao conhecimento sobre o eSocial, observou-se que a maioria dos profissionais está buscando aperfeiçoamento deste instrumento, uma vez que, com o eSocial, há necessidade de maior preparo e qualificação. Constatou-se que 72,1% destes já participaram de cursos sobre o eSocial e 27,9% não participaram de nenhum curso. É importante lembrar que este percentual de profissionais que não participaram de nenhum curso relacionado ao tema é preocupante, haja vista a proximidade da obrigatoriedade da entrega e também da grandeza do projeto. Por meio do conhecimento, o profissional fica apto a atender as obrigações, tornando-se cada vez mais capacitado para o futuro. Mesmo assim, percebe-se que o percentual de profissionais que não participaram de nenhum curso reduziu bastante, visto que Abrantes (2014) identificou 63,63%.

Os respondentes foram questionados sobre o número de horas dedicadas à participação em eventos, palestras, cursos, treinamentos e seminários sobre o eSocial, e as respostas estão apresentadas na Tabela 8.

Tabela 8: Carga horária de todos os eventos, palestras, cursos, treinamentos e seminários sobre o eSocial

Carga horária	Frequência	Percentual
0	69	27,5%
De 1 a 10 horas	94	37,5%
De 11 a 20 horas	37	14,7%
De 21 a 30 horas	25	10%
De 31 a 40 horas	20	8%
Mais de 50 horas	6	2,3%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 8 apresenta que a maioria dos profissionais entrevistados está participando dos eventos, palestras, cursos e treinamentos sobre o eSocial, porém há necessidade de maior preparo e qualificação. Dos profissionais pesquisados 37,5% informaram ter participado de 1 a 10 horas e 37% já participaram de mais de 11 horas em cursos sobre o tema. Assim, conforme a Tabela 7, o percentual de 27,5% de respondentes que não cursaram nenhuma hora de atividade sobre o eSocial é preocupante, já que a capacitação é essencial para o preenchimento correto das informações. Estes resultados discordam do que foi encontrado por Abrantes (2014), sendo 100% dos que fizeram algum curso com carga horária de até 10 horas e de Volpato (2014), na qual todos os respondentes fizeram no mínimo três horas de cursos. Por outro lado, este achado se aproxima do encontrado por Oliveira e Ávila (2016), em que 21% dos respondentes não fizeram nenhuma hora de curso.

Na sequência, a Tabela 9 apresenta como os respondentes se sentem em relação ao eSocial.

Tabela 9: Informações sobre o eSocial

Informações sobre o eSocial	Frequência	Percentual
Não estou preparado	103	41%
Preparado para planejar as mudanças necessárias	75	30%
Preparado para executar as mudanças necessárias	36	14,3%
Preparado para aplicar aos diretores e empresários os impactos do eSocial	37	14,7%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Na percepção de 41% dos respondentes verifica-se que estes não se sentem preparados para utilizar o eSocial, o que é um resultado preocupante, pois está previsto que o sistema estará em funcionamento em 2018. Estes entrevistados deverão se adequar o quanto antes para esse abrangente projeto, o que implica a mudança de paradigmas não só por parte do profissional contábil, como também da empresa como um todo. Este resultado corrobora o encontrado por Abrantes (2014), Volpato (2014), Silva et al. (2016) e Oliveira e Ávila (2016).

A Tabela 10 aponta quais os meios que os respondentes utilizam para obter informações sobre o eSocial.

Tabela 10: Meios que você utiliza para obter informações sobre o eSocial

Meios para obter informações sobre o eSocial	Frequência	Percentual
Internet	133	53%
Participação em palestras/treinamentos	80	31,8%
Consultorias	24	9,6%
Revistas/Periódicos	6	2,4%
Outros	8	3,2%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados mostram que 53% utilizam a internet por ser um meio moderno, fácil e barato para obter conhecimentos mediante artigos publicados, vídeos de aula, entre outros. Já 2,4% informaram que as revistas e periódicos são o meio menos utilizado, talvez por não existirem muitas revistas que tratam do assunto, indo ao encontro dos achados de Abrantes (2014) e Oliveira e Ávila (2016), sendo a internet o meio mais utilizado para obter informações sobre o tema.

A Tabela 11 apresenta o valor de investimento das empresas para adequação ao eSocial.

Tabela 11: Investimento das organizações para se adequar ao eSocial

Investimento	Nada	Até R\$ 2 mil	2 mil a 5 mil	5 mil a 10 mil	Acima 10 mil
Capacitação	21,1%	59,4%	13,5%	3,2%	2,8%
Tecnologia da Informação	39,8%	34,7%	14,3%	4%	7,2%
Consultorias	42,6%	41,8%	8,4%	3,6%	3,6%

Fonte: Dados da Pesquisa

Com relação à capacitação dos empregados, a maioria dos respondentes (59,4%) afirma que foi investido o valor de até dois mil reais. Já em tecnologia da informação e em consultorias, o maior número de respondentes não gastou nada (39,8% e 42,6%). Diante disto, é interessante que as organizações promovam cursos de preparação gratuitamente, pois com esta atitude todos estariam mais bem preparados quando do início da obrigatoriedade. Estes resultados discordam do encontrado por Volpato (2014), em que a maioria dos respondentes também declarou ter investido até dois mil reais em tecnologia da informação e em consultorias. Falando-se em capacitação, o resultado também difere do encontrado por Oliveira e Ávila (2016), em que, na grande maioria, os respondentes afirmaram não ter nenhum gasto em capacitação.

A Tabela 12 apresenta qual a maior dificuldade para adequação ao eSocial por parte das organizações.

Tabela 12: Maior dificuldade para adequação ao eSocial por parte das organizações

Dificuldade para adequação ao eSocial	Frequência	Percentual
Não há dificuldade nenhuma	8	3,2%
Sensibilizar os gestores e empresários	100	39,8%
Adequar os procedimentos e processos internos	67	26,7%
Cumprir prazos	13	5,2%

Dificuldade para adequação ao eSocial	Frequência	Percentual
Adequar o sistema da organização	29	11,6%
Cumprir a legislação em vigor	25	10%
Outros	9	3,5%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados apontam que 39,8% dos respondentes sentem dificuldade de sensibilizar os gestores e empresários sobre o eSocial, enquanto 26,7% afirmam ter problemas em adequar os procedimentos e processos internos. Diante destes percentuais, fica ainda mais evidente que deve haver uma mudança na forma como os profissionais atuam no dia a dia das empresas, estando mais abertos às mudanças. Este achado corrobora com Abrantes (2014), que também identificou como maior dificuldade a sensibilização de gestores e empresários.

A Tabela 13 apresenta qual a opinião dos respondentes, após a implantação do eSocial.

Tabela 13: Alterações após a implantação do eSocial

Alterações	Grande redução	Pequena redução	Nem redução e nem aumento	Pequeno aumento	Grande aumento
Burocracia	13,5%	30,3%	14,7%	13,5%	28%
Cumprimento dos direitos trabalhistas	6,4%	9,6%	25%	22,7%	36,3%
Arrecadação de tributos	4,8%	6,4%	33,5%	23,1%	32,2%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os profissionais acreditam que, com a implantação do eSocial, haverá uma pequena redução da burocracia (30,3%), grande aumento do cumprimento dos direitos trabalhistas (36,3%) e nem redução e nem aumento da arrecadação de tributos (33,5%). Os achados corroboram com Volpatto (2014) quando se trata do cumprimento dos direitos trabalhistas, mas discordam em relação à burocracia (grande aumento) e arrecadação de tributos (grande aumento). Ressalta-se que o resultado encontrado referente à burocracia corrobora o achado por Silva et al. (2016). Quanto à arrecadação de tributos, vai ao encontro do constatado por Jordão et al. (2015).

Com estas informações, percebe-se por parte dos profissionais uma visão positiva acerca desta nova obrigação acessória, ao reduzir a burocracia e aumentar consideravelmente o cumprimento dos direitos trabalhistas dos empregados. A Tabela 14 apresenta a economia anual em decorrência da implantação do eSocial.

Tabela 14: Economia anual em decorrência da implantação do eSocial

Economia	Nada	Até R\$ 2 mil	2 mil a 5 mil	5 mil a 10 mil	Acima 10 mil
Na substituição dos procedimentos atuais (GFIP, CAGED, RAIS, DIRF, etc.)	62,9%	27,1%	7,6%	0,8%	1,6%
Na redução de processos trabalhistas (na Justiça)	66,1%	16,2%	7,2%	2,4%	8,1%
Na tecnologia da informação	72,5%	17,9%	5,2%	2,4%	2%
Em redução do pessoal	80,9%	11,6%	4%	0,8%	2,7%

Fonte: Dados da Pesquisa

Em todos os itens respondidos a maioria dos profissionais acredita que não haverá economia nos processos de substituição dos procedimentos atuais (62,9%), redução de processos trabalhistas (66,1%), tecnologia da informação (72,5%) e redução de pessoal (80,9%). Todos estes resultados corroboram os encontrados por Volpatto (2014).

A Tabela 15 apresenta quem os respondentes acham que será o maior beneficiado com a implantação do eSocial.

Tabela 15: Maiores beneficiados com a implantação do eSocial

Beneficiados com a implantação do eSocial	Frequência	Percentual
Governo	168	66,9%
Empregados	48	19,1%
Empresa de Software	7	2,8%
Empregadores	8	3,2%
Contadores	7	2,8%
Sindicatos	1	0,4%
Outros	12	4,8%
TOTAL	251	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação aos beneficiários com a implantação do eSocial a maioria, 66,9%, afirma que será o governo o maior beneficiado, seguida por 19,1% que acreditam que os mais beneficiados serão os empregados. Ressalta-se que os profissionais que responderam o governo como o mais beneficiado pensaram no cruzamento de dados que este projeto possibilitará ao ente fiscalizador. Este achado também corrobora a pesquisa de Volpato (2014).

Vinculando de maneira geral os resultados alcançados ao arcabouço teórico apresentado, esta pesquisa vai ao encontro da de Cruz et al. (2013), que constataram como a maior dificuldade na implantação do projeto a falta de informação. Este estudo também corrobora o de Souza et al. (2014), que apresentaram uma incerteza quanto à implantação do eSocial, por se tratar de projeto inovador.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo geral analisar as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial. Os respondentes demonstraram conhecimento sobre o tema, no entanto, não estão preparados para esta nova obrigação, pois afirmam que consideram muito relevantes as dificuldades para adequação ao eSocial, por parte de sensibilizar os gestores e empresários, além da adequação dos procedimentos e processos internos da organização.

De acordo com os dados encontrados nas respostas do questionário aplicado foi possível concluir que, além de os contadores registrados no CRC/SC não estarem totalmente preparados para esta nova obrigação, pretendem investir em capacitação, tecnologia da informação e consultorias. Além disto, os profissionais acreditam que, com a implantação do eSocial, haverá uma pequena redução da burocracia, um grande aumento do cumprimento dos direitos trabalhistas e, por outro lado, não haverá nem redução e nem aumento da arrecadação de tributos.

Neste contexto, as perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial não são positivas, uma vez que, como os próprios respondentes afirmaram, não estão preparados para a mudança. Além disto, a maioria dos contadores acredita que o maior beneficiado com a implantação do eSocial será o governo. Entretanto, esta é uma obrigação que está quase em funcionamento e todas as empresas estão sujeitas a ela. Sendo assim, o profissional contábil deve se capacitar ao máximo para prestar as informações de maneira correta e, assim, evitar problemas para a organização à qual esteja vinculado.

O estudo apresenta, como fator limitante, sua amostra, que representa somente 4,70% da população pesquisada. Além disto, ressalta-se a escassez de estudos publicados sobre o tema, por este ainda ser assunto considerado recente, dificultando a comparabilidade dos resultados encontrados nesta pesquisa.

Sugere-se, para trabalhos futuros, que esta pesquisa seja replicada em outros estados para tornar possível a comparação de resultados. Ainda, recomenda-se que, após a implantação do eSocial, seja feita nova pesquisa no intuito de descobrir se as perspectivas dos profissionais, de fato, se concretizaram.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, D. S. *EFD-Social: As empresas atacadistas de alimentos de Campina Grande estão realmente preparadas para essa nova obrigatoriedade?* 2014. 28 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.
- ANDERE, M. A.; ARAÚJO, A. M. P. Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: Uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 19, n. 48, pp. 91-102, 2008.
- ARAÚJO, F. B. *A percepção dos contabilistas de Campina Grande-PB acerca da EFD-Social*. 2016. 24f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2016.
- ARRUDA, D. C. S.; GOMES, É. Z.; SANTOS, C. A. *Uma análise da percepção dos profissionais da área de Contabilidade do município de Corumbá-MS sobre o SPED*. 2011. 13f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – UFMS/CPAN, Mato Grosso do Sul, 2011.
- BARP, A. D.; FORTES, M. M. S.; SONAGLIO, D. Implementation Public Digital Bookkeeping System-Sped: Changes in Everyday

Perception of Accounting Professionals. In: CONTECSI – INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, 11, 2014. São Paulo/SP. *Anais...* São Paulo: USP, 2014.

BARP, A. D.; VIEIRA, A. T.; MARTINS, Z. B. SPED – Public System of Digital Bookkeeping: Adaptations for use and implementation by accounting professionals. In: CONTECSI – INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, 11, 2014, São Paulo/SP. *Anais...* São Paulo: USP, 2014.

BORGES, C. F.; SOARES, A. B.; MARTINS, V. F. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED: Desafios e Benefícios para os Profissionais Contábeis do Município de Uberlândia. *Linkania Revista Científica*, n. 7, v. 1, pp. 106-133, 2013.

BUGARIM, M. C. C.; OLIVEIRA, O. V. de. A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 11, 2014, Resende/RJ. *Anais...* Resende: Associação Educacional Dom Bosco, 2014.

CAMPOS, S. J. D. B. *Competências necessárias à implementação eficaz do SPED: Percepção dos operadores da Contabilidade do RN*. 2012. 181f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, Natal, 2012.

CARDOSO, A. C. F. A implantação do SPED Contribuições sob a percepção de seus usuários. *Revista de Contabilidade da FA7* v. 1, n. 1, pp. 1-15, 2016.

CARDOSO, R. P. O *Perfil do profissional da área de contabilidade com o avanço da tecnologia*. 2012. 22 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

CORDEIRO, A. *Institucionalização de Hábitos e Rotinas com a Implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): Um Estudo em Organizações de Serviços Contábeis*. 2012. 121f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

COSTA, A. J. D.; SANTOS, C. L.; TANNUS FILHO, E. J.; SOARES, M. C. P.; RIBEIRO, R. S. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): A nova tecnologia de informação da área contábil e fiscal. *ETIC* v. 6, n. 6, pp. 1-21, 2010.

COSTA, G. A.; MELO, M. A. Ética Profissional: Um Desafio para o Contador na Era Digital. *Revista Cogitatem*, v. 1, n. 1, pp. 1-19, 2015.

CRUZ, E. R. A.; CRUZ, J. B.; ALMEIDA, F. M. M.; VIEIRA, A. R. S.; VALÉRIO, J. C. Impactos sobre os Profissionais de Contabilidade e Empresários com Implantação do Sistema Público de Escrituração Digital EFD Pis/Cofins Iúna/ES. In: SEGET SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 10, 2013. Resende (RJ). *Anais...* Rio de Janeiro: AEDB, 2013.

DUARTE, R. D. eSocial: Mais arrecadação; menos burocracia? *Revista Contabilidade & Gestão*, v. 1, n. 7, pp. 9-11, 2013.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. S.; BRASIL, H. G.; VASCONCELOS, R. L. Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 26, pp. 119-140, 2015.

LIMA, M. F. D. *Um estudo sobre o impacto causado aos contadores de Carazinho após a EFD-Contribuições*. 2013. 81f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Passo Fundo, Carazinho, 2013.

LIZOTE, S. A.; MARIOT, D. M. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. *Revista de Gestão e Tecnologia*, v. 2, n. 2, pp. 17-25, 2012.

MARTINS, M. F. O. Um Passeio na Contabilidade, da Pré-História ao Novo Milênio. *Revista Adcontar*, v. 2, n. 1, pp. 7-10, 2001.

MARTINS, O. S.; LIMA, D. V.; SILVA, J. D. G. *Frame dependence* no comportamento do profissional contábil face à adoção dos novos padrões contábeis internacionais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 34, n. 2, pp. 51-69, 2015.

OLIVEIRA, D. R.; ÁVILA, L. A. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Um estudo do nível de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do estado de Minas Gerais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 21, n. 1, pp. 57-69, 2016.

PIRES, A. D. S. *A percepção dos contabilistas do município de Florianópolis, com relação à implantação do Sistema Público de Escrituração Digital*. 2010. 61 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

REICHERT, N. S. *Implantação do EFD Social para os Profissionais de Escritório de Contabilidade*. 2015. 17f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Regional Unijui, Unijui, 2015.

REIS, A. J.; SILVA, S. L. A história da contabilidade no Brasil. *Seminário Estudantil de Produção Acadêmica*, v. 11, n. 1, p. 1-13, 2007.

RIBEIRO, R. D. S. *E-social – As inovações nas rotinas do departamento de pessoal nas empresas e os seus impactos*. 2015. 20f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2015.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTZIG, M. J. S. O impacto do SPED na contabilidade desafios e perspectiva do profissional contábil. *Revista Catarinense de Ciências Contábeis – CRCSC*, v. 10, n. 29, pp. 9-26, 2011.

SASSO, A.; ROSA, I. C.; BARBOSA, A. O SPED e seus Reflexos na Profissão Contábil. In: ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, 6, 2011, Campo Mourão (PR). *Anais...* Campo Mourão: EPCT, 2011.

SILVA, C. M.; SILVA, A. C. L. V.; SILVA, D. M. I.; BARBOSA, C. A. M.; SILVA, N. C. M. Intuição sobre o nível de preparo das empresas mineiras para o cumprimento do eSocial. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, v. 4, n. 16, pp. 140-159, 2016.

SOUZA, F. L. D. *As mudanças nas organizações contábeis por reflexo do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED*. 2013. 84f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2013.

SOUZA, J. C.; PACHECO, M. T. M.; PEGORINI, M. A.; GUASSELLI, I. G. G.; PANOSSO, O. Análise dos Desafios e Benefícios da Escrituração Fiscal Digital Social (EFD Social): Na Visão do Empresário ou do seu Responsável Técnico Contábil e de Recursos Humanos dos Associados da ABPM e AGAPOMI. In: MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 14, 2014, Caxias do Sul (RS). *Anais...* Caxias do Sul: UFCS, 2014.

VASSOLER, H. D. *O sistema de escrituração fiscal digital das obrigações fiscais previdenciárias e trabalhistas – eSocial*. 2015. 49 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2015.

VELLUCCI, R. G. *Os desafios da implantação do eSocial e seus reflexos nas rotinas das organizações*. 2017. 134f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Gestão e Direito, Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo, 2017.

VOLPATTO, E. *Preparativos para implementação do eSocial: Um estudo nos Escritórios Contábeis de Passo Fundo*. 2014. 91 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, 2014.

Tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior

Entrepreneurial tendency in students of Administration and Accounting Sciences courses in one University

RESUMO

Ao considerar que o perfil empreendedor das pessoas pode ser desenvolvido com base na potencialização de algumas habilidades preexistentes e na melhoria de novas habilidades por meio das universidades, que têm um papel primordial na formação de futuros empreendedores, o objetivo principal deste trabalho foi evidenciar uma análise da tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB (SC). A pesquisa foi feita nos meses de junho e julho de 2016, constituindo-se na aplicação de questionários a 173 discentes dos cursos de Administração e de Ciências Contábeis da FURB. Para avaliação dos dados, foram utilizadas a análise descritiva e a Análise de Correspondências Múltiplas (ANACOR) por meio do software estatístico SPSS. Na análise descritiva, com a pontuação média alcançada e esperada, a tendência identificada nos cursos de Administração e Ciências Contábeis foi a Necessidade de Sucesso. Com a ANACOR, os achados mostram a predominância de tendências empreendedoras nos alunos do Curso de Administração com destaque para Necessidade de Autonomia, e na sequência, com a Propensão a Riscos e Tendência Criativa. Na análise do Curso de Ciências Contábeis pela ANACOR não foi possível destacar associação forte com as características apresentadas. O gênero feminino, em ambos os cursos, apresentou fortes associações com as características empreendedoras.

Palavras-chave: Tendência Empreendedora. Discentes. Administração e Ciências Contábeis.

ABSTRACT

When considering that people's entrepreneurial profile can be developed based on some pre-existing skills potentiation and the improvement of new skills through the universities that have a primary role forming future entrepreneurs, the main objective of this paper is to highlight the analysis of the entrepreneurial tendency in students of administration and accounting sciences courses of the Regional University of Blumenau-SC. This research was carried out in June and July of 2016, constituting on the application of questionnaires in 173 students of Administration and Accounting Sciences courses of FURB. For data analysis, it was used descriptive analysis and the Multiple Correspondence Analysis (ANACOR) across the statistical software SPSS. In the descriptive analysis, by the average score achieved and expected, the identified tendency in the Administration and Accounting Sciences courses was the Necessity of Success. With ANACOR, the findings demonstrated the predominance of entrepreneurial tendencies in the students of Administration Course, with emphasis on the Need for Autonomy, and in the sequence, with Risk Propensity and Creative Tendency. In the analysis of the Accounting Sciences Course by ANACOR it was not possible to highlight a strong association with the presented characteristics. The Feminine Gender, in both courses, presented strong associations with the entrepreneurial characteristics.

Keywords: Entrepreneurial Tendency. Students. Administration and Accounting Science.

Andreia Carpes Dani

Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Contato: Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Bairro Victor Konder, CEP: 89.012-900, Blumenau (SC), Brasil. E-mail: andriacarpesdani@gmail.com.

Cleston Alexandre dos Santos

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), Campus de Três Lagoas (CPTL). Contato: Av. Ranulpho Marques Leal, 3484, Distrito Industrial, Três Lagoas (MS), Brasil, CEP: 79.620-340. E-mail: cleston.alexandre@hotmail.com.

Bianca Cecon

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Contato: Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Bairro Victor Konder, Blumenau (SC), Brasil, CEP: 89.012-900. E-mail: bcecon@outlook.com.

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD). Endereço: Rodovia Dourados/Itahum, Km 12, Unidade II, Caixa Postal 364, CEP: 79.804-970, Dourados (MS), Brasil. E-mail: thiagobruno.silva@yahoo.com.br.

Nelson Hein

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Regional de Blumenau (FURB). Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Bairro Victor Konder, CEP: 89.012-900, Blumenau (SC), Brasil. E-mail: hein@furb.br.

1 INTRODUÇÃO

O empreendedorismo tem revelado cada vez mais sua importância para o funcionamento adequado das economias de mercado, o que vem possibilitando mudanças e crescimentos, ao mesmo tempo em que estimula inovações e, assim, cria caminhos para expansão (FREITAS et al., 2016). Acs (2006) argumenta que o empreendedorismo tende a ser benéfico ao desenvolvimento econômico, com criação de oportunidades, cuja necessidade do mercado é identificada e deve ser explorada na sequência.

De acordo com pesquisa do GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR – GEM (2012), o Brasil detém uma alta taxa de empreendedorismo, porém esse resultado não corresponde a crescimento considerável da economia. Mesmo tendo o suporte do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), com orientações e acompanhamentos, como também de outros órgãos, o país ainda enfrenta a difícil realidade da alta taxa de mortalidade das empresas (FERREIRA; ARANHA, 2008; FLORES; SANTOS, 2014).

Para inverter o cenário da alta mortalidade das empresas no Brasil, ou seja, do encerramento prematuro das atividades, torna-se necessário investir na preparação dos empreendedores por meio de capacitação (FLORES; SANTOS, 2014). O investimento na prática de ensino das habilidades empreendedoras deve ser feito desde a educação infantil com continuidade no ensino superior, cujas habilidades são fundamentais para o exercício de qualquer profissão (STEVENSON, 2001; DOLABELA, 2008). Moran (2000) argumenta que os alunos precisam ter segurança e autonomia na atuação profissional para tomada de decisão; dessa forma, necessitam ser estimulados a desenvolverem posturas corajosas, voltadas para inovação e enfrentamento de riscos.

Portanto, para que empresas sejam criadas, é essencial a existência de um empreendedor capacitado, que tenha visão de mercado e perfil desbravador, que possa iniciar e manter o negócio, dando continuidade aos objetivos preestabelecidos (ECKERT et al., 2013). Nesse contexto, os discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis, como futuros profissionais das respectivas áreas, necessitam dessas características empreendedoras para a abertura de novos negócios e/ou para a gestão e continuidade dos existentes (STEVENSON, 2001; ECKERT et al., 2013).

No ensino superior, apresentam-se alguns trabalhos que buscam evidenciar as tendências empreendedoras em diversas áreas (FERREIRA; ARANHA, 2008; ARAÚJO; DANTAS, 2009; GAIAO et al., 2009; RONCON; MUNHOZ, 2009; CARREIRO; COUTINHO; COUTINHO, 2010; FLORES; SANTOS, 2014; SOUZA et al., 2014; FREITAS et al., 2016), abrindo campo para novos estudos contemplando discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis, com novas percepções.

Diante do exposto, para que o perfil empreendedor das pessoas possa ser desenvolvido com base na potencialização de algumas habilidades preexistentes e na melhoria de novas habilidades por meio das universidades, que têm papel primordial na formação de futuros empreendedores (STEVENSON, 2001), surge a seguinte questão: **qual a tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB)?** Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho foi evidenciar uma análise da tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da FURB.

A literatura tem evidenciado que o empreendedor precisa ter o perfil para definir metas, buscar informações e ser obstinado (CUNHA; FERLA, 1997; RONCON; MUNHOZ, 2009). Cunha e Ferla (1997) apontam que muitas pessoas adquirem estas características sem ter necessidade de realizar cursos na área, e assim, nesse contexto, apresentam a crença de que essas características tenham probabilidade de serem desenvolvidas e lapidadas.

Roncon e Munhoz (2009, p. 696) argumentam que no empreendedorismo “mais importante do que saber fazer é criar, reconhecer a cadeia econômica, o ciclo produtivo, entender do negócio e saber transformar necessidades em especificações técnicas, transformando o conhecimento em riqueza”. Assim, o presente estudo pode gerar insights para tornar o aprendizado em torno do empreendedorismo mais eficiente, com professores que conheçam o perfil empreendedor do seu aluno e que explorem essas tendências da melhor forma possível. A perspectiva de Roncon e Munhoz (2009) é a de que o perfil de profissional esperado seja projetado com orientação para as atividades sistêmicas e para os resultados, para a confiança em si mesmo, persistência e determinação, como também voltado para o alcance das metas estabelecidas.

A presente pesquisa visa contribuir com a literatura da área, com a identificação das características de tendência empreendedora de discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis, mostrar se há diferenças das características entre os cursos, bem como entre o perfil da amostra de cada curso. Pretende-se contribuir também para o aprendizado sobre empreendedorismo, e para o fortalecimento dessa temática nos cursos em discussão, principalmente para o de Ciências Contábeis que tem passado por atualizações relevantes na matriz curricular.

Além da introdução, a estrutura do trabalho contempla a fundamentação teórica, em seguida, a descrição dos aspectos metodológicos, a apresentação, análise e discussão dos dados da pesquisa e, por fim, as conclusões e recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Empreendedorismo

Segundo Honma e Teixeira (2011), nos últimos anos, o campo do empreendedorismo cresceu, expandiu-se além de suas fronteiras e tornou-se destaque em quase todas as áreas das ciências humanas e gerenciais. Hisrich, Peters e Sheperd (2009) explicam que o assunto tem ganhado relevo e resulta no crescente interesse em conhecer os empreendedores e

o processo de empreendedorismo por parte de pessoas físicas, professores, estudantes universitários e representantes do governo.

Contudo, Hisrich, Peters e Sheperd (2009) afirmam que, ainda que haja interesse pelo assunto empreendedorismo, não surgiu uma definição concisa e universalmente aceita que o conceitue. Entre os inúmeros conceitos mencionados na literatura, o adotado pelo GEM (2012) explica que o empreendedorismo é observado como qualquer tentativa de criação de um novo negócio ou novo empreendimento.

Ao considerar essa conceituação, percebe-se o empreendedorismo como um processo dinâmico quando surgem situações, e decisões são tomadas com intuito de inovar ou aprimorar um empreendimento. Nesse ínterim, destaca-se que Schumpeter (1997) foi o primeiro a associar o empreendedor com inovação, procurando também demonstrar a importância dos empreendedores no desenvolvimento econômico. Assim, o empreendedorismo permeia um processo de criar algo novo e com valor, por meio da dedicação de tempo e esforço necessário, assume riscos psíquicos e sociais correspondentes, e recebe as conseqüentes recompensas da satisfação e independência econômica e pessoal (HISRIC; PETERS, 2004).

Lopez Júnior e Souza (2008) caracterizam a atividade empreendedora ou os comportamentos que a compõem, geralmente, como algo complexo, acompanhado de um grande número de indicadores como inovação, iniciativa, criatividade, propensão a correr risco, comprometimento, persistência, entre outros. Já Boava e Macêdo (2006) caracterizam como um fenômeno social que traz consigo implicações de naturezas psicológicas, sociais, culturais ou econômicas.

Para Schumpeter (1997), o empreendedor é considerado como aquele que quebra a ordem e inova, introduz novos produtos e serviços pela criação de formas de organização ou pela exportação de novos recursos, identifica oportunidades no mercado e promove o desenvolvimento e o crescimento econômico.

Dolabela (2008) amplia o pensamento de Schumpeter (1997) ao acrescentar ao conceito as variáveis que envolvem as funções, atividades e ações associadas à criação de novas empresas por parte do empreendedor. A identificação do empreendedor como um indivíduo que possui características inovadoras, que transforma conhecimento e bens em novos produtos, pode ter se tornado algo relevante para a sociedade.

No Quadro 1, Filion (1999) apresenta algumas das características atribuídas aos empreendedores:

Quadro 1 – Características dos Empreendedores

Inovadores	Originais
Líderes	Otimistas
Tomadores moderados de risco	Orientados para resultados
Independentes	Flexíveis
Criadores	Engenhosos
Energéticos	Uso de recursos
Tenacidade	Sensibilidade com os outros
Necessidade de realização	Agressivos
Autoconhecimento	Tendência para confiar nas pessoas
Autoconfiança	Dinheiro como medida de
Envolvimento de longo prazo	desempenho
Tolerantes a ambigüidade e incerteza	Aprendizagem
Iniciativas	

Fonte: Adaptado de Filion (1999, p. 9).

Relacionadas às características apontadas por Filion (1999), pode-se citar: possuir rede de relações, ter iniciativa, ser perseverante para alcançar objetivos e pensar estrategicamente (GIBB, 2002). Entretanto, Caird (1991) explica que existe uma série de tendências pessoais que geralmente se associam com a pessoa empreendedora. Estas tendências incluem: necessidade de sucesso, de autonomia, tendência criativa, assumir riscos, impulsos e determinação.

Hisrich, Peters e Shepherd (2009) destacam que é frequente os empreendedores tomarem decisões de alto risco, em ambientes de intensa pressão de tempo e de investimento emocional significativo. Empreendedores inseridos em ambientes com essas características apresentam comportamentos diferentes daqueles que compreendem bem a natureza de um problema, que têm disponibilidade de tempo e procedimentos racionais para solucionar um problema.

Considerando que o empreendedor busca inovação, apresenta novos produtos e serviços, com a criação de maneiras de organização, com a identificação de novas oportunidades, visando o desenvolvimento e crescimento econômico, na seqüência são discutidas as características da Tendência Empreendedora Geral (TEG).

2.2 Características da Tendência Empreendedora Geral (TEG)

O perfil empreendedor auxilia a identificar um modelo de comportamento que se traduza em bom desempenho profissional e que permita comparação com a capacidade empreendedora existente nos profissionais. “Para perseguir um perfil empreendedor ideal, exige-se que importantes habilidades e características empreendedoras sejam desenvolvidas” (FLORES; SANTOS, 2014, p. 71).

O teste Tendência Empreendedora Geral (TEG) permite identificar se o indivíduo possui traços do comportamento empreendedor. Segundo Caird (1991), existe uma série de tendências individuais que normalmente estão associadas com a pessoa empreendedora. Portanto, essas tendências se incluem em cinco categorias, tais como: Necessidade de Sucesso, Necessidade de Autonomia/Independência, Tendência Criativa, Propensão a Riscos e Determinação.

O teste TEG foi desenvolvido em 1988 por Caird (1991), na Unidade de Formação Industrial da Durham University School – Durham Inglaterra, e atualmente tem gerado grande interesse entre os discentes das várias partes do mundo, especificamente nas áreas de empreendedorismo e inovação. “Recentemente espalhou-se para vários centros educacionais e hoje é utilizado em universidades como Iowa State University, USA, e inúmeras outras, o que demonstra sua relevância” (FERREIRA; ARANHA, 2008, p. 4).

Souza et al. (2014) ressaltam que um indivíduo se tornar empreendedor é algo que pode acontecer com qualquer pessoa e em qualquer momento da vida. Assim, a TEG é o mecanismo que possibilita identificar e medir até que ponto um indivíduo possui ou não essas características específicas do comportamento empreendedor, adotando uma análise de cinco dimensões. Diante disso, a Figura 1 mostra as cinco dimensões do modelo TEG proposto por Caird (1991), a saber:

Figura 1 – Dimensões do modelo de TEG proposto por Caird (1991)



Fonte: Adaptado de Caird (1991, pp. 179-181)

As dimensões do modelo de TEG proposto por Caird (1991) possuem as seguintes características: a) Necessidade de Sucesso/Realização – que está voltada à alta motivação do empresário para alcançar metas, e elevada necessidade de autoconhecimento, planejamento, tomada de decisão, iniciativa, resolução de problemas, inovação e determinação; b) Necessidade de Autonomia/Independência – caracteriza-se pela iniciativa de começar um negócio, sendo relacionada com atributos voltados para a determinação e autoconfiança; c) Tendência Criativa – corresponde à capacidade de inovar que operacionalmente pode ser percebida como um potencial curioso, versátil e imaginativo presente no comportamento dos indivíduos; d) Propensão a Riscos – é definida operacionalmente pela capacidade de lidar com informações incompletas e agir de acordo com uma opção arriscada, que requer habilidades para realização de metas desafiadoras por parte dos indivíduos que as vivenciam; e) Impulso/Determinação – corresponde à iniciativa, tolerância, dominância, realização, bem-estar, afirmação, independência, eficácia, sociabilidade (SOUZA et al., 2014).

Diante disso, o Quadro 2 apresenta resumidamente o resultado esperado para o teste TEG, a partir da pontuação encontrada na avaliação.

Quadro 2 – Relação entre dimensão e resultado esperado na avaliação TEG.

Dimensão	Pontuação	Resultado Esperado
Necessidade de Sucesso/ Realização	Elevada	Reflete uma orientação para a tarefa, forte ética no trabalho, desenvolvimento de metas desafiadoras (CAIRD, 1991).
	Baixa	Remete a indivíduos que demonstram características voltadas para a falta de ambição e objetivos (CAIRD, 1991).
Necessidade de Autonomia/ Independência	Elevada	Está relacionada à necessidade de fazer as coisas de forma independente, determinada, não convencional e à baixa valorização da realização de trabalhos com pouca autonomia pessoal (CAIRD, 1991).
	Baixa	Remete a indivíduos com flexibilidade na tomada de decisões, uma preferência na realização de trabalhos para outras pessoas em vez de cargos de gerência (CAIRD, 1991).
Tendência Criativa	Elevada	Indica que os indivíduos possuem características voltadas para uma imaginação e orientação inovadora, versatilidade, intuição, uma preferência pelas novidades e forte tendência a aplicar suas próprias ideias no ambiente em que estão inseridos (CAIRD, 1991).
	Baixa	Aponta para indivíduos com características comportamentais que sugerem a preferência pela estabilidade, a utilizar ideias de outras pessoas e sem grande potencial imaginativo (CAIRD, 1991).
Propensão a Riscos	Elevada	Sugere a capacidade que o risco representa quando a consciência da falha não supera o incentivo ao sucesso, ou seja, a capacidade de tomar decisões em condições incertas e sem a necessidade exaustiva de reunir informações para o processo de tomada de decisão (CAIRD, 1991).
	Baixa	Revela uma abordagem mais cautelosa para o processo de tomada de decisão e uma preferência por ambientes com incerteza reduzida (CAIRD, 1991).
Impulso/ Determinação	Elevada	Indivíduos que tendem à proatividade, crença, conquista de objetivos devido à capacidade e esforço (CAIRD, 1991).
	Baixa	Indivíduos com uma visão de vida não controlada por si, mas por fatores externos, dependência, crença de que o sucesso depende do fator sorte (CAIRD, 1991).

Fonte: Adaptado de Souza et al. (2014, p. 3).

Diversas pesquisas anteriores sobre o perfil empreendedor utilizaram o teste TEG a partir da classificação proposta por Caird (1991). Entre essas, alguns estudos foram voltados a analisar a tendência empreendedora geral (TEG) de vendedores/comerciantes e demais respondentes que não pertenciam ao contexto das instituições de ensino superior, a exemplo dos estudos de Ferreira e Aranha (2008), Araújo e Dantas (2009), Vedoin e Garcia (2010), Carreiro et al. (2010) e Souza et al. (2014).

Mais recentemente, pesquisas nacionais buscaram analisar o perfil empreendedor aplicando o Teste TEG nos discentes de cursos de ensino superior. Entre essas, as pesquisas de Roncon e Munhoz (2009), Araújo e Datas (2009), Vedoin e Garcia (2010) e Carreiro, Coutinho e Coutinho (2010). Contudo, foi identificado apenas o estudo de Flores e Santos (2014), que analisaram o perfil empreendedor de discentes do curso de Administração. Quanto ao curso de Ciências Contábeis mais especificamente, destaca-se o estudo de Freitas et al. (2016).

Flores e Santos (2014) avaliaram a capacidade empreendedora de 155 alunos do Curso de Administração de uma faculdade em uma cidade do sul do país. A pesquisa utilizou o instrumento TEG – Tendência Empreendedora Geral. Os resultados apontam que os discentes pesquisados possuem perfil empreendedor, apresentando média acima da esperada em duas tendências: Necessidade de autonomia e Disposição a riscos. A pesquisa confirma a necessidade das Instituições de Ensino Superior em promover o desenvolvimento de habilidades ligadas ao tema Empreendedorismo, com objetivo de capacitar alunos para um perfil empreendedor de alto desempenho.

O estudo realizado por Freitas et al. (2016) analisou a tendência empreendedora de 86 discentes do curso de Ciências Contábeis do CPAN/UFMS. Para tanto o estudo utilizou o teste TEG: Tendência Empreendedora Geral. Os resultados revelam que a maior parte dos discentes é do 1º semestre, do gênero masculino, com idade entre 21 e 25 anos, que atuam em empresas públicas, desenvolvem poucas atividades relacionadas ao empreendedorismo e não possuem familiares que desenvolvem tal atividade. Na Tendência Empreendedora, apenas a média da característica ‘Impulso/Determinação’ (9,20) superou a média esperada (8) pelo teste, a ‘Necessidade de Sucesso’ superou com 9,06, mas apenas nos discentes do 1º semestre do curso.

De modo geral, percebe-se carência de pesquisas sobre o perfil empreendedor, utilizando o teste TEG a partir da classificação proposta por Caird (1991), voltadas para o perfil de alunos de ensino superior de instituições de ensino públicas e privadas, em especial, dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente, de acordo com Cooper e Schindler (2003), o presente trabalho envolve procedimentos de interrogação/comunicação, por meio de questionário. É caracterizado também como um estudo formal, *ex post facto*, de rotina real, transversal, estatístico e em condições de campo. Com relação ao objetivo, é uma pesquisa descritiva, a qual visa expor as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.

Como objeto de estudo foram escolhidos os discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB), localizada na cidade de Blumenau (SC). A escolha da amostra foi selecionada de forma não aleatória, por conveniência. Participaram os discentes que estavam presentes em sala de aula nos dias agendados para cada turma. Para responder à questão de pesquisa e alcançar o objetivo do trabalho, foi utilizado o teste TEG (CAIRD, 1991).

A pesquisa foi feita nos meses de junho e julho de 2016, constituindo-se na aplicação de questionários a 59 discentes do curso de Administração e 114 de Ciências Contábeis da FURB, escolhidos entre os 320 matriculados e com frequência no curso de Administração, e 271 em Ciências Contábeis. Assim, a amostra foi composta de 173 discentes.

O questionário consiste de 11 (onze) questões iniciais que contemplam os dados dos respondentes (questões 1 a 6) e os aspectos profissionais (questões 7 a 11). Na sequência do instrumento de pesquisa, consta o teste TEG. Esse instrumento, proposto por Caird (1991), é composto por 54 (cinquenta e quatro) afirmações para as quais os discentes devem expressar suas reações de Concordo (C) ou Não Concordo (N). Essas questões são direcionadas para corresponder às cinco características identificadas no perfil empreendedor. Assim, seis questões, compreendendo 12 sentenças cada, estão relacionadas às cinco seguintes características: Necessidade de Autonomia (NA), Necessidade de sucesso (NS), Tendência Criativa (TC), Propensão a Riscos (PR) e Impulso/Determinação (ID).

Peloggia (2001) argumenta que o método para tabulação dos dados coletados com o modelo de Durham tem as seguintes etapas: 1) O quadro de respostas é composto por áreas sombreadas e não sombreadas, devendo-se anotar 1 ponto para cada N assinalado nas casas sombreadas e 1 ponto para cada C assinalado nas casas não sombreadas; 2) A pontuação deve ser somada por linha e anotada; 3) Em seguida, deverá ser feito o lançamento dessa pontuação por linha em uma tabela com duas colunas, sendo uma com o número da linha e outra com a pontuação obtida, para facilitar a visualização; 4) Na sequência, os pontos obtidos nas linhas serão somados e atribuídos às suas respectivas características da seguinte forma:

Quadro 3 – Metodologia de Tabulação do TEG

Linhas	Características
1 + 6	Necessidade de Sucesso
3	Necessidade de Autonomia
5 + 8	Tendência Criativa
2 + 9	Propensão a Riscos
4 + 7	Impulso e Determinação

Fonte: Adaptado de Peloggia (2001)

As médias propostas por Caird (1991) no desenvolvimento do teste TEG devem ser utilizadas como parâmetros para análise das médias obtidas, conforme distribuídas no Quadro 4 a seguir:

Quadro 4 – Metodologia para análise da média das cinco características do perfil empreendedor

Característica	Pontuação Máxima	Média Esperada
Necessidade de Sucesso (S)	12	9
Necessidade de Autonomia/Independência (AI)	6	4
Tendência Criativa (TC)	12	8
Propensão a Riscos (PR)	12	8
Impulso e Determinação (ID)	12	8

Fonte: Adaptado de Ferreira e Aranha (2008).

Na verificação dos dados, primeiramente foi realizada a análise descritiva. Na sequência foi utilizada a técnica

estatística ANACOR. Para análise descritiva empregou-se o *software Statistical Package for Social Science (SPSS)* versão 22.0. Para a Análise de Correspondências Múltiplas (ANACOR), utilizou-se o mesmo *software*, cuja técnica tem o propósito de calcular a relação entre variáveis qualitativas, o que possibilita ao pesquisador a visualização de associações, por meio de mapas perceptuais que oferecem a noção de proximidade (FAVERO et al., 2009).

4 RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, caracterizaram-se os discentes participantes da pesquisa, conforme Tabela 1 e Tabela 2. Na Tabela 1, apresenta-se a idade, gênero, semestre atual do curso, atuação profissional e tipo de empresa atual. Já a Tabela 2 apresenta os resultados sobre os aspectos profissionais dos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB).

Tabela 1 – Características da amostra dos discentes

Variáveis	Graduação	Administração	Ciências Contábeis
Graduação	-	34,10%	65,90%
Idade	Até 20 anos	45,76%	37,72%
	Entre 21 e 25 anos	38,98%	47,37%
	Entre 26 e 30 anos	11,86%	6,14%
	Acima de 30 anos	3,40%	8,77%
Gênero	Feminino	37,29%	68,42%
	Masculino	62,71%	31,58%
Semestre atual do curso	1º	33,90%	21,93%
	2º	0%	14,04%
	3º	15,25%	18,42%
	4º	0%	0%
	5º	6,78%	0%
	6º	5,08%	16,67%
	7º	27,12%	17,54%
	8º	11,87%	11,40%
Atuação Profissional	Empresa da área do curso	66,10%	53,51%
	Empresa de outra área	20,34%	35,09%
	No momento só estudo	13,56%	11,40%
Tipo de empresa atual	Pública	11,86%	10,53%
	Privada	74,58%	78,07%
	No momento só estudo	13,56%	11,40%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Tabela 1 observa-se que a maioria dos respondentes do curso de Administração tem até 20 anos (45,76%), é do gênero masculino (62,71%), cursa o 1º semestre (33,90%), atua na área do curso (66,10%) e em empresa privada (74,58). A característica dos participantes foi semelhante à da pesquisa de Flores e Santos (2014) em seu estudo com discentes de Administração de uma IES da região central do Rio Grande do Sul, quanto ao gênero, idade e atuação, a maioria em empresa privada.

Já no curso de Ciências Contábeis, a maioria dos respondentes tem entre 21 e 25 anos (47,37%), é do gênero feminino (68,42%), cursa o 1º semestre (21,93%), atua na área do curso (53,51%) e em empresa privada (78,07%). A característica da amostra dos participantes foi diferente da encontrada na pesquisa de Freitas et al. (2016) em seu estudo com discentes de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, quanto ao gênero e atuação, a maioria em empresa pública. Percebe-se a influência do aspecto regional, uma vez que Freitas et al. (2016) relatam que o percentual de discentes que atuam na área pública é dado pela proximidade da fronteira do Brasil com a Bolívia, na qual uma grande quantidade dos estudantes é militar da Marinha ou Exército.

Ao comparar os cursos de Administração e de Ciências Contábeis participantes da pesquisa, destaca-se que a idade

e o gênero são divergentes, e o perfil dos respondentes, de acordo com o semestre, no curso de contabilidade, foi mais diversificado. Contudo, houve convergência quanto à atuação profissional e tipo de empresa atual.

De acordo com os dados apurados, pode-se esperar tendência empreendedora distinta entre os cursos. Dessa forma, torna-se relevante demonstrar o perfil e o comportamento empreendedor dos discentes de cada curso, servindo como auxílio ao professor para conhecer e explorar essas tendências da melhor forma possível.

Tabela 2 – Características profissionais dos discentes

Variáveis	Assertiva	Administração	Ciências Contábeis
Na escolha do curso superior, porque você optou por esta graduação?	Para trabalhar em uma empresa privada na área de formação	44,07%	36,84%
	Para conseguir emprego em cargo público na área de formação	1,69%	22,81%
	Para conseguir emprego em uma empresa privada ou em cargo público de outra área	10,17%	7,89%
	Para adquirir a formação necessária e abrir meu próprio negócio na área de formação	20,34%	11,41%
	Para dar continuidade a uma empresa familiar	23,73%	15,79%
	Outro motivo	0%	5,26%
Você já realizou no curso, até o momento, alguma atividade, projeto ou trabalho que tenha abordado a temática do empreendedorismo?	Não	28,81%	32,46%
	Apenas em disciplina (s) obrigatória (s)	71,19%	63,16%
	Apenas em disciplina (s) optativa (s)	0%	4,38%
Qual sua perspectiva profissional para o futuro?	Ocupar cargo na área de formação em empresa privada de qualquer porte	37,29%	20,18%
	Ocupar cargo na área de formação em instituição pública	3,39%	29,82%
	Ocupar cargo de outra área em empresa privada ou em instituição pública	6,78%	13,16%
	Ser consultor de empresas com formação em uma área específica	10,17%	9,65%
	Abrir e administrar meu próprio negócio	23,73%	11,40%
	Dar continuidade a um empreendimento familiar	16,95%	14,91%
	Outra	1,69%	0,88%
Existe alguém na sua família que possua algum tipo de empreendimento?	Sim. Meus pais	37,29%	27,19%
	Sim. Familiares próximos	30,51%	35,09%
	Sim. Familiares distantes	5,08%	4,39%
	Não, até o momento	27,12%	33,33%
Na sua opinião, qual a melhor definição para a palavra 'empreendedor'?	Somente aquele que abre o seu próprio negócio, a partir de uma oportunidade visualizada, sem medo de correr riscos calculados	1,69%	10,53%
	Somente a pessoa que inicia um pequeno negócio por questão de sobrevivência ou de continuidade a uma empresa familiar	1,69%	0,88%
	Somente a pessoa que tenha fortes características de liderança	1,69%	0,88%
	Um bom gerente	1,69%	86,83%
	Entre outras características, é a pessoa visionária, criativa e inovadora que dinamiza o ambiente em que está inserida gerando riquezas, seja no seu próprio negócio ou como funcionário de empresas públicas e privadas	93,24%	0,88%
	Outra	0,00%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Verifica-se no curso de Administração que, na maioria das respostas sobre as características profissionais dos discentes, eles: optaram pelo curso para trabalhar em uma empresa privada na área de formação (44,07%); realizaram apenas a disciplina obrigatória que tenha abordado a temática do empreendedorismo (71,19%); têm a perspectiva de ocupar cargo na área de formação em empresa privada de qualquer porte (37,29%); os pais possuem algum tipo de empreendimento na família (37,29%); e definem a palavra empreendedor como uma pessoa, entre outras características, visionária, criativa e inovadora que dinamiza o ambiente em que está inserida gerando riquezas, seja no seu próprio negócio ou como funcionário de empresas públicas e privadas (93,24%).

Entre os discentes de contabilidade, a maioria das respostas sobre as características profissionais foram: a escolha do curso foi semelhante ao curso de Administração, para trabalhar em uma empresa privada na área de formação (36,84%); cursaram apenas disciplina obrigatória que tenha abordado a temática do empreendedorismo (63,16%), sendo semelhante aos discentes do curso de Administração; possuem a perspectiva de ocupar cargo na área de formação em instituição pública (29,82%); familiares próximos possuem algum tipo de empreendimento (35,09%); e definem a palavra empreendedor como um bom gerente (86,83%).

Ao comparar os resultados, a opinião dos discentes de Ciências Contábeis é divergente dos alunos de Administração sobre a perspectiva de ocupar cargo na área pública, resultado que vai ao encontro do estudo de Freitas et al. (2016); bem como definem a palavra empreendedor de forma diferente dos estudantes de Administração e dos resultados da investigação de Freitas et al. (2016). Ressalte-se que essa definição não corrobora a de Schumpeter (1997), ao afirmar que o empreendedor é considerado como aquele que quebra a ordem e inova, introduz novos produtos e serviços pela criação de formas de organização ou pela exportação de novos recursos, identifica oportunidades no mercado e promove o desenvolvimento e o crescimento econômico.

Tabela 3 – Análise Descritiva do TEG entre os Discentes de Administração e Ciências Contábeis da FURB

Características	Amostra		Média Esperada	Média Obtida	
	ADM	CC		ADM	CC
Autonomia/Independência	59	114	9	8,17	8,18
Tendência Criativa	59	114	4	3,52	3,46
Propensão a Riscos	59	114	8	6,92	6,82
Impulso/Determinação	59	114	8	6,85	6,79
Necessidade de Sucesso	59	114	8	8,40	8,34

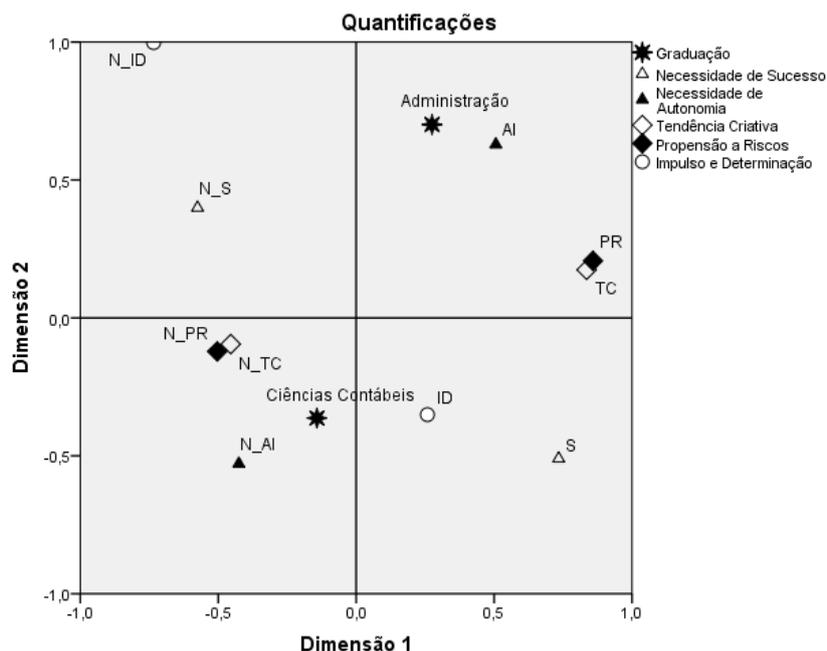
Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a Tabela 3, na identificação das características empreendedoras por aluno, observa-se que em Administração (ADM) e em Ciências Contábeis (CC) a única tendência identificada levando em consideração a pontuação média dos alunos foi a Necessidade de Sucesso (Administração com 8,40 e Ciências Contábeis com 8,34), que alcançou a média esperada. No estudo de Flores e Santos (2014), a única alcançada foi a Propensão a Riscos. No estudo de Freitas et al. (2016) foi identificada a tendência Impulso/Determinação.

Apesar de os discentes do presente estudo não terem apresentado quatro das cinco tendências empreendedoras, a única que foi identificada é igual (Necessidade de Sucesso), mas difere dos estudos de Flores e Santos (2014), realizado no estado do Rio Grande do Sul, e Freitas et al. (2016), feito no Mato Grosso do Sul. Os achados mostram que as tendências empreendedoras são distintas entre os pesquisados de diferentes regiões, o que exige a necessidade de discussão para implementação e aperfeiçoamento de projetos para estimular a educação e cultura empreendedora.

A partir da Figura 2, foi feita a Análise de Correspondências Múltiplas (ANACOR), sobre variáveis categóricas, das questões em conjunto para realização de correlação, conforme mapas perceptuais que seguem abaixo, após a identificação dos fatores para as análises.

Figura 2 – Mapa Perceptual da Associação entre TEG e os Cursos



Legenda: Necessidade de Sucesso (S); Necessidade de Autonomia (AI); Tendência Criativa (TC); Propensão a Riscos (PR); Impulso e Determinação (ID); Não apresentou Necessidade de Sucesso (N_S); Não apresentou Necessidade de Autonomia (N_AI); Tendência Criativa (N_TC); Propensão a Riscos (N_PR); Impulso e Determinação (N_ID)

Fonte: Dados da Pesquisa

A distribuição dos pontos possibilita a análise gráfica da associação da presença ou ausência da Tendência Empreendedora Geral dos discentes por curso com os seguintes fatores, conforme Figura 2: Necessidade de Sucesso (S), Necessidade de Autonomia (AI), Tendência Criativa (TC), Propensão a Riscos (PR), Impulso e Determinação (ID). Os 173 respondentes estão representados no mapa perceptual por meio das variáveis e por curso.

O mapa de percepções da Figura 2 está subdividido em quatro quadrantes. No segundo quadrante (parte inferior, lado direito) e quarto quadrante (parte superior, lado esquerdo), constata-se que os fatores apresentados estão dispersos, ou seja, as variáveis desse quadrante apresentam-se dissimilares entre os grupos.

A técnica mostra que quanto mais afastados do centroide e mais próximos estiverem das variáveis, maior é o poder associativo. Dessa forma, no primeiro quadrante (parte superior, lado direito), percebe-se que os discentes do Curso de Administração possuem uma maior associação com a Necessidade de Autonomia, e na sequência, com a Propensão a Riscos e Tendência Criativa. Já no terceiro quadrante, parte inferior, os discentes do Curso de Ciências Contábeis apresentaram-se distantes das características do TEG, não sendo possível destacar associação forte com as características apresentadas.

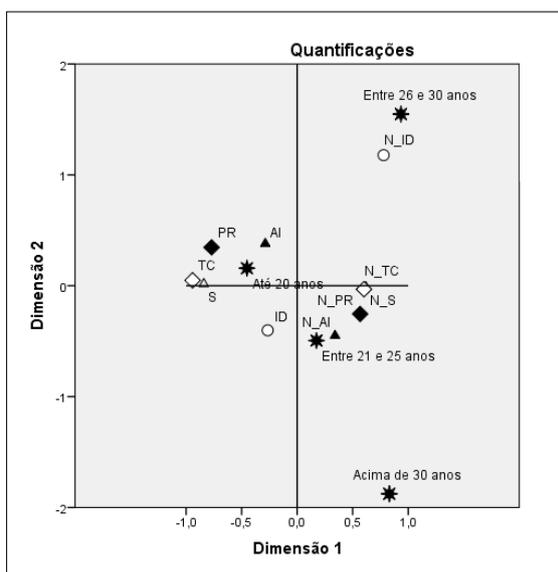
Com base no resultado da Figura 2, os alunos de Administração mostraram ter três das cinco características do TEG. Assim, tendo a Necessidade de Autonomia/Independência, mantêm sua opinião diante de oposição ou da falta inicial de sucesso, possuem confiança para terminar uma tarefa, independentemente da dificuldade, buscam trabalhar sozinhos e estão voltados a tomar decisões em vez de receber ordens (CAIRD, 1991; URIARTE, 1999). Na tendência de Propensão a Riscos, esses alunos buscam avaliar custos e benefícios de forma eficiente, analisar alternativas e mensurar riscos deliberadamente, e nesse contexto, atuam até com informações incompletas, porém, têm a crença em suas capacidades de julgamento e tomada de decisão (CAIRD, 1991; URIARTE, 1999). E com a Tendência Criativa, têm uma capacidade para raciocínio alternativo, o que possibilita explorar a criatividade para encontrar o caminho para auferir lucros ou sair de prejuízos (VEDOIN, 2010).

Já em Ciências Contábeis, não foi observada nenhuma característica do TEG, assim, torna-se importante que o Núcleo Docente Estruturante (NDE) do curso discuta essa ausência e possa buscar meios de explorar o Empreendedorismo, contribuindo para o crescimento acadêmico e profissional do aluno. Vale ressaltar que esse achado não indica um problema do curso, mas uma possibilidade de fortalecer essa área no curso de Ciências Contábeis, apresentando-se como um diferencial. Autores como Stevenson (2001) e Dolabela (2008) têm argumentado que é necessário o investimento na prática de ensino das habilidades empreendedoras, principalmente na educação superior, cujos jovens estão mais próximos do mercado de trabalho e em função dessas habilidades serem essenciais para qualquer profissão.

Flores e Santos (2014) exploraram o TEG no curso de Administração, cujos achados apontaram características como Necessidade de Autonomia e Disposição a Riscos. No estudo de Freitas et al. (2016), cuja análise foi realizada no curso de Ciências Contábeis, apenas a característica Impulso/Determinação alcançou a média esperada. As diferenças observadas mostram que negócios são desenvolvidos por empreendedores com características dispare, e a ausência de algumas das características pode prejudicar as atividades do negócio. Apesar de o presente estudo ter sido feito em estados diferentes dos abordados por Flores e Santos (2014) e Freitas et al. (2016), o baixo número de características identificado abre oportunidades para explorar projetos que incitem a cultura empreendedora, com a presença de todas as características empreendedoras.

Nas Figuras 3 e 4, a relação do TEG é feita diante das idades dos alunos dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis, respectivamente. A Figura 3 revela que no Curso de Administração, conforme o quarto quadrante, parte esquerda superior, os alunos de até 20 anos de idade apresentam associação forte com quatro tendências empreendedoras: Necessidade de Autonomia, Propensão a Riscos, Tendência Criativa e Necessidade de Sucesso.

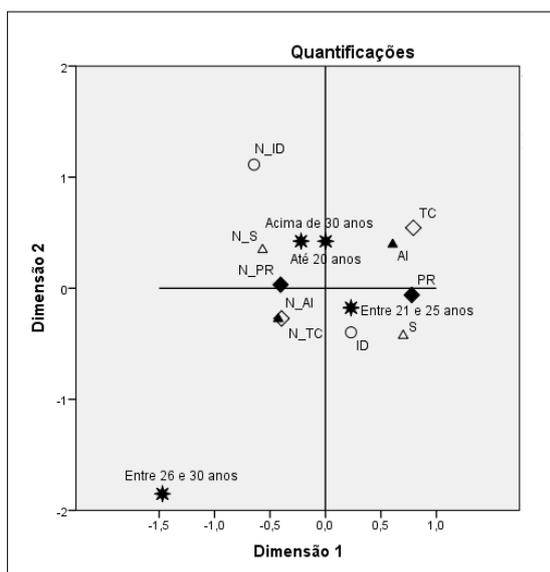
Figura 3 – Associação entre TEG e a Idade dos Alunos de Administração



* Gênero △ Necessidade de Sucesso ▲ Necessidade de Autonomia ◇ Tendência Criativa ◆ Propensão a Riscos ○ Impulso e Determinação

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 4 – Associação entre TEG e a Idade dos Alunos de Ciências Contábeis



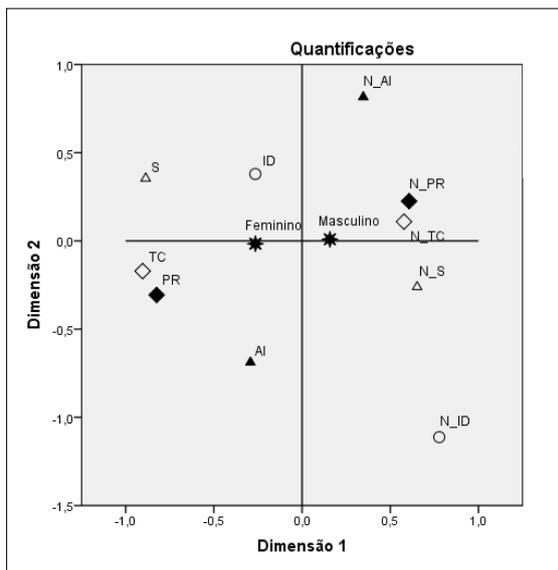
Fonte: Dados da Pesquisa

Ao analisar a Figura 4, no segundo quadrante, parte direita inferior, o resultado revela que os alunos de Ciências Contábeis, com idade entre 21e 25 anos, mostram associação forte com Impulso e Determinação, Necessidade de Sucesso e Propensão a Riscos.

Os resultados acima mostram que as tendências empreendedoras foram identificadas nos alunos com baixa idade; assim, esses jovens podem ter um tempo maior ao longo da vida para aprimorar as habilidades empreendedoras ou desenvolver outras que possam contribuir para a prática profissional.

Na sequência, as Figuras 5 e 6 expõem a relação do TEG com o gênero dos alunos dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis, respectivamente.

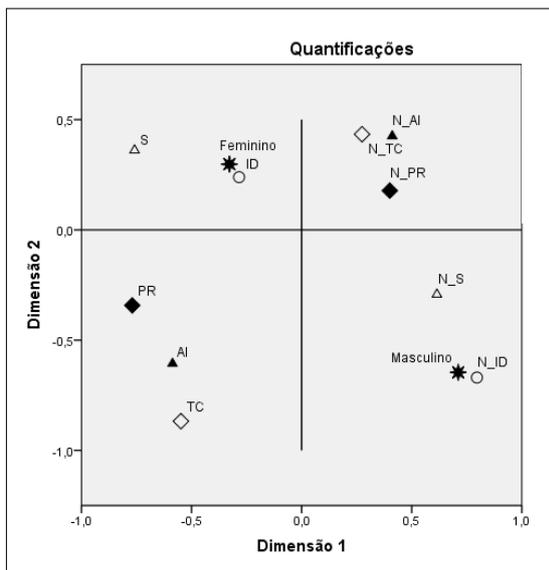
Figura 5 – Associação entre TEG e Gênero dos Alunos de Administração



★ Gênero △ Necessidade de Sucesso ▲ Necessidade de Autonomia ◇ Tendência Criativa ◆ Propensão a Riscos ○ Impulso e Determinação

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 6 – Associação entre TEG e o Gênero dos Alunos de Ciências Contábeis



Fonte: Dados da Pesquisa

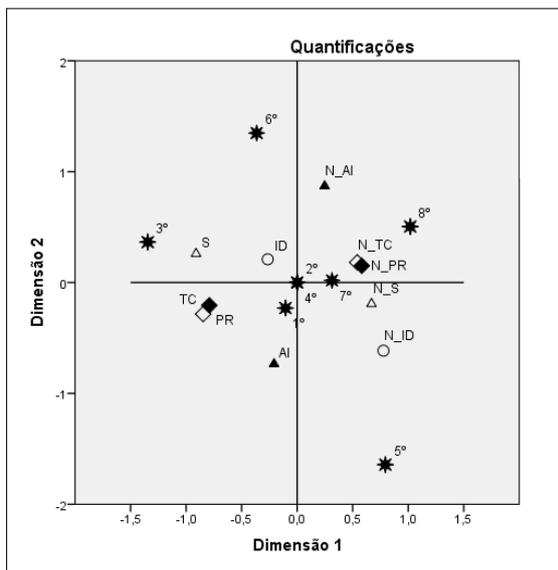
De acordo com a Figura 5, apesar de o gênero feminino no curso de Administração estar próximo do centroide e da divisão de quadrantes, apresenta maior tendência para o terceiro quadrante, parte inferior, lado esquerdo. O mapa perceptual mostra que o gênero feminino tem maior associação com Tendência Criativa, Propensão a Riscos e Necessidade de Autonomia. O gênero masculino não apresentou associação forte com as características do TEG.

A Figura 6, que apresenta os dados dos Discentes de Ciências Contábeis, revela que o gênero feminino é o único que tem associação com o TEG, sendo para Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso, conforme quarto quadrante, parte superior, lado esquerdo. Os resultados acima mostram que em ambos os cursos o gênero feminino é o único que apresentou associação com características de tendência empreendedora. Esses achados revelam a tendência para maior atuação da mulher (referente à amostra) no empreendedorismo, cujas habilidades podem contribuir para um aumento da implantação dos negócios e também da permanência no atual mercado competitivo e de dificuldades econômicas.

Nas Figuras 7 e 8, a relação do TEG é realizada com o semestre atual dos alunos dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis, respectivamente.

Conforme o mapa perceptual da Figura 7 (terceiro quadrante, lado esquerdo, parte inferior), os discentes de Administração do 1º semestre apresentam uma maior associação para a Necessidade de Autonomia, Tendência Criativa e Propensão a Riscos. Já os do 3º semestre, conforme quarto quadrante (lado esquerdo, parte superior), têm uma maior associação com Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação. Os discentes do 6º semestre estão classificados no mesmo quadrante acima, e assim apresentam associação com as mesmas tendências dos discentes do 3º semestre, porém, com menor intensidade. Quanto aos demais semestres, não foi possível observar associações fortes.

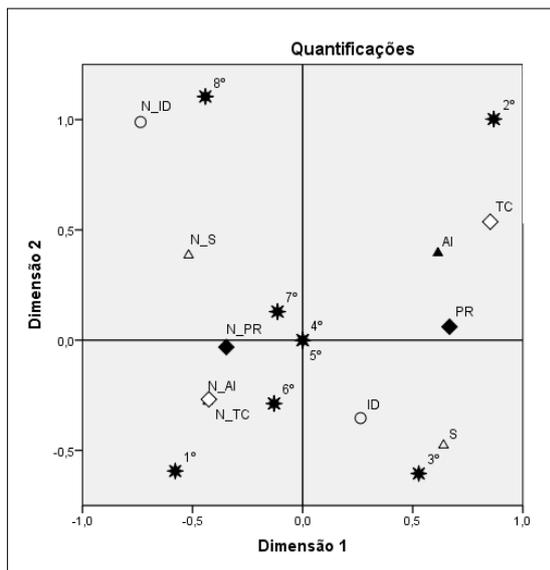
Figura 7 – Associação entre TEG e o Semestre dos Alunos de Administração



* Gênero Δ Necessidade de Sucesso ▲ Necessidade de Autonomia ◇ Tendência Criativa ◆ Propensão a Riscos ○ Impulso e Determinação

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 8 – Associação entre TEG e o Semestre dos Alunos de Ciências Contábeis



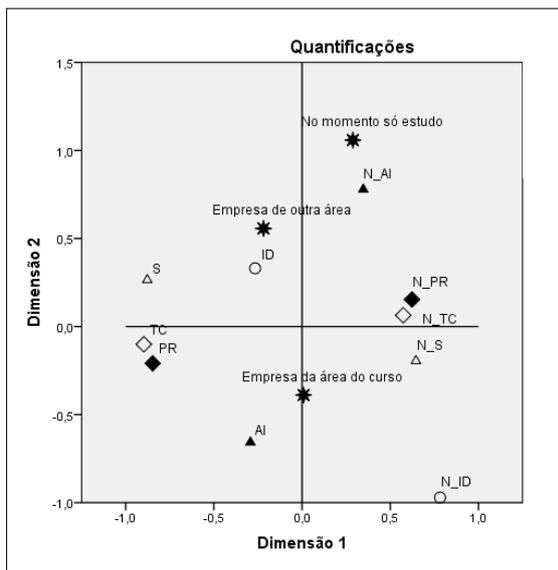
Fonte: Dados da Pesquisa

No mapa perceptual da Figura 8, de acordo com o primeiro quadrante, lado direito parte superior, os discentes do 2º semestre de Ciências Contábeis mostram maior associação com Tendência Criativa, Necessidade de Autonomia e Propensão a Riscos. De acordo com o segundo quadrante, lado direito parte inferior, os alunos do 3º semestre revelam uma maior associação com a Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação. Quanto aos demais semestres, não foi possível observar associações fortes.

No estudo de Freitas et al. (2016), a tendência de Impulso/Determinação foi a única identificada em todos os semestres da amostra pesquisada. A última característica encontrada no estudo de Freitas et al. (2016) foi a Necessidade de Sucesso, porém, apenas nos discentes do 1º semestre. O Núcleo Docente Estruturante (NDE) de cada curso precisa identificar a melhor forma de explorar o empreendedorismo ao longo dos semestres letivos, seja como disciplina obrigatória, optativa, ou projetos de ensino. Moran (2000) destaca que os discentes necessitam ter segurança e autonomia para tomada de decisão na atividade profissional, e assim é preciso o desenvolvimento de posturas corajosas, direcionadas para inovação e enfrentamento de riscos.

A sequência da análise explora a relação do TEG com a Atuação Profissional dos discentes pesquisados. Tendo como base a Figura 9, que aborda a relação do TEG e Atuação Profissional dos alunos de Administração, os achados mostram que apenas os que atuam em empresas de outra área apresentam tendência empreendedora, sendo Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso, conforme observado no quarto quadrante (lado esquerdo, parte superior), as características mais evidentes.

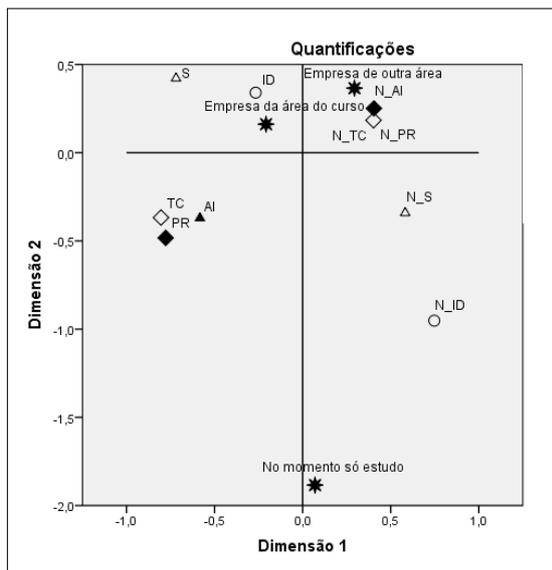
Figura 9 – Associação entre TEG e a Atuação Profissional dos Alunos de Administração



★ Gênero △ Necessidade de Sucesso ▲ Necessidade de Autonomia ◇ Tendência Criativa ◆ Propensão a Riscos ○ Impulso e Determinação

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 10 – Associação entre TEG e a Atuação Profissional dos Alunos de Ciências Contábeis

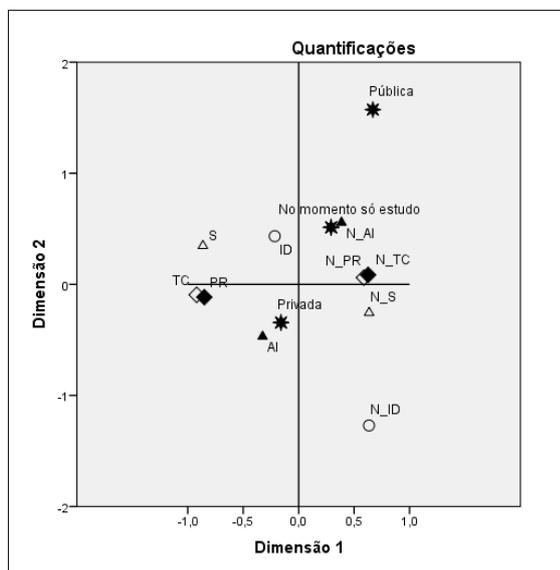


Fonte: Dados da Pesquisa

O mapa perceptual da Figura 10, conforme quarto quadrante (lado esquerdo, parte superior), revela que os alunos de Ciências Contábeis que atuam na área do curso possuem tendência para Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação. Os discentes que atuam em empresas de outra área ou apenas estudam não mostraram ter forte associação com o TEG.

Por fim, nas Figuras 11 e 12, a relação do TEG é realizada com o tipo de empresa atual dos alunos dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis, respectivamente.

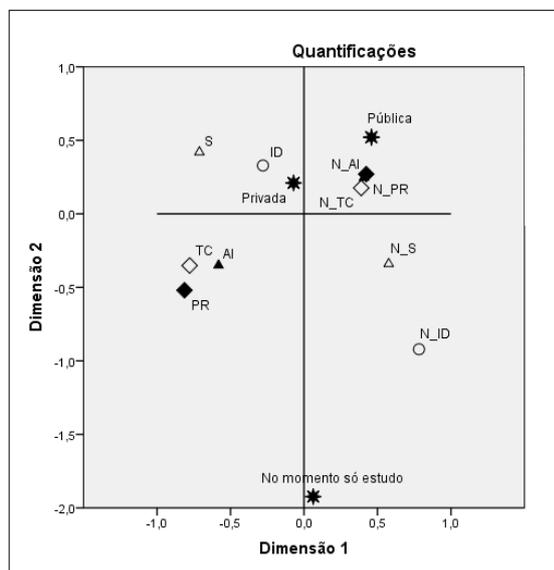
Figura 11 – Associação entre TEG e o Tipo de Empresa Atual dos Alunos de Administração



★ Gênero △ Necessidade de Sucesso ▲ Necessidade de Autonomia ◇ Tendência Criativa ◆ Propensão a Riscos ○ Impulso e Determinação

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 12 – Associação entre TEG e o Tipo de Empresa Atual dos Alunos de Ciências Contábeis



Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme as figuras acima, em ambos os cursos, os pesquisados que atuam em empresas privadas foram os únicos que apresentaram associação com as características do TEG. No curso de Administração, conforme Figura 11, no terceiro quadrante, lado esquerdo, parte inferior, destacam-se Necessidade de Autonomia, Tendência Criativa e Propensão a Risco. Já no curso de Ciências Contábeis, conforme Figura 12, a maior associação dos discentes foi no quarto quadrante, lado esquerdo, parte superior, para Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste estudo foi evidenciar uma análise da tendência empreendedora nos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da FURB. Para tanto, fez-se uso da estatística descritiva e da Análise de Correspondências Múltiplas (ANACOR).

A maioria dos respondentes do curso de Administração tem até 20 anos, é do gênero masculino, cursa o 1º semestre, atua na área do curso e em empresa privada. Já no curso de Ciências Contábeis, a maioria dos respondentes tem entre 21 e 25 anos, é do gênero feminino, cursa o 1º semestre, atua na área do curso e em empresa privada.

Na análise descritiva da tendência empreendedora, por meio da pontuação média alcançada e esperada, a tendência identificada nos cursos de Administração e Ciências Contábeis foi a Necessidade de Sucesso. Por meio da ANACOR, realizou-se a análise gráfica da associação da presença ou ausência da Tendência Empreendedora Geral dos discentes por curso.

Na análise por curso, a ANACOR revelou que os discentes de Administração possuem maior associação com a Necessidade de Autonomia, e na sequência, com a Propensão a Riscos e Tendência Criativa. Em Ciências Contábeis, os achados mostraram que os discentes se apresentaram distantes das características do TEG, não sendo possível destacar associação forte com as características apresentadas.

No perfil da amostra por curso, os resultados mostraram diferenças nas características das tendências empreendedoras. Na investigação da idade por curso, a ANACOR revelou nos discentes de Administração com até 20 anos uma associação forte com Necessidade de Autonomia, Propensão a Riscos, Tendência Criativa e Necessidade de Sucesso. Em discentes de Ciências Contábeis, com idade entre 21 e 25 anos, encontrou-se associação forte com Impulso e Determinação, Necessidade de Sucesso e Propensão a Riscos.

Quanto ao gênero, apenas o feminino apresentou forte associação com as características empreendedoras de ambos os cursos. No curso de Administração, o gênero feminino tem maior associação com Tendência Criativa, Propensão a Riscos e Necessidade de Autonomia. Em Ciências Contábeis, o estudo revelou que o gênero feminino teve associação com o TEG, sendo para Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso. Esses achados destacam o potencial da mulher para maior ocupação no espaço dos negócios no futuro próximo.

Ao analisar a tendência empreendedora por semestre, em Administração, os discentes do 1º semestre apresentaram maior associação para Necessidade de Autonomia, Tendência Criativa e Propensão a Riscos; e os discentes do 3º e 6º semestres, uma maior associação com Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação. Em Ciências Contábeis, os discentes do 2º semestre possuem maior associação com Tendência Criativa, Necessidade de Autonomia e Propensão a Riscos; e os do 3º semestre revelaram maior associação com a Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação.

Ao considerar a atuação profissional, no curso de Administração, os achados mostraram que apenas os que atuam em empresas de outra área apresentam tendência empreendedora, sendo Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso as características mais evidenciadas. Já em Ciências Contábeis, os discentes que atuam na área do curso possuem tendência para a Necessidade de Sucesso e Impulso e Determinação.

Quanto ao tipo de organização, os pesquisados que atuam em empresas privadas foram os únicos que apresentaram associação com as características do TEG. Os que cursam Administração possuem tendência para Necessidade de Autonomia, Tendência Criativa e Propensão a Risco; e os que cursam Ciências Contábeis possuem tendência para Impulso e Determinação e Necessidade de Sucesso. Como resultado sobre a característica profissional, destaca-se também que os discentes de Ciências Contábeis têm opiniões divergentes dos de Administração quando definem a palavra empreendedor, diferindo dos resultados da investigação de Freitas et al. (2016). Ressalta-se que essa definição não corrobora as de Schumpeter (1997) e Dolabela (2008).

De acordo com os resultados, sobretudo quanto ao curso de Ciências Contábeis, em que não se encontrou associação com as características da tendência empreendedora na análise pela ANACOR, torna-se necessário implementar programas e projetos que visem estimular a educação e a cultura empreendedora. Disciplinas obrigatórias e optativas, oficinas, palestras, projetos de ensino/pesquisa/extensão, incubadoras podem subsidiar e desenvolver profissionais com características e tendências empreendedoras.

Quando analisado por característica do perfil da amostra, observou-se maior número de características da tendência empreendedora, porém, constatou-se a permanência de divergências nas tendências entre os cursos. Esses achados reforçam a necessidade de projetos e programas para fomentar a educação e a cultura empreendedora. Ao promover iniciativas que impulsionem as características empreendedoras, o resultado é a identificação de um modelo de comportamento que possa se traduzir em um bom desempenho profissional.

Esta pesquisa contribui para a literatura da área, tendo em vista que identificou as características de tendência empreendedora de discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis e apresentou uma análise comparativa entre os cursos, levando também em consideração o perfil da amostra. Contribui ainda para mostrar que os discentes

pesquisados têm poucas características de tendência empreendedora, apresentam diferenças de características entre os cursos e também ao considerar o perfil dos respondentes.

Para novas investigações, instiga-se a pesquisar sobre o papel do contexto acadêmico no desenvolvimento de características empreendedoras, replicar este estudo em outras regiões para analisar se os resultados são análogos, visto que as conclusões do presente estudo se limitam aos discentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB). Recomenda-se também analisar com profundidade o perfil da amostra, levando em consideração o gênero, idade, área de atuação e experiência.

REFERÊNCIAS

- ACS, Z. How is entrepreneurship good for economic growth? *Innovations: Technology, Governance, Globalization*, v. 1, n. 1, pp. 97-107, 2006.
- ARAÚJO, A. C. C.; DANTAS, T. F. Tendência empreendedora dos estudantes de engenharia da UFCG através do modelo de Durham. *Qualit@s Revista Eletrônica*, v. 8, n.2, pp. 2-10, 2009.
- BOAVA, D. L. T.; MACEDO, F. M. F. Estudo sobre a essência do empreendedorismo. In: Encontro da ANPAD, 30. 2006. Salvador, BA. *Anais...* Salvador, 2006.
- CAIRD, S. Testing enterprising tendency of occupational groups. *British Journal of Management*, v. 2, pp. 177-186. 1991.
- CARREIRO, D. L.; COUTINHO, L. T. M.; COUTINHO, W. L. M. Tendência empreendedora do acadêmico de educação física. *Revista Min. Educ. Fis., Viçosa, Edição Especial*, n. 5, pp. 115-124, 2010.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre, Bookman, 2003.
- CUNHA C. J. C.; FERLA L. A. *Iniciando seu próprio negócio*. Florianópolis: Instituto de Estudos Avançados, 1997.
- DOLABELA, F. *Oficina do empreendedor*. Rio de Janeiro: Sextante, 2008.
- ECKERT, A.; OLEA, P. M.; DORION, E. C. E.; MECCA, M. S.; ECKERT, M. G. O perfil empreendedor na graduação: um estudo comparativo entre ingressantes e concluintes. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, v. 7, n. 2, pp. 61-76, 2013.
- FÁVERO, L. P.; BELFIONE, P.; DA SILVA, F. L.; CHAN, B. L. *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FERREIRA, R. C.; ARANHA, E. A. *Análise do perfil empreendedor de graduados em engenharia de produção mecânica*. Universidade Federal de Itajubá, Minas Gerais: UNIFEI, 2008.
- FILION, L. J. Empreendedorismo: empreendedores e proprietários-gerentes de pequenos negócios. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 34, n. 2, pp. 05-28, 1999.
- FLORES, A. A. D. M.; SANTOS, L. F. O perfil empreendedor de acadêmicos em administração em uma cidade do sul do país. *RASM*, Alvorada, ano 4, n.1, pp. 71-88, 2014.
- FREITAS, S. D.; SANTOS, C. A.; DANI, A. C.; PANUCCI-FILHO, L. *Uma análise da tendência empreendedora nos acadêmicos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul*. RACI, Getúlio Vargas, v. 10, n. 21, pp.1-18, 2016.
- GAIAO, B. F. S.; SILVA, T. A.; QUEIROZ, C. T. A. P.; RAMALHO, O. C.; LIRA, W. S. Diagnóstico da tendência empreendedora através do modelo de durham: um estudo de caso no setor educacional. *Qualit@s Revista Eletrônica*, v. 8, n.3. 2009.
- GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR (GEM). *Empreendedorismo no Brasil 2012 – Sumário Executivo*. Curitiba, 2012.
- GIBB, A. In Pursuit of new “enterprise and “entrepreneurship paradigm for learning: creative destruction, new values, new ways of doing things and new combinations of knowledge. *International Journal of Management Review*, v. 4, n. 2, pp. 233-269, 2002.
- HISRICH, R. D.; PETERS, M. P.; SHEPHERD, D. A. *Empreendedorismo*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HISRICH, R. D.; PETERS, M. *Empreendedorismo*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- HONMA, E. T.; TEIXEIRA, R. M. Competências empreendedoras em hotéis de pequeno porte: estudo de múltiplos casos em Curitiba, Paraná. *Turismo – Visão e Ação*, v. 13, n. 1, pp. 52-80, 2011.
- LOPEZ JUNIOR, G.; SOUZA, E. C. L. *Atitude Empreendedora: Conceitos, Modelos e Medidas*. In: Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica, 25. 2008. Brasília, DF, 22 a 24 de outubro de 2008.
- MORAN, J. M. Ensino e Aprendizagem inovadores com tecnologias. *Revista Informática na educação: Teoria e prática*. Porto Alegre, v. 3, n.1, pp. 137-144, 2000.
- PELOGGIA, L. R. *Perfil empreendedor do engenheiro na produção industrial: O caso de duas empresas aeronáuticas no Brasil*, 2001. 89 f. Trabalho final apresentado ao Curso de MBA em Gerência de Produção e Tecnologia da Universidade de Taubaté: São Paulo, 2001.
- RONCON, P. F.; MUNHOZ, S. Estudantes de enfermagem têm perfil empreendedor? *Revista Brasileira de Enfermagem*, v. 62, n. 5, pp. 695-700, 2009.
- SCHUMPETER, J. A. *Teoria do Desenvolvimento Econômico*. Tradução de Maria Silvia Possas. Ed. Nova Cultural, São Paulo, 1997.
- SOUZA, R. S.; SILVEIRA A.; NASCIMENTO, A.; SANTO, M. O. E. Vendedores ambulantes e o modelo de CAIRD (1991): Tendência Empreendedora Geral (TEG). In: VIII EGEPE, Encontro de estudos em empreendedorismo e gestão de pequenas empresas (EGEPE), 2014, Goiânia. *Anais...* Goiânia: 2014.
- STEVENSON, H. H. O compromisso é conseguir. *HSM Management*, n. 25, ano 5, pp. 72-76, 2001.
- URIARTE, L. R. Tendência empreendedora das profissões. In: I Encontro Nacional de Empreendedorismo. *Anais...* ENE UFSC, 1999.
- VEDOIN, A. M. R.; GARCIA, O. M. C. *Tendência empreendedora: perfil dos alunos do Curso de Arquivologia da Universidade Federal de Santa Maria*. 2010. 89 f. Trabalho final apresentado ao Curso de Especialização Lato-Sensu Gestão em Arquivos da Universidade Federal de Santa Maria: Rio Grande do Sul, 2010.

Discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores do nordeste brasileiro

Wage discrimination between men and women in accountants labor market in Brazil's northeast

Este trabalho foi apresentado e publicado nos Anais do VII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade – AdCont 2016, realizado no Rio de Janeiro nos dias 28 e 29 de outubro de 2016.

RESUMO

Com este estudo, buscou-se analisar a existência de discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste do Brasil. As Teorias Econômicas apresentam explicações de fatores que determinam as variações dos salários dos trabalhadores, tais como investimento formal em educação, segmento econômico empresarial, região do país, entre outros. No entanto, os economistas clássicos constataram a existência de disparidades salariais entre indivíduos com características semelhantes, o que deu origem à Teoria da Discriminação Salarial (TDS) como explicação desse fenômeno. A TDS é apoiada por vários modelos teóricos, sendo o mais conhecido o proposto por Becker (1957). Esta teoria defende que há discriminação no mercado, pois indivíduos com escolaridade e capacidade produtiva iguais recebem remunerações diferentes em razão do gênero e da raça. A amostra da pesquisa compreendeu 14.855 observações de profissionais de contabilidade da Região Nordeste brasileira. Os dados foram coletados a partir dos microdados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), disponibilizados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) referente ao ano de 2014. Por meio do método Oaxaca-Blinder decomposition, observou-se que os profissionais que possuem a titulação de mestrado são mais bem remunerados quando comparados aos que possuem apenas o curso de graduação. Notou-se também que as mulheres recebem remuneração aproximadamente 14% menor do que os homens, sendo, em média, dessa diferença, 15% (coeficiente das características observáveis 0,0216) explicados pelos atributos utilizados no modelo, e 85% (coeficiente do efeito discriminação 0,1232) representados pela existência de discriminação entre gênero, conforme preceitua o modelo de Oaxaca-Blinder (1973).

Palavras-Chave: Teoria da Discriminação Salarial. Remuneração. Contador.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the existence of wage discrimination between men and women in accountants labor market in the Northeast Region of Brazil. Economic Theories show explanations of factors that determine the variations of workers' salaries, such as: formal investment in education, business economic segment, region of the country among others. However, the classical economists verified the existence of wage disparities between individuals with similar characteristics, which gave rise to the Theory of Wage Discrimination (TDS) as an explanation to this phenomenon. The TDS is supported by several theoretical models, the best known being the one proposed by Becker (1957). This theory argues that there is discrimination in the market, since individuals with equal education and productive capacity receive different remunerations due to gender and race. The survey sample comprised 14,855 observations of accounting professionals from the Brazilian Northeast region. The data were collected from the RAIS (Annual Relation of Social Information) microdata, made available by the Ministry of Labor and Employment (MTE) for the year 2014. Through the Oaxaca-Blinder decomposition method, it was observed that professionals who have a higher education degree receive a higher salary when compared to the ones who have only the graduation and that women receive a salary approximately 14% lower than men on average, where 15% (coefficient of Observable 0.0216) is explained by the attributes used in the model and 85% (coefficient of the discrimination effect 0.1232) represents the existence of discrimination between genders, according to the Oaxaca-Blinder model (1973).

Keyword: Wage Discrimination Theory. Remuneration. Accountant.

Gilvan Medeiros de Santana Junior

Mestre em Ciências Contábeis – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB). Professor da Unidade Acadêmica de Gestão e Negócios do Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia da Paraíba (UAG/IFPB). Contato: Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia da Paraíba, Campus João Pessoa, Unidade Acadêmica de Gestão e Negócios. Contato: Av. Primeiro de Maio, Jaguaribe, João Pessoa, PB, Brasil, CEP. 58.015.430. E-mail: gilvansantana@ifpb.edu.br.

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Adjunto do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba. Professor Permanente nos Programas de Pós-Graduação em Administração (PPGA) e em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal da Paraíba e no Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Professor Colaborador no Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Contato: Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Campus I, Departamento de Finanças e Contabilidade, Cidade Universitária, João Pessoa, PB, CEP. 58.051-900. E-mail: aldocallado@yahoo.com.br.

A literatura indica que estudos envolvendo diferenças salariais entre homens e mulheres têm se intensificado desde o início da década de 1950, sobretudo tentando explicar as razões que levam as empresas a pagar menores salários às mulheres quando comparados aos dos homens. É possível identificar trabalhos que indiquem que os menores salários pagos às mulheres decorrem do baixo nível de investimentos em capital humano (educação formal) feitos pelos próprios trabalhadores do sexo feminino (HOSSAIN; TISDELL, 2005). Além disso, há estudos que atribuem essa diferença a uma possível discriminação que as mulheres sofrem no mercado de trabalho. Portanto, parte dessa diferença salarial é explicada pela discriminação (AKTER, 2005; KAPSOS, 2008; AHMED; MAITRA, 2010).

Como visto, apesar de indivíduos possuírem características de capital humano e capacidade produtiva idêntica, são remunerados de formas diferentes, de acordo com o seu gênero. A literatura sobre a Teoria da Discriminação Salarial (TDS) é apoiada por vários modelos teóricos (BECKER, 1957; ARROW, 1971; PHELPS, 1972; SPENCE, 1973), sendo o mais conhecido o de Becker (1957), cuja afirmação é de que a discriminação no mercado de trabalho baseia-se no “gosto pela discriminação”.

Embora existam trabalhos (LOUREIRO, 2003; NAUE; STÜRMER; BRITO, 2010; MARTINS; MONTE, 2010) que tenham discutido e investigado as diferenças salariais no mercado de trabalho, sobretudo, abordando as desigualdades de gênero, Uhr et al. (2014), ao estudarem a discriminação salarial no mercado de trabalho dos administradores, afirmaram que são escassos no Brasil os estudos de discriminação salarial que enfoquem uma categoria profissional específica. Acerca da temática em pauta, Uhr et al. (2014) promoveram levantamento para identificar estudos que discutiram categorias profissionais específicas e localizaram o de Loureiro, Sachsida e Moreira (2011) e o de Souza e Câmara (2005) que abordaram, respectivamente, o mercado de advogados e o financeiro.

Nesta perspectiva, o presente trabalho destaca-se por analisar a discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste, considerada a segunda maior do Brasil em termos de população e em número de estados, conforme dados do Censo Demográfico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010).

Portanto, este estudo busca responder ao questionamento: **Existe discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste Brasileira?**

A importância deste artigo encontra-se em investigar a discriminação salarial dos contadores. Esta classe profissional foi apontada como sendo responsável por representar 80% dos profissionais da área de finanças do país, segundo dados do último Censo Demográfico promovido no Brasil (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE, 2010). Portanto, o conhecimento da discriminação salarial de uma categoria profissional expressiva poderá auxiliar a gestão de recursos humanos na compreensão das relações de trabalho, o que contribuirá com a implementação de políticas que minimizem tal injustiça.

Além desta introdução, o trabalho apresenta outras quatro seções. Na seção 2, aborda-se a fundamentação teórica, fazendo uma breve apresentação da Teoria da Discriminação Salarial (TDS), além de relacionar os estudos já desenvolvidos e que são referentes ao tema. Na seção seguinte, apresentam-se os aspectos metodológicos e as técnicas de coleta e análise de dados. Na etapa subsequente, os resultados encontrados. E, por fim, as considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

As Teorias Econômicas apresentam explicações de fatores que determinam as variações dos salários dos trabalhadores. A microeconomia, baseada na homogeneidade da mão de obra, associa a determinação dos salários com o preço de qualquer outro bem, ou seja, atribui que a relação entre a oferta e a demanda de trabalho são determinantes dos salários. No entanto, os economistas clássicos constataram a existência de disparidades salariais e observaram tratamentos desiguais baseados em critérios irrelevantes, tais como gênero, raça e classe social, para o desenvolvimento das atividades (LOUREIRO, 2003).

Nesse contexto, destaca-se a Teoria da Discriminação Salarial, por afirmar que há discriminação no mercado de trabalho ao relatar que indivíduos com as mesmas habilidades e capacidades produtivas recebem salários diferentes por motivos diversos que não interferem em suas atividades.

A revisão da literatura desta pesquisa tem a finalidade de apresentar brevemente aspectos teóricos, e está dividida em duas partes. A primeira discute os preceitos da Teoria da Discriminação Salarial. Na segunda subseção, apresenta-se uma breve revisão de estudos empíricos já realizados. Em virtude do grande número de trabalhos que abordam a Teoria da Discriminação, foram enfatizadas as evidências empíricas que investigaram a discriminação salarial de uma categoria profissional específica.

2.1 Teoria da Discriminação Salarial

A discriminação econômica no mercado de trabalho consiste no tratamento desigual a um grupo de pessoas envolvidas em determinada relação de trabalho que possuem as mesmas características, a exemplo de habilidades, educação, experiência e produtividade, recebendo, no entanto, remunerações diferentes em decorrência de diversos fatores, como gênero e raça.

Becker (1957), um dos pioneiros nos estudos da Teoria Econômica da discriminação salarial, apresenta três tipos de discriminação: (a) discriminação do empregador; (b) discriminação dos clientes; (c) discriminação do empregado. Para

Uhr et al. (2014), o primeiro tipo ocorre quando o empregador observa um custo monetário devido ao salário e mais um custo associado à preferência de discriminar. A discriminação dos clientes é apresentada quando o valor do produto varia em virtude da pessoa que está atendendo. Presumindo-se que o cliente seja preconceituoso, o empregador deve recolocar o empregado discriminado em outro local, podendo haver um aumento no valor do produto. No caso em que o grupo discriminador exige uma compensação financeira por estar trabalhando/atendendo a um grupo discriminado, ocorre o que Becker (1957) chama de discriminação do empregado, ou seja, a discriminação por parte dos funcionários.

Outro tipo de discriminação, a estatística, foi apresentada nos trabalhos seminais desenvolvidos por Arrow (1971) e Phelps (1997). Neste tipo de discriminação, o empregador leva em consideração a assimetria informacional e exerce seu poder de escolha com base em média de características individuais de cada trabalhador que não produziu boas previsões sobre a produtividade. Ou seja, o empregador seleciona e atribui a remuneração dos candidatos ao emprego, com base em características semelhantes. Essa forma de discriminação não é considerada uma espécie de preconceito, por decorrer a partir do problema de informação imperfeita. Em regra, a teoria da discriminação estatística parte do pressuposto de que o grupo discriminado ganha salários menores porque, em média, tem menor produtividade.

A discriminação estatística sofre algumas críticas pela incapacidade de incorporar variáveis que retratem comportamentos discriminatórios de forma satisfatória. Para Akerlof (1976), esse tipo de discriminação falha ao afirmar que preferência explica qualquer forma de discriminação. Para o autor, esse modelo pode ser utilizado para explicar a discriminação com produtos que não são proporcionados em mercados competitivos.

Outra forma de discriminação é aquela relacionada ao gênero e à raça, estudada por Oaxaca (1973) e Blinder (1973), e que deu origem à metodologia *Oaxaca-Blinder decomposition*. Os autores estudaram a diferença salarial entre homens e mulheres, e brancos e negros, nos Estados Unidos, país que historicamente apresenta certa divisão racial. Oaxaca (1973) constatou haver diferença salarial nos dois grupos, sendo que o percentual de discriminação no grupo das pessoas negras foi mais elevado do que com as pessoas brancas. Blinder (1973), por sua vez, verificou que 60% da diferença no salário médio entre negros e brancos era explicada pela diferença nas características médias de capital humano entre os grupos, enquanto os outros 40% foram atribuídos à discriminação.

2.3 Estudos Anteriores

Diversos trabalhos, tanto na literatura internacional quanto na literatura nacional, verificaram diferenças salariais no mercado de trabalho que são atribuídas a fatores, como nível de escolaridade (Teoria do Capital Humano), gênero, raça, local de nascimento, entre outros (SOUZA; CÂMARA, 2005; LOUREIRO, 2003; NAUE; STÜRMER; BRITO, 2010; MARTINS; MONTE, 2010; LOUREIRO; SACHSIDA; MOREIRA, 2011; UHR et al., 2014). Entre os trabalhos expostos, destacam-se Souza e Câmara (2005), Loureiro, Sachsida e Moreira (2011) e Uhr et al. (2014), por terem desenvolvido estudos sobre a discriminação salarial em categorias profissionais específicas.

Souza e Câmara (2005) aplicaram a metodologia de Blinder-Oaxaca à indústria financeira brasileira, com a finalidade de verificar a existência de discriminação entre homens e mulheres e entre brancos e não brancos. Outrossim, os autores verificaram se existem barreiras à entrada de mulheres e não brancos nas empresas públicas do setor financeiro. Para este segundo objetivo, utilizou-se dos procedimentos empregados por Heckman (1979), mensurando a discriminação decorrente de barreiras de acesso aos melhores empregos.

Então, a partir de amostra de 129.402 indivíduos, os autores verificaram que a diferença salarial entre homens e mulheres é de 35,4% a favor dos homens, atribuindo-se 56,4% dessa diferença à discriminação. Quando analisada a discriminação entre raças, constataram que os brancos recebem 30,6% a mais do que os não brancos, estando 67,5% relacionados ao efeito discriminatório.

Loureiro, Sachsida e Moreira (2011) investigaram a existência de discriminação no mercado de trabalho entre os advogados do setor privado brasileiro no período de 1992 a 1999. Em tal caso, utilizaram-se do pseudopainel e da decomposição de Oaxaca e Ransom (1994), para analisar dados associados a 389 advogados (212 homens e 177 mulheres).

Os autores verificaram a ocorrência de diferenças salariais no mercado de trabalho dos advogados do Brasil, de 18,6%, em 1992, e de 23,1%, em 1999, sendo essa diferença favorável aos homens. Quando se analisou a diferença salarial dividida por faixa etária, identificaram que a maior desigualdade encontra-se no grupo mais jovem; mas, à medida que a idade avança, a diferença diminui. Para a faixa etária 1 (24 a 32 anos), a diferença foi de 30%, e, na faixa etária 3 (42 a 50 anos), o diferencial médio caiu para 2,4%. Essa redução no diferencial, no decorrer dos anos, é um indicativo de problemas de assimetria informacional no mercado de trabalho, segundo apontam os autores baseados na discriminação estatística.

Loureiro, Sachsida e Moreira (2011) concluíram que os advogados do sexo masculino ganham, em média, 20,1% a mais que o grupo do sexo feminino e que, embora parte desse diferencial seja explicada com base nos atributos/características individuais, atribui-se a maior parte, aproximadamente 60%, ao efeito da discriminação. No entanto, os resultados apontam uma redução das diferenças salariais atribuídas à discriminação salarial por gênero ao longo do tempo.

Uhr et al. (2014) estudaram a discriminação salarial no mercado de trabalho dos administradores brasileiros com o objetivo de verificar se existe discriminação salarial de gênero e raça no mercado de trabalho. Nesse caso, por meio dos testes estatísticos de Oaxaca-Blinder (1973), Heckman (1979) e Oaxaca-Ransom (1994), analisaram os dados do período

de 2002 a 2012 da Pesquisa Nacional por Amostras de Domicílios (PNAD) disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A amostra verificada na pesquisa compreendeu 1.709 observações.

Segundo os autores, a discriminação salarial ocorre quando indivíduos com a mesma produtividade recebem remunerações distintas em decorrência de gênero ou raça. Em seus resultados, constatou-se haver diferença salarial por gênero, representada entre 21 e 25%, atribuindo-se, desse total, 18,4% à discriminação com a diferença salarial entre as raças correspondente a aproximadamente 22%, sendo essa diferença destinada, em sua totalidade, à discriminação.

Sendo assim, é possível denotar dos trabalhos apresentados que, além de a existência de diferença salarial em todas as profissões estudadas ser um ponto comum entre eles, parte desse diferencial é atribuída ao efeito discriminatório. Outro aspecto em comum entre os trabalhos é o banco de dados, pois todos utilizaram os dados da Pesquisa Nacional de Amostras de Domicílios (PNAD).

Este trabalho se diferencia dos demais por estudar uma outra categoria profissional (Contador) de uma região importante do país, e por utilizar o banco de dados do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), a RAIS, o que possibilita uma investigação ampla, já que a RAIS é uma obrigação acessória imposta pelo governo a todas as empresas brasileiras.

Portanto, acredita-se que os dados da RAIS abrangem um número maior de trabalhadores, tendo em vista que as empresas devem informar todos os vínculos laborais ocorridos ou em curso durante o ano-calendário. Já no caso dos dados da PNAD, a pesquisa é realizada com base em amostras, podendo, neste caso, envolver um número menor de profissionais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo possui características de natureza descritiva com abordagem quantitativa. De acordo com Gil (2010), esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre variáveis. Para Richardson (1999), os estudos de natureza quantitativa são, frequentemente, aplicados nos estudos descritivos, por procurarem descobrir e classificar relações entre variáveis.

3.1 Universo e Amostra

O universo de uma pesquisa é formado por um conjunto de elementos que possuem, pelo menos, uma característica comum (SILVA, 2010; MARCONI; LAKATOS, 2015). A amostra, segundo Marconi e Lakatos (2015), “é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população)”. O universo desta pesquisa foi constituído a partir dos microdados da RAIS disponibilizados pelo Ministério do Trabalho e Emprego referente ao ano de 2014. Desta forma, filtraram-se os profissionais de contabilidade classificados pelo Código Brasileiro de Ocupação (CBO), cod. 2522-10 (Contador).

A Tabela 1 apresenta o universo e a amostra da pesquisa.

Tabela 1 – Composição da população da pesquisa

Unidade da Federação	Universo	Amostra
Alagoas	739	697
Bahia	3.928	3.763
Ceará	2.955	2.822
Maranhão	924	866
Paraíba	883	829
Pernambuco	3.730	3.646
Piauí	680	631
Rio Grande do Norte	1.108	1.045
Sergipe	580	556
Total de Contadores	15.527	14.855

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014).

A partir do universo da pesquisa, buscou-se identificar os contadores (cód. 2522-10) que se encontravam ativos nos empregos no mês de dezembro/2014. Esta ação se apresenta importante, visto que os empregadores são obrigados a informar na RAIS todos os empregados que tiveram vínculos durante o ano-calendário. Desse modo, foram excluídos 672 registros que não apresentavam vínculo ativo em 31/12/2014, restando 14.855 registros utilizados para o desenvolvimento deste estudo.

3.2 Base de Dados

A coleta de dados se deu por meio da utilização dos Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS. O Governo Federal, por meio do Decreto n.º. 76.900, de 23/12/1975, instituiu a Relação Anual de Informações Sociais, considerada um importante instrumento de coleta de dados da gestão governamental do setor do trabalho. As empresas deverão relacionar na RAIS, entre outras informações, os vínculos laborais havidos ou em curso no ano-base, e não apenas os existentes em 31 de dezembro (BRASIL, 2016).

3.3 Variáveis da Pesquisa

A variável dependente utilizada neste estudo refere-se à remuneração do profissional de contabilidade representada pelo logaritmo natural do rendimento nominal em horas, dado o objetivo da presente pesquisa, que é analisar a existência de discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste brasileira.

Um conjunto de variáveis explicativas foi utilizado com a finalidade de atingir o objetivo da pesquisa, ou seja, analisar a discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da supracitada região. Nesse caso, utilizaram-se as seguintes variáveis:

- a. Nível de escolaridade.
- b. Tempo de emprego.
- c. Idade do trabalhador.
- d. Estado da federação em que o trabalhador esteja atuando.
- e. Tamanho do estabelecimento.
- f. Optante do Simples Nacional.
- g. Segmento da empresa.
- h. Localização do trabalho.

No que se refere à variável independente Tamanho do Estabelecimento, utilizou-se a classificação estabelecida pela parceria formada entre o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), que divide os estabelecimentos em: Microempresa; Pequena empresa; Média empresa e Grande empresa. Entende-se por microempresa aquela que tenha até 19 pessoas; pequena empresa, a que possua de 20 a 99 pessoas; média empresa, a que conte com 100 a 499 pessoas; e grande empresa, a que apresente 500 ou mais pessoas.

A variável Optante do Simples Nacional trata do regime tributário da empresa à qual o trabalhador esteja vinculado. O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar n.º. 123/2006 aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP). A sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferirem receita bruta anual igual ou inferior a R\$3.600.000,00 são considerados ME e EPP (BRASIL, Lei Complementar 123, de 2006).

Portanto, considerando que o método de *Oaxaca-Blinder decomposition* segrega o resultado em duas partes, sendo: (i) a primeira em parte explicativa constituída por meio de um conjunto de 8 (oito) variáveis explicativas, e (ii) a segunda parte, apresentando a discriminação salarial entre os profissionais de contabilidade, pretende-se atingir o objetivo da pesquisa.

3.4 Métodos de Análise

Para analisar a discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste do Brasil, os dados foram analisados por meio do método de *Oaxaca-Blinder decomposition*. Segundo Souza e Câmara (2005), a abordagem de Oaxaca-Blinder (1973) tem a finalidade de apresentar quanto do diferencial salarial médio entre sexos e raças é explicado por diferença no estoque médio de capital humano e quanto é atribuído à discriminação.

Então, a discriminação salarial será medida com base na seguinte equação:

$$\ln(\Delta\bar{W}) = \ln\bar{W}_m - \ln\bar{W}_f \quad [1]$$

Em que \bar{W}_m e \bar{W}_f representam a média salarial em horas dos homens e das mulheres, respectivamente. No entanto, a fim de separar os fatores oriundos da discriminação, essa equação deve ser estruturada separadamente, da seguinte forma:

$$\ln(\bar{W}_m) = \alpha_m + \beta_m \bar{X}_m \quad [2]$$

$$\ln(\bar{W}_f) = \alpha_f + \beta_f \bar{X}_f \quad [3]$$

Salienta-se que os termos \bar{X}_m e \bar{X}_f são as variáveis que representam os fatores determinantes do salário dos homens e das mulheres, e β_m e β_f são os vetores dos retornos estimados dos regressores de homens e mulheres.

Sendo assim, subtraindo as equações 2 e 3, tem-se:

$$\ln(\Delta\bar{W}) = \alpha_m + \beta_m\bar{X}_m - \alpha_f + \beta_f\bar{X}_f \quad [4]$$

Logo:

$$\ln(\Delta\bar{W}) = [(\alpha_m - \alpha_f) + (\beta_m - \beta_f)\bar{X}_f] + [\beta_m(\bar{X}_m - \bar{X}_f)] \quad [5]$$

Portanto, a equação [5] apresenta o total da diferença salarial entre homens e mulheres por meio do termo $\ln(\Delta\bar{W})$ e decompõe essa diferença em duas partes: (i) a discriminação salarial será medida por meio da equação $[(\alpha_m - \alpha_f) + (\beta_m - \beta_f)\bar{X}_f]$ e (ii) e a segunda parte da equação, $[\beta_m(\bar{X}_m - \bar{X}_f)]$, corresponderá à diferença salarial elucidada pelas variáveis explicativas utilizadas no modelo.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

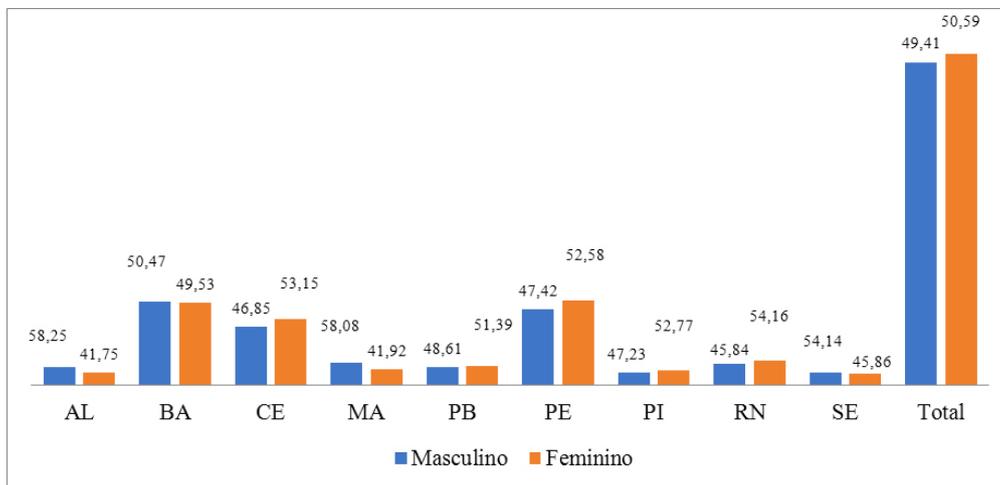
4.1 Caracterização do Perfil da Amostra

Este tópico apresenta os resultados obtidos durante os procedimentos de coleta de dados da pesquisa. Destaca-se que a amostra é formada por 95,67% da população de contadores da Região Nordeste do Brasil, conforme consta no Cadastro do Ministério do Trabalho e Emprego, por meio da RAIS.

Quanto ao perfil da amostra, o estado da Região Nordeste que apresentou o maior número de trabalhadores com vínculo ativo, em 31 de dezembro de 2014, foi a Bahia, seguido de Pernambuco, ambos respectivamente com 25,33% e 24,54% do total da amostra. Este resultado revela que aproximadamente metade dos profissionais de contabilidade do Nordeste está concentrada em apenas dois estados da região.

No que se refere ao gênero dos profissionais, a Figura 1 apresenta a distribuição dos trabalhadores estudados nesta pesquisa.

Figura 1 – Distribuição dos contadores por gênero (porcentagem)



Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS – (2014).

Percebe-se haver um equilíbrio na distribuição dos contadores da Região Nordeste quanto ao gênero, já que 50,59% e 49,41% pertencem respectivamente aos gêneros feminino e masculino. No entanto, nota-se que esse equilíbrio não se mantém quando é analisada separadamente a distribuição nos estados de Alagoas, Ceará, Maranhão, Rio Grande do Norte e Sergipe, com destaque para Alagoas e Maranhão que apresentaram o maior número de profissionais do gênero masculino, com aproximadamente 58,5% cada.

Em relação à idade dos contadores, observou-se variação entre 18 e 85 anos, dos quais 67,05% têm até 40 anos, com a maior concentração no intervalo entre 31 a 40 anos (37,45%). Desta forma, considerando que as idades médias dos contadores (homens e mulheres) são de, aproximadamente, 37 e 39 anos, respectivamente, pode-se inferir que a idade média na Região

Nordeste é compatível com a do restante do país, conforme pesquisa do perfil do profissional de contabilidade realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que afirmou ser de 39 anos a média da idade dos contadores brasileiros (CFC, 2013).

Quanto ao grau de escolaridade, a Tabela 2 apresenta a distribuição.

Tabela 2 – Distribuição dos contadores por Nível de Escolaridade (%)

	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE
Escolaridade									
Até o Nível Médio Completo	28,98	30,27	36,50	29,10	22,80	40,95	20,29	26,41	25,00
Curso Superior Completo	70,73	69,20	61,66	70,67	77,08	58,39	79,08	72,73	73,92
Mestrado	0,29	0,48	1,74	0,00	0,12	0,58	0,16	0,86	0,90
Doutorado	0,00	0,05	0,11	0,23	0,00	0,08	0,48	0,00	0,18
Total de Profissionais	739	3.928	2.955	924	883	3.730	680	1.108	580

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014).

Apurou-se que existem profissionais entre quatro níveis de escolaridade, desde o nível médio completo até os que possuem o título de doutorado. O aparecimento de profissionais no nível médio justifica-se pelo fato de a legislação permitir que o cargo de contador seja desempenhado por técnicos em contabilidade, trabalhadores de nível médio que obtiveram registro profissional até 1º de junho de 2015, conforme estabelece o parágrafo 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº. 9.295/46, incluído pela Lei nº. 12.249/10. Em relação a estes profissionais, eles possuem apenas restrições no que tange à realização de Auditorias e Perícias Contábeis, atividades estas reservadas ao profissional de contabilidade que possui curso superior completo.

Nessa perspectiva, observou-se que a maioria dos contadores possui curso superior completo. Embora a amostra não compreenda os profissionais que atuam na academia (professores e pesquisadores), constatou-se haver profissionais com pós-graduação *stricto sensu*, que compreende cursos de Mestrado e Doutorado.

Nesse sentido, o Estado do Ceará destacou-se por apresentar o maior número de contadores com pós-graduação *stricto sensu* (1,85%), seguido pelo estado de Pernambuco (0,66%). Quando considerado o nível de Doutorado, descobriu-se que, na Região Nordeste, havia 14 empregados ativos em 31 de dezembro de 2014, sendo os estados de Ceará, Pernambuco e Piauí os que detinham o maior número de contadores com o título de doutor, com 3 profissionais cada. Os outros estados com profissionais doutores foram Bahia e Maranhão, com dois profissionais cada, e Sergipe, com apenas 1 (um) empregado ativo. Vale ressaltar que os dados disponibilizados pelo Ministério do Trabalho não informam a área de formação desses profissionais. Portanto, sabe-se apenas que possuem doutorado.

Outro fato importante encontrado na pesquisa diz respeito à remuneração quanto ao grau de escolaridade. A Tabela 3 apresenta os resultados.

Tabela 3 – Composição da remuneração por nível de escolaridade (%)

Remuneração	Escolaridade			Total		Geral
	Até médio completo	Até Superior Completo	Pós-graduação <i>stricto sensu</i> (*)	M	F	
Até 2 salários mínimos	51,39	48,45	0,17	49,24	50,76	100,00
De 2,01 a 4 salários mínimos	43,84	55,83	0,33	43,91	56,09	100,00
De 4,01 a 6 salários mínimos	26,19	73,46	0,35	48,98	51,02	100,00
De 6,01 a 8 salários mínimos	17,55	81,41	1,04	51,60	48,40	100,00
Acima de 8,01 salários mínimos	8,64	88,64	2,72	60,00	40,00	100,00

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014)

Obs.: A coluna 'total' está dividida em M (representando os profissionais do gênero masculino) e F (representando os profissionais do gênero feminino).

Observou-se que 51,39% dos contadores que ganham até 2 (dois) salários mínimos possuem apenas o ensino médio completo e, à medida que a remuneração dos profissionais da área cresce, aumenta o nível de escolaridade, o que pode ser notado nas faixas de remuneração a partir de 2,01 salários mínimos, em que a maior parte dos profissionais possui o ensino superior completo. Esse achado aponta indícios de que as remunerações dos profissionais são determinadas pelo nível de escolaridade.

Quando analisada a faixa salarial por gênero, nota-se mudança na estrutura ao longo da distribuição, uma vez que a maioria dos profissionais que recebe até 6 salários mínimos é do gênero feminino. No entanto, as remunerações a partir de 6,01 salários mínimos passam a ter como maioria os trabalhadores do gênero masculino. A partir desses resultados, elaborou-se a Tabela 4, a fim de registrar o grau de escolaridade por gênero.

Tabela 4 – Composição da remuneração por nível de escolaridade e gênero (%)

Remuneração	Escolaridade						Total Geral	
	Até médio completo		Até Superior Completo		Pós-graduação stricto sensu (*)		M	F
	M	F	M	F	M	F		
Até 2 salários mínimos	8,35	8,12	7,60	7,92	0,01	0,04	15,97	16,07
De 2,01 a 4 salários mínimos	15,38	16,55	16,95	23,66	0,05	0,19	32,38	40,40
De 4,01 a 6 salários mínimos	5,41	4,75	13,72	14,74	0,08	0,05	19,21	19,55
De 6,01 a 8 salários mínimos	2,44	1,20	8,24	8,56	0,10	0,12	10,78	9,87
Acima de 8,01 salários mínimos	2,13	0,97	18,95	12,75	0,59	0,39	21,66	14,11
Total dos profissionais	33,71 (2.474)	31,59 (2.374)	65,46 (4.805)	67,62 (5.082)	0,83 (61)	0,79 (59)	100 (7.340)	100 (7.515)

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014).

Obs.: A coluna 'total' está dividida em M (representando os profissionais do gênero masculino) e F (representando os profissionais do gênero feminino).

Como se pode verificar, o nível de escolaridade das mulheres é mais elevado do que o dos homens, uma vez que 68,41% dos profissionais do gênero feminino possuem nível igual ou maior do que o ensino superior completo. Quanto aos homens, 66,29% dos entrevistados possuem esse mesmo nível de escolaridade. Apesar desse resultado, a maioria dos homens (51,65%) recebe remunerações acima de 4 salários mínimos, enquanto parte das mulheres (56,47%) recebe até 4 salários mínimos.

Na busca por fatores que justifiquem tal diferenciação salarial, realizou-se análise entre o porte da empresa e o nível de experiência dos trabalhadores. A Tabela 5 apresenta os resultados.

Tabela 5 – Relação entre porte da empresa x experiência dos trabalhadores (%)

Experiência	Porte das empresas								Total Geral	
	Microempresa		Pequena empresa		Média empresa		Grande empresa		M	F
	M	F	M	F	M	F	M	F		
Até 10 anos	14,70	13,28	20,71	23,49	20,45	23,01	28,80	26,71	84,66	86,48
Acima de 10 anos	0,93	0,89	2,22	2,14	3,26	3,46	8,94	7,03	15,34	13,52
Total dos profissionais	15,62 (1147)	14,17 (1065)	22,93 (1683)	25,63 (1926)	23,71 (1740)	26,47 (1989)	37,74 (2770)	33,74 (2535)	100 (7340)	100 (7515)

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014).

Obs.: A coluna 'total' está dividida em M (representando os profissionais do gênero masculino) e F (representando os profissionais do gênero feminino).

Nota-se que, dos ativos em 31 de dezembro de 2014, embora haja profissionais do gênero feminino em maior número (7.515) em relação ao gênero masculino (7.340), o número de profissionais do gênero masculino que desenvolve suas atividades em grandes empresas é maior do que o número de profissionais do gênero feminino. Isso implica dizer que 37,74% (2.770) e 33,74% (2.535) são dos gêneros masculino e feminino, respectivamente. Importante destacar que, provavelmente, as grandes empresas tendem a remunerar melhor os profissionais em virtude do seu porte.

Posto isso, analisou-se a distribuição da remuneração dos profissionais de contabilidade nas grandes empresas de acordo com o nível de escolaridade e o tempo de experiência. A Tabela 6 apresenta os resultados.

Tabela 6 – Composição da remuneração das grandes empresas por nível de escolaridade e experiência (%)

Experiência	Até 10 anos				Acima de 10 anos				Total Geral	
	Escolaridade									
	Até médio completo		Igual ou maior Superior Completo		Até médio completo		Igual ou maior Superior Completo			
	M	F	M	F	M	F	M	F	M	F
Até 2 salários mínimos	3,50	4,30	1,59	1,38	0,58	0,24	0,25	0,47	5,92	6,39
De 2,01 a 4 salários mínimos	10,76	14,56	10,11	14,48	2,09	1,93	1,34	2,09	24,30	33,06
De 4,01 a 6 salários mínimos	4,51	4,14	12,20	14,08	1,62	1,34	2,56	2,64	20,90	22,21
De 6,01 a 8 salários mínimos	1,84	0,71	9,21	11,64	0,87	0,39	1,70	2,01	13,61	14,75
Acima de 8,01 salários mínimos	2,09	0,51	20,51	13,37	0,94	0,59	11,73	9,11	35,27	23,59
Total dos profissionais	22,71 (629)	24,22 (614)	53,61 (1485)	54,95 (1393)	6,10 (169)	4,50 (114)	17,58 (487)	16,33 (414)	100 (2770)	100 (2535)

Fonte: Microdados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (2014)

Obs.: A coluna 'total' está dividida em M (representando os profissionais do gênero masculino) e F (representando os profissionais do gênero feminino).

Percebe-se que pouco mais de 71% dos profissionais de ambos os gêneros que trabalham em grandes empresas possuem escolaridade igual ou maior que o ensino superior completo. Ao se examinar a remuneração dos profissionais com até 10 anos de experiência, de uma forma geral, verifica-se que os contadores de gênero feminino possuem remunerações mais elevadas do que os do gênero masculino, independentemente do nível de escolaridade. No entanto, ao considerar os profissionais com mais de 10 anos de experiência, constata-se uma inversão nos resultados, pois os profissionais do gênero masculino recebem remunerações mais altas quando comparados aos do gênero feminino.

Outra informação importante é a análise da faixa de remuneração acima de 8,01 salários mínimos. Neste caso, constata-se que os profissionais do gênero masculino recebem remunerações mais elevadas do que os contadores do gênero feminino, independentemente do nível de escolaridade e do tempo de experiência.

É relevante frisar que a remuneração pode estar sendo influenciada por outros fatores não considerados neste estudo, a exemplo do setor econômico (serviço, comércio e indústria). Desse modo, pode-se afirmar que esses resultados são indicativos de uma possível discriminação salarial de gênero, e, desta forma, por meio da técnica de decomposição salarial *Oaxaca-Blinder*, buscou-se analisar a existência de diferenças salariais entre os grupos (masculino/feminino).

4.2 Análise da Discriminação Salarial de Gênero

Para analisar a existência de discriminação salarial de gênero entre os profissionais de contabilidade da Região Nordeste do Brasil, utilizou-se como medida de salário o (*log*) da remuneração por hora, que foi calculada dividindo o salário mensal do mês de dezembro de 2014 pela quantidade de horas contratual por mês. O resultado foi convertido em logaritmo natural.

Como características observáveis, utilizou-se um conjunto de 8 (oito) variáveis explicativas. No entanto, destaca-se a possibilidade de fatores não observáveis, como estado civil, número de filhos e outros, poderem afetar a diferença salarial. Todavia, essas outras variáveis não foram utilizadas por se tratar de informações que não constam no banco de dados da RAIS.

A Tabela 7 apresenta os resultados das equações mincerianas (2) e (3).

Tabela 7 – Resultado das equações mincerianas para dois grupos (Masculino e Feminino)

Variáveis	Gênero		Variáveis	Gênero	
	Masculino	Feminino		Masculino	Feminino
	Coeficiente			Coeficiente	
Constante	1,8727*	1,8288*	Região		
Escolaridade			UF-BA	0,1573*	0,1393*
Ens. Superior	0,4702*	0,4347*	UF-CE	-0,0509	0,0320
Mestrado	0,9335*	0,6921*	UF-MA	-0,0270	-0,0008
Doutorado	0,8200*	0,2838	UF-PB	-0,1104***	-0,1512*
Tempo de emprego	0,0213*	0,0238*	UF-PE	0,0799	0,0477
Idade	0,0092*	0,0085*	UF-PI	-0,1908*	-0,2050*
Op. Simples Nacional	-0,3385*	-0,2589*	UF-RN	-0,0262	-0,0517
Setor de atividade	-0,0161*	-0,0105*	UF-SE	0,0082	0,0112
Trabalha na capital	0,1776*	0,1397*	Tamanho do estabelecimento		
			Pequena	0,3138*	0,2276*
			Média	0,4283*	0,3368*
			Grande	0,5690*	0,4319*
R ²	0,4314	0,4044			
R ² ajustado	0,4299	0,4029			
F	292,26	267,88			
Prob > F	0,0000	0,0000			

Fonte: Dados da pesquisa.

Significativo a: *1%, ***10%

Como pode ser observado, o modelo apresenta um poder explicativo de pouco mais de 40% (R² ajustado: 0.4299 [M] e 0.4029 [F]), e o teste F retornou um valor inferior a 0,001. Esses resultados sugerem que as variáveis utilizadas no modelo são conjuntamente significativas para todas as equações no nível de significância de 1%. Isto posto, em síntese, as variáveis associadas a produtividades dos indivíduos são individualmente significativas, com exceção de algumas, conforme ilustrado.

É possível extrair dos resultados apresentados na Tabela 7 que o grau de escolaridade é fator determinante, interferindo positivamente na remuneração. Desta forma, caso o profissional possua o título de mestrado, ocorrerá uma variação no *log* de remuneração de 0.9335 no caso masculino, e 0.6921 para o feminino, em comparação ao profissional que possui apenas o ensino médio completo, mantidas as demais condições constantes.

Apresentadas essas considerações, a decomposição de Oaxaca-Blinder (1973) será analisada, conforme resultados apresentados na Tabela 8.

Os resultados da metodologia de Oaxaca-Blinder (1973) são divididos em duas partes: a primeira apresenta a diferença salarial entre dois grupos, e a segunda demonstra a decomposição dessa diferença salarial, destacando uma parte, explicada pelas variáveis utilizadas no modelo, e outra parte, atribuída ao efeito da discriminação.

Nesse contexto, analisando a remuneração no mercado de trabalho dos profissionais de contabilidade da Região Nordeste brasileira, criaram-se dois grupos: o Feminino e o Masculino, a fim de verificar se existe discriminação de gênero nessa categoria. Como resultado, constatou-se que os profissionais do gênero masculino são mais bem remunerados quando comparados com o gênero feminino. Nota-se que a média no coeficiente do logaritmo natural do grupo masculino corresponde a 2,9545 e do grupo feminino é de 2,8096, o que resulta em uma diferença salarial de 0,1449. Assim, o grupo masculino recebe aproximadamente 14,49% a mais do que o grupo feminino, ressaltando que essa diferença é significativa ao nível de 1% de confiança.

Tabela 8 – Resultado da Oaxaca-Blinder decomposition – Robust

	Coefficiente	Erro-padrão	Z	P> z	[95% Conf. Interval]	
Diferencial						
Grupo: Feminino	2,8096	0,0079	355,24	0,000	2,7941	2,8251
Grupo: Masculino	2,9545	0,0092	319,55	0,000	2,9364	2,9726
Diferença salarial	-0,1449	0,0122	-11,91	0,000	-0,1687	-0,1210
Decomposição						
Características observáveis ¹	-0,0216	0,0080	-2,72	0,007	-0,0372	-0,0061
Efeito da discriminação	-0,1232	0,0093	-13,21	0,000	-0,1415	-0,1050
População	14.855	14.855	14.855	14.855	14.855	14.855

Fonte: Dados da pesquisa

1 As características observáveis utilizaram-se das seguintes variáveis explicativas: Escolaridade: Ensino médio, Ensino superior, Mestrado e Doutorado; Tempo de empresa; Idade; Tamanho do estabelecimento: Microempresa, Pequena empresa, Média empresa, Grande empresa; Optante pelo Simples Nacional; Trabalhar na capital. A descrição das variáveis Região, que representa os estados do Nordeste, e Segmento da empresa foi suprimida por questão de espaço, mas as variáveis são utilizadas no modelo.

Quanto à segunda parte do resultado, que consiste na decomposição da diferença salarial, verifica-se que o coeficiente das características observáveis é de 0,0216. Esse resultado indica que, se houvesse um ajuste nas características/dotações das mulheres às dos homens, obter-se-ia mais à medida que se acrescentasse na remuneração das mulheres. Compreende-se então que da diferença de 0,1449 entre a média dos salários, explica-se 0,0216 pelas variáveis utilizadas no modelo de modo que ainda permanece uma diferença não explicada de 0,1232, o que corresponde à diferença salarial atribuída à discriminação, conforme preceitos de Oaxaca-Blinder (1973).

Segundo a metodologia de Oaxaca-Blinder (1973), há, portanto, uma diferença salarial no mercado de trabalho dos profissionais de contabilidade da Região Nordeste de aproximadamente 14,49%, sendo que dessa diferença por volta de 15% (coeficiente das características observáveis 0,0216) são explicados pelos atributos utilizados no modelo, e 85% (coeficiente do efeito discriminação 0,1232) representam a existência de discriminação entre gênero.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar a discriminação salarial de gênero no mercado dos contadores da Região Nordeste Brasileira. Para tanto, elucidou-se o seguinte problema: Existe discriminação salarial entre homens e mulheres no mercado de trabalho dos contadores da Região Nordeste Brasileira?

Por meio da metodologia *Oaxaca-Blinder decomposition*, solucionou-se a referida questão, efetuando uma análise nos microdados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) disponibilizados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) do ano de 2014.

No modelo estatístico, este trabalho utilizou-se de um conjunto de 8 (oito) variáveis explicativas (Escolaridade, Tempo de Emprego, Idade, Estado, Tamanho do Estabelecimento, Regime Tributário Simples Nacional, Segmento da Empresa e Trabalhar na Capital, as quais asseguraram um poder explicativo ao modelo de pouco mais de 40%, e constatou-se serem fatores que influenciam diretamente na remuneração dos contadores da Região Nordeste Brasileira.

No que se refere à Teoria da Discriminação Salarial, a qual indica que indivíduos com características de capital humano e capacidade produtiva idêntica são pagos de forma diferente em virtude de diversas discriminações, verificou-se haver diferença salarial de gênero em torno de 14,49%. Dessa diferença, 15% representam a parte explicada pelo modelo por intermédio das variáveis utilizadas, ou seja, são as características observáveis, com 85% sendo atribuídos ao efeito da discriminação. Portanto, os resultados corroboraram os preceitos da teoria, confirmando que há discriminação no mercado de trabalho.

Comparando esses números com os resultados de outros trabalhos (SOUZA; CÂMARA, 2005; LOUREIRO; SACHSIDA; MOREIRA, 2011; UHR et al. 2014), observa-se uma semelhança. Em todos os trabalhos, identificaram-se diferenças salariais a favor do profissional do sexo masculino, indicando que as mulheres ganham remunerações menores quando comparadas às dos homens. Nos mercados financeiros, de advocacia, da administração e da contabilidade, a diferença corresponde a respectivamente 35,4%, 20%, 25% e 14%, destacando-se que a maior diferença encontra-se no mercado financeiro, e a menor, entre os contadores da Região Nordeste. No entanto, apesar de se verificar um percentual baixo no diferencial salarial entre os contadores, quando comparados com as demais profissões, nota-se alto grau de discriminação representado por 85% da diferença salarial.

Importante ressaltar que essas comparações de diferenças salariais entre as profissões é, meramente, exemplificativa

por ser necessária a realização de estudos que se utilizem de uma mesma base de dados e de um mesmo conjunto de variáveis explicativas, ou seja, características observáveis. Dessa forma, é possível chegar a resultados possíveis de serem comparáveis.

Por fim, os resultados desse trabalho limitam-se à amostra utilizada, que foi a Região Nordeste do Brasil, não podendo ser generalizados a todo o país, por representarem apenas parte da realidade da remuneração dos profissionais de contabilidade. Outra limitação desse estudo é quanto ao modelo de decomposição salarial utilizado, o de Oaxaca-Blinder (1973), pois, conforme observado por Heckman (1979), esse modelo somente captura a discriminação dentro do mercado de trabalho, ou seja, ele não observa a discriminação com relação ao acesso ao mercado de trabalho. Sendo assim, é necessário utilizar outro modelo, a fim de controlar possível viés de seleção amostral. Destaca-se, ainda, que este estudo não abrangeu os profissionais que atuam na academia (professores e pesquisadores).

Como sugestão de pesquisas futuras, recomendam-se estudos em outras regiões do país, a fim de comparar com os resultados desta pesquisa, bem como a realização de estudos com profissionais de outras áreas, para que possam consolidar, ainda mais, os preceitos da Teoria da Discriminação Salarial.

REFERÊNCIAS

- AHMED, S.; MAITRA, P. Gender wage discrimination in rural and urban labour markets of Bangladesh. *Oxford Development Studies*, v. 38, n. 1, pp. 83-112, 2010.
- AKERLOF, G. The economies of caste and the rat race and other woeful tales. *The Quarterly Journal of Economics*, pp. 599-617, 1976.
- AKTER, S. Occupational segregation, wage discrimination, and impact on poverty in rural Bangladesh. *Journal of Development Areas*, v. 39, n. 1, pp. 15-39, 2005.
- ARROW, K. *The theory of discrimination*. New Jersey: Industrial Relations Section, 1971.
- BECKER, G. S. *The Economics of Discrimination*. Chicago: The University of Chicago Press, 1957.
- BLINDER, A. S. Wage Discrimination: Reduced form and Structural Estimates. *Journal of Human Resources*, n. 8, pp. 436-455, 1973.
- BRASIL. MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO (MTE). *CBO – Classificação Brasileira de Ocupações*, 2016. Disponível em: <<http://www.mtecbo.gov.br/cbsite/pages/downloads.jsf?jsessionid=MGS1MsWKK9GrxbxD5Vtw4FaZ.slave27:mte-cbo>>. Acesso em: 4 Abr. 2016.
- BRASIL. *Decreto nº. 76.900, de 23 de dezembro de 1975*. Institui a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d76900.htm>. Acesso em: 16 fev. 2016.
- BRASIL. *Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 23 fev. 2016.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Pesquisa perfil do profissional da contabilidade 2012/13*. Brasília: CFC, 2013.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.
- HECKMAN, J. Sample selection bias as a specification error. *Econometrica*, v. 47, n. 1, pp. 153-161, 1979.
- HOSSAIN, M.; TISDELL, C. Closing the gender gap in Bangladesh: Inequality in education, employment and earnings? *International Journal of Social Economics*, v. 32, n. 5, pp. 439-453, 2005.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Demográfico e Contagem da População 2010*. 2010. Disponível em: <<http://www.sidra.ibge.gov.br/bda/tabela/protabl.asp?c=1378&z=cd&o=7&i=P>>. Acesso em: 6 maio 2015.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Demográfico 2010: trabalho e rendimento*, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 22 ago. 2015.
- KAPSOS, S. The gender wage gap in Bangladesh. *ILO Asia-Pacific Working Paper Series*. 2008.
- LOUREIRO, P. R.; SACHSIDA, A.; MOREIRA, T. B. S. Is There Discrimination Among Brazilian Lawyers? A Random-Effects Approach. *Análise Econômica*, v. 29, n. 56, pp. 293-307, 2011.
- LOUREIRO, R. A. Uma resenha teórica e empírica sobre economia da discriminação. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 57, n. 1, pp. 125-157, 2003.
- MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARTINS, S.; MONTE, A. D. Fatores determinantes da variação salarial dos mestres em contabilidade. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, pp. 13-22, 2010.
- NAUE, J.; STÜRMER, L.; BRITO, F. D. Egressos em Ciências Contábeis: análise do desenvolvimento profissional sob o enfoque de teoria do capital humano. *Revista Universo Contábil, Blumenau*, v. 6, n. 4, pp. 35-49, 2010.

- OAXACA, R. L. Male-Female Wage Differentials in Urban Labor Markets. *International Economic Review*, n. 14, pp. 693-709, 1973.
- PHELPS, E. S. The statistical theory of racism and sexism. *The American Economic Review*, v. 62, n. 4, pp. 659-661, 1972.
- RICHARDSON, J. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Anuário do trabalho na micro e pequena empresa*. DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas]: 6. ed. Brasília, DF, 2013.
- SILVA, A. C. R. D. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUZA, M. D. O.; CÂMARA, O. R. A. Discriminação e viés de seletividade: uma análise da indústria financeira brasileira. *Revista Brasileira de Economia de Empresas*, v. 5, n. 1, pp. 7-16, 2005.
- SPENCE, M. Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 87, n. 3, pp. 355-374, 1973.
- UHR, D. D. A. P.; FRIQ, G. S.; ZIBETTI, A.; UHR, J. G. Z. Um estudo sobre a discriminação salarial no mercado de trabalho dos administradores do Brasil. *Revista de Economia e Administração*, v. 13, n. 2, pp. 194-213, 2014.