

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,
Belo Horizonte, v. 16, n. 1, jan./abril 2015
Disponível on-line em
<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc>
ISSN: 1806-5988

RMC

Revista Mineira de Contabilidade
Journal of Accounting of Minas Gerais

Monumento Salto do Peixe Pirapora/MG



| Avaliação da execução orçamentária por funções de governo em municípios com a utilização de índices de desempenho

| Evidenciação do *Impairment test*: análise das empresas pertencentes ao índice IBrX-100

| Um estudo sobre o estresse na atividade profissional do contador de escritórios de contabilidade do município de Ituiutaba/MG

| *Impairment* e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil

| Percepção dos acadêmicos de contabilidade sobre as propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB: uma análise a partir do enfoque habermasiano

| A tecnologia da informação contábil e a sua influência no trabalho individual dos profissionais de contabilidade em Senhor do Bonfim (BA)

REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE

Periodicidade quadrimestral
Volume 16, nº 1, Jan./Fev./Março/Abril de 2015
ISSN 1806-5988

CRCMG

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

Projeto Gráfico e Diagramação: Gíria Design e Comunicação

Fotos: Arquivos pessoais e CRCMG

Capa: Monumento "Salto do Peixe" - Pirapora/MG - Aparício Mansur

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**

Marco Aurélio Cunha de Almeida, Brasil

Comitê de Política Editorial

Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil

Prof. Dr. Josediton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil

Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil

Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil

Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil

Editor

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

Editores Adjuntos

Prof.ª. Dra. Nálbia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil

Prof.ª. Dra. Márcia Athayde Moreira, 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

CONSELHO DIRETOR 2014/2015**Presidente**

Marco Aurélio Cunha de Almeida

Vice-Presidente de

Administração e Planejamento

Rogério Marques Noé

Vice-Presidente de Ética e Disciplina

Rosa Maria Abreu Barros

Vice-Presidente de Fiscalização

Walter Roosevelt Coutinho

Vice-Presidente de Registro

Mário César de Magalhães Mateus

Vice-Presidente de Controle Interno

Antônio de Pádua Soares Pelicarp

Vice-Presidente de

Desenvolvimento Profissional

Simone Maria Claudino de Oliveira

Vice-Presidente de

Relacionamento Institucional

Jairo Marques Lopes Bahia

Paulo César Santana

Rogério de Souza Girardelli

Rogério Marques Noé

Romeci Rodrigues dos Santos

Rosa Maria Abreu Barros

Sérgio Dias Bebian

Simone Maria Claudino de Oliveira

Vander Luiz Fonseca

Vidigal Fernandes Martins

Walter Roosevelt Coutinho

Conselheiros Suplentes

Adelson Batista Magalhães Filho

Alfredo Calixto Batista Netto

Azenite Almeida Reis

Berenice Pereira Supupira

César Augusto de Barros

Cleber Teixeira

Daniel Gerhard Batista

Daniela Carla Ferreira Barbosa

Deusdedit José de Campos

Diógenes de Sousa Ferreira

Edmarcos Braga dos Santos

Edna Mendes Hespagnol Costa

Eduardo Heleno Valadares Abreu

Edvar Dias Campos

Irene Corrêa da Rocha Reis

Janilton Marcel de Paiva

Jens Erik Hansen

Leonardo Luiz dos Santos

Luiz Gilberto de Paula

Marcos Antônio Rocha

Marcos José Faria

Maria das Dores Pereira

Maria Heloisa de Mendonça Nunes

Maria Inês Lara Silva

Marta Maria Guerson Ferreira

Orias Batista Freitas

Otarcizio José Dutra

Regina Gomes dos Santos

Regina Lopes de Assis

Renata Wanderley Pereira

Ronaldo Maciel Dutra

Sandro Ângelo de Andrade

Sebastião Cruvinel Fonseca

Walter Coelho de Moraes

Wander Moreira Vilela de Barros Prata

Conselheiros Efetivos

Alencar Pereira da Costa

Alexandre Bossi Queiroz

Andreza Célia Moreira

Antônio Baião de Amorim

Antônio de Pádua Soares Pelicarp

Carlos Alberto de Carvalho Junior

Célio Nério Paviône

Celso Guimarães da Costa

Geraldo César Frutuoso Guimarães

Guadalupe Machado Dias

Hilda Ramos Porto

Jairo Marques Lopes Bahia

José Athié Campos Cruz

José Francisco Alves

José Maria do Carmo

José Nascimento de Aguiar

Luiz Auto Fanini

Manoel Rodrigues Neto

Marco Aurélio Cunha de Almeida

Marcos de Sá Goulart

Mário César de Magalhães Mateus

Mário Lúcio Gonçalves de Moura

Milton Mendes Botelho

Oscar Lopes da Silva

Otorino Neri

Patricia Vasconcelos de Jesus

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 na 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 – 2015

Editorial

Caros leitores,

A Revista Mineira de Contabilidade é um periódico respeitado pela classe contábil, com uma década e meia de história. Antenado com a expansão acadêmica dos últimos anos no campo da Contabilidade, o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG) tomou a decisão de reestruturar a revista visando maior classificação no Qualis/Capes e mais ampla divulgação do conhecimento.

Após um ano de trabalho, com satisfação, apresentamos a primeira edição de 2015. Todo o processo de gerenciamento passou a ser feito pelo Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER), as regras de submissão de trabalhos foram aprimoradas, a avaliação dos textos é cega e feita por pares (predominantemente por doutores em Contabilidade), as edições passam a ser quadrimestrais e o conteúdo está disponível a toda a comunidade em formato eletrônico.

A nova equipe editorial é composta pelo Editor Prof. Dr. Gilberto José Miranda e os Editores Adjuntos: Profa. Dra. Edvalda Araújo Leal (Ensino e Pesquisa em Contabilidade); Profa. Dra. Márcia Athayde Moreira (Controladoria e Contabilidade Gerencial); Profa. Dra. Nálbia de Araújo Santos (Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor); Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva (Contabilidade para Usuários Externos).

Com o apoio fundamental da Assessoria de Comunicação do CRCMG, apresentamos os seis artigos desta edição, distribuídos em quatro linhas de pesquisa.

No artigo **Avaliação da execução orçamentária por funções de governo em municípios com a utilização de índices de desempenho**, Maurício Corrêa da Silva, José Dionísio Gomes da Silva e Erivan Ferreira Borges analisam o desempenho da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, no ano de 2012.

A associação entre a redução ao valor recuperável de ativos e a prática de gerenciamento de resultados é investigada no artigo **Impairment e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil**, por Hugo Dias Amaro, Ramon Kael Benassi Bachmann, Marcos Wagner da Fonseca e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

Também com foco no *impairment*, Claudia Regina Cavalcanti Dörner Bianchi, Mariana Parpaiola Monti, Donizete Reina, Diane Rossi Maximiano Reina e Deyvid Alberto Hehr, no artigo **Evidenciação do Impairment test: análise das empresas pertencentes ao índice IBRX-100**, buscam evidências nas notas explicativas sobre o reconhecimento e a mensuração de perda por desvalorização, segundo orientações preconizadas pelo CPC 01(R1).

Davi Jônatas Cunha Araújo, Umbelina Cravo Teixeira Lagioia, Juliana Gonçalves de Araújo, Rodrigo Vicente dos Prazeres e João Gabriel Nascimento de Araújo são os autores do artigo **Percepção dos acadêmicos de contabilidade sobre as propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB: uma análise a partir do enfoque habermasiano**. Os autores pesquisam a percepção dos estudantes de Contabilidade a respeito das propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB, tanto para o ensino quanto para a produção e interpretação das informações contábeis.

No artigo **Um estudo sobre o estresse na atividade profissional do contador de escritórios de contabilidade do município de Ituiutaba/MG**, Carlos Eduardo de Oliveira, Tathyana Fernandes de Moura, Josilene da Silva Barbosa e Érika Monteiro de Souza e Savi investigam a existência do estresse ocupacional na atividade profissional do contador e seus principais fatores causadores.

Considerando que a crescente globalização e a grande competitividade no mercado fazem com que organizações busquem sempre aprimorar seu desempenho, Alyne Christina Gomes, Thiago Bruno de Jesus Silva e Raimundo Nonato Lima Filho apresentam o estudo **A tecnologia da informação contábil e a sua influência no trabalho individual dos profissionais de Contabilidade em Senhor do Bonfim (BA)**.

Deixamos nossos agradecimentos aos autores e avaliadores pelo cuidadoso e dedicado trabalho realizado, bem como pelo cumprimento dos prazos exíguos desta edição!

*Prof. Dr. Gilberto José Miranda
Profa. Dra. Edvalda Araújo Leal
Profa. Dra. Márcia Athayde Moreira
Profa. Dra. Nálbia de Araújo Santos
Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva*

Sumário

Avaliação da execução orçamentária por funções de governo em municípios com a utilização de índices de desempenho	5
<i>Impairment</i> e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil	18
Evidenciação do <i>impairment test</i> : análise das empresas pertencentes ao índice IBrX-100	27
Percepção dos acadêmicos de contabilidade sobre as propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB: uma análise a partir do enfoque habermasiano	39
Um estudo sobre o estresse na atividade profissional do contador de escritórios de contabilidade do município de Ituiutaba/MG	50
A tecnologia da informação contábil e a sua influência no trabalho individual dos profissionais de contabilidade em Senhor do Bonfim (BA)	60



Monumento “Salto do Peixe” – Pirapora (MG)

Pirapora é um município situado no Norte de Minas Gerais. Seus primeiros habitantes foram os índios Cariris, que teriam subido o Rio São Francisco, movidos pelo temor à aproximação dos brancos pelo litoral brasileiro e perseguidos pelas tribos vizinhas. O Distrito de Pirapora foi criado em 1847. Somente em 1911 foi criado o município e, quatro anos depois, em 1915, a sede municipal ganhou foros de cidade. Em 1936, foi instalada a comarca de Pirapora.

Com população superior a 150 mil habitantes, a cidade é o segundo maior Polo Industrial do Norte de Minas Gerais e o segundo PIB da região. Destaca-se por suas indústrias de ferro silício, silício metálico, ferro ligas, ligas de alumínio e tecidos, que são os principais produtos exportados pelo município. A pesca, o turismo e a fruticultura irrigada também fazem parte da economia local, tendo como carro-chefe a produção de uvas.

Situada a 340 km de Belo Horizonte, Pirapora marca o ponto inicial da navegação no Rio São Francisco. Cidade de praia fluvial e cachoeiras, atrai turistas de todo o País. Outro atrativo é o barco para passeios, o centenário “Benjamim Guimarães”, famoso por ser o único movido a vapor em atividade no mundo. O passeio percorre 28 km repletos de paisagens marcantes. Além da paisagem, é possível avistar a Ponte Marechal Hermes, inaugurada em novembro de 1922, cartão-postal da cidade, e o “Salto do Peixe” (foto), construído no leito do São Francisco, em 1962, para marcar o cinquentenário de Pirapora. O monumento foi assim chamado em homenagem ao nome da cidade, de origem tupi, que significa “Salto do peixe”. Uma referência ao fato de, no período da desova dos peixes, eles saltarem sobre a água para vencer as corredeiras e alcançar a cabeceira dos rios, que são locais mais propícios à desova.

Avaliação da execução orçamentária por funções de governo em municípios com a utilização de índices de desempenho

Assessment of the budgetary execution by government functions in municipalities with the use of performance indexes

RESUMO

Políticas públicas tomam forma de programas públicos, projetos, leis, gasto público direto, entre outros. Avaliações dessas políticas podem funcionar como um instrumento importante para a aplicação do gasto público. O registro contábil das despesas que competem ao setor público é evidenciado no maior nível de agregação com a denominação de função (funções de governo). O somatório dos valores registrados nas diversas funções em determinado ano representa toda a execução orçamentária. Este artigo teve o objetivo de avaliar o desempenho da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, no ano de 2012, com a utilização de índices de desempenho, elaborados com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP). Foi utilizado o método indutivo com mensuração quantitativa. Os dados sobre as funções de governo foram extraídos do sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Foram elaborados 4 índices de desempenho (subgrupos de funções *per capita*): funções administrativas, funções sociais, funções de infraestrutura e um índice com todas as 21 funções de governo que foram classificadas nos subgrupos. Os resultados revelaram que o município de Campos dos Goytacazes (RJ) teve o melhor desempenho nas funções administrativas, de infraestrutura e nas 21 funções de governo e ainda ficou na 3ª posição de desempenho das funções sociais. Quanto ao pior desempenho (última posição), se destacaram nas funções administrativas, sociais, de infraestrutura e nas 21 funções, respectivamente, os municípios de Ananindeua (PA), São João do Meriti (RJ), Nova Iguaçu (RJ) e São Gonçalo (RJ).

Palavras-chave: Avaliação da execução orçamentária. Funções de governo. Análise de Componentes Principais (ACP).

ABSTRACT:

Public policies are shaped from take the shape of public programs, projects, laws, direct public expenditure, among others. Public policy assessments may work as an important tool to the use of the public spending. The accounting records of the expenditure under the responsibility of the public sector are highlighted in the higher level of aggregation with the function nomenclature (government functions). The sum of the amounts recorded in the various functions in a given year represents the entire budgetary execution. This paper aims to assess the performance of the budgetary execution by government functions of the 50 most populated municipalities in Brazil, in the year 2012, with the use of performance indexes, developed with the Principal Component Analysis technique. The inductive method with quantitative measurement was used. The data about the government functions were extracted from the National Treasury Bureau (STN) website. Four performance indexes were developed (subgroups of per capita functions): administrative functions; social functions; infrastructure functions and one index with all the 21 government functions that were classified in the subgroups. The results revealed that the municipality of Campos dos Goytacazes (RJ) had the best performance in the administrative and infrastructure functions, and in the 21 government functions, and it was also placed in the 3rd position in the social functions performance. As for the worst performance (last position), the municipalities of Ananindeua (PA), São João do Meriti (RJ), Nova Iguaçu (RJ) and São Gonçalo (RJ) stood out in the administrative, social, and infrastructure functions and in the 21 functions.

Keywords: Budgetary execution assessment; Government functions; Principal Component Analysis.

Maurício Corrêa da Silva

Doutorando em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).
Professor Assistente II da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).
Endereço: Av. Senador Salgado Filho, S/N - Campus Universitário - Lagoa Nova Natal - RN - Brasil - CEP 59076-000 - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) - Departamento de Ciências Contábeis (DCC).
E-mail: prof.mauriciocsilva@gmail.com

José Dionísio Gomes da Silva

Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP).
Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN e Professor do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB.
Endereço: Av. Senador Salgado Filho, S/N - Campus Universitário - Lagoa Nova Natal - RN - Brasil - CEP 59076-000 - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) - Departamento de Ciências Contábeis (DCC).
E-mail: dionisio@ufrnet.br

Erivan Ferreira Borges

Doutor em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).
Professor Adjunto I do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN.
Endereço: Av. Senador Salgado Filho, S/N - Campus Universitário - Lagoa Nova Natal - RN - Brasil - CEP 59076-000 - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) - Departamento de Ciências Contábeis (DCC).
E-mail: erivanfborges@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O registro contábil das despesas que competem ao setor público é evidenciado no maior nível de agregação com a denominação de função (funções de governo). Desse modo, por exemplo, os gastos com a infraestrutura das escolas, com as despesas administrativas, com pessoal etc. constituem a função de governo educação. A Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) (BRASIL, 1999)¹, atualizou o elenco das funções de governo, previsto na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964). São relacionadas 28 funções de governo (legislativa, judiciária, saúde, educação, saneamento, habitação, urbanismo, entre outras). No caso dos municípios, os registros por esta portaria entraram em vigor a partir do exercício financeiro de 2002.

O somatório dos valores registrados nas diversas funções em determinado ano representa toda a execução orçamentária. Ao analisar os recursos aplicados, tem-se uma visão geral do resultado das ações governamentais em todas as áreas das políticas públicas.

As políticas públicas, segundo Guba e Lincoln (2011), são as ações realizadas, predominantemente e direta ou indiretamente, pelo Estado para atender a demanda dos diferentes grupos sociais, seja beneficiando alguns ou prejudicando outros. Entretanto, segundo Melazzo (2010), o conceito de políticas públicas não está isento de controvérsias que revelam visões de mundo diferenciadas e, em alguns casos, opostas. Para Secchi (2013), as definições de políticas públicas são arbitrárias. Ainda de acordo com o referido autor, políticas públicas tomam forma de programas públicos, projetos, leis, gasto público direto, contratos formais e informais com *stakeholders*, entre outros aspectos.

A avaliação de políticas públicas foi posta a serviço da chamada reforma do Estado nas décadas de 1980 e 1990. Contudo, há uma diversidade de maneiras de se pensar a evolução do papel atribuído à pesquisa avaliativa desde o início do *boom* da avaliação de políticas e programas públicos, ocorrido nos Estados Unidos na década de 1960 (FARIA, 2005).

Diante do exposto, surge o problema de pesquisa: Qual o desempenho da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, no ano de 2012? Assim, o objetivo desta investigação é avaliar o desempenho da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, no ano de 2012, com a utilização de índices de desempenho, elaborados com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP).

Esta investigação se justifica pela relevância que o tema avaliação de resultados de ações governamentais (políticas públicas) tem para a sociedade. Os cidadãos disponibilizam os recursos para as entidades públicas e esperam por resultados. Entretanto, conforme argumentação de Miranda *et al.* (2008), as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independentemente do grau de escolaridade. Desse modo, o artigo contribui com a literatura de avaliação de políticas públicas ao apresentar e desenvolver um modelo teórico e empírico com mensuração quantitativa para avaliar toda a execução orçamentária por funções de governo, e não apenas uma ou duas funções.

Os resultados das pesquisas de avaliação de políticas públicas, além de ajudar os cidadãos a entenderem como os recursos foram aplicados (controle social), podem, de acordo com Ramos e Schabbach (2012), funcionar como um instrumento importante para a aplicação do gasto público, quando utilizados para reorientar e ajustar os serviços prestados.

O estudo está amparado nas Teorias da Escolha Pública e dos *Stakeholders*, além de revisitar conceitos e definições sobre as avaliações de resultados de ações governamentais (políticas públicas) por pesquisas avaliativas e de estudos anteriores correlatos.

Para atingir o objetivo proposto, esta investigação está dividida em cinco seções. Após esta introdução, a seção dois traz a revisão da literatura. A seção seguinte, os procedimentos metodológicos. A quarta seção mostra os resultados da pesquisa e análises. A quinta seção trata das considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Setor Público

O Estado, para cumprir suas finalidades, precisa de recursos (receitas), e entender como estes são utilizados não é tarefa fácil. Espera-se que todas as ações governamentais sejam voltadas a propiciar o bem-estar da sociedade. Para estudar os processos de decisão política em uma democracia, segundo Campos (2008), é necessário recorrer à Teoria da Escolha Pública, que constitui uma abordagem interdisciplinar da relação entre economia e política.

Conforme Pereira (1997), a Teoria da Escolha Pública foi escrita por economistas e um cientista político, entre as décadas de 1950 e 1960: Duncan Black (1958), James Buchanan e Gordon Tullock (1962), Mancur Olson (1965), Kenneth Arrow (1951), Anthony Downs (1957) e William Riker (1962), cujo principal objetivo é o de aplicar um método da ciência econômica a um objeto que tradicionalmente tem sido considerado no âmbito da ciência política: grupos de interesse, partidos políticos, processo eleitoral, análise da burocracia, escolha parlamentar e análise constitucional.

Para Borges (2001), a Teoria da Escolha Pública enxerga o processo político e sua intromissão nas transações comerciais privadas como uma ameaça à liberdade individual e ao processo econômico, vendo o mercado como o padrão institucional mais adequado para a organização das sociedades. O referido autor esclarece também que, para a Teoria da Escolha Pública, o comportamento dos homens de governo é ditado pelos mesmos princípios utilitários, e não pelo altruísmo ou interesse público.

Bernabel (2009) assevera que a grande lição que a Teoria da Escolha Pública procura dar é que a política tem falhas, as decisões tomadas coletivamente nem sempre alcançam o bem-estar geral. Os indivíduos, quando tomam decisões em política, estão autointeressados, não procuram o benefício dos outros, mas o próprio benefício.

Dias (2009) esclarece que, para compreender melhor a Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*), basta observar que o crescimento dos gastos públicos é devido ao autointeresse de eleitores, políticos e burocratas, ou seja, os economistas e cientistas políticos ligados à *Public Choice* têm procurado demonstrar que os gastos públicos e a burocracia crescem de forma significativa e ineficiente, tornando a empresa pública menos eficaz que a empresa privada.

Nota-se que a Teoria da Escolha Pública traz explicações sobre os gastos públicos na visão principal dos políticos. Já na Teoria dos *Stakeholders*, na interpretação da *res publica* (coisa pública), de acordo com Falco (2000), a relação do agente principal é definida como forma de interação social em que o principal público é representado por qualquer centro decisório com poder para criar órgãos deliberativos formalmente estabelecidos pela Constituição Federal.

Cavalcante e De Luca (2013) esclarecem que no setor público os *Stakeholders* são os ministros, oficiais do governo, parlamentares, contribuintes, clientes e público em geral, que possuem interesses legítimos, mas não necessariamente sejam possuidores de direitos. Para Vieira, Costa e Boaventura (2011), a definição clássica de *Stakeholders* corresponde a qualquer grupo ou pessoa cujos interesses podem afetar ou ser afetados pelas realizações dos objetivos de uma organização.

Secchi (2013) ressalta que os destinatários das políticas públicas são conhecidos como *policytakers* (indivíduos, grupos e organizações), os quais são rotulados como uma categoria passiva, que, no entanto, tem mudado para uma situação ativa com a utilização da internet (*websites, blogs, redes sociais*), para cobrarem por resultados.

Desse modo, considerando os contribuintes como os principais *Stakeholders (policytakers)* na aplicação dos recursos públicos, presume-se que os recursos por eles disponibilizados sejam utilizados de forma eficiente para promover seu bem-estar. Assim, analisando os resultados da execução orçamentária por funções de governo, espera-se que tenha ocorrido equidade em sua administração.

2.2 Avaliações de resultados de ações governamentais

Ala-Harja e Helgason (2000) esclarecem que o conceito de avaliação admite múltiplas definições e variedades de disciplinas (economia, formulação de políticas públicas e procedimentos administrativos, sociologia, entre outras) e clientes abrangidos no universo das avaliações.

Segundo Thoenig (2000), a avaliação pode ser definida como um meio de aperfeiçoar a capacidade de aprender como conduzir mudanças bem-sucedidas e definir resultados alcançáveis nos campos da eficiência e eficácia públicas.

Cohen e Franco (2012) esclarecem que são estreitas as relações existentes entre avaliação e pesquisa social, já que aquela supõe a utilização do conjunto de modelos, instrumentos e técnicas que constituem a chamada metodologia da pesquisa em ciências sociais.

Para Cotta (2001), a avaliação é, por definição, pesquisa social aplicada: busca um equilíbrio entre o rigor metodológico e técnico de uma investigação social e o pragmatismo e flexibilidade necessários a um instrumento de apoio ao processo decisório. Avaliar significa formar um juízo de valor com base na comparação entre uma situação empírica e uma situação ideal.

Já Guba e Lincoln (2011) argumentam que não existe nenhuma forma correta de definir avaliação, pois, se fosse possível encontrar esse sentido, isso poria fim, de uma vez por todas, à discussão acerca de como a avaliação deve ser conduzida e sobre quais são seus propósitos. A avaliação, tal como a democracia, é um processo que, em sua melhor forma, depende da utilização sábia e bem informada dos interesses pessoais.

Os tipos de avaliação de políticas públicas podem ser agrupados da seguinte forma (sem excluir outras tipologias): 1) conforme o agente que avalia e quem participa do processo de avaliação: avaliação externa e interna; 2) conforme a natureza da avaliação: avaliações formativas e somativas; 3) conforme o momento de realização da avaliação: avaliação *ex ante* e *ex post*; 4) conforme o tipo de problema ao qual a avaliação responde: avaliação de processos e avaliação de resultados (impactos) (RAMOS; SCHABBACH, 2012).

Para fazer as avaliações de desempenho, é necessário estabelecer critérios. Nesse sentido, Caiden e Caiden (2001) e Costa e Castanhar (2003) esclarecem quais são os critérios mais comuns de avaliação: eficiência; eficácia; impacto (ou efetividade); sustentabilidade; análise custo-efetividade; satisfação do beneficiário; equidade; insumos (*inputs*); carga de trabalho (*workload*); resultados (*outputs*); custos (*costs*) e qualidade e oportunidade dos serviços (*service quality and timeliness*).

Para o Tribunal de Contas da União – TCU (BRASIL, 2000), informações sobre desempenho são essencialmente comparativas, e um conjunto de dados isolados não diz nada a respeito do desempenho de uma entidade. Devem ser feitas comparações com metas ou padrões preestabelecidos, ou uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

Neste estudo, o desempenho dos municípios é avaliado com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP), com a construção de índices a partir dos quais são comparados os gastos públicos evidenciados nas funções de governo como variáveis em relação à variância (autovalores), os coeficientes (autovetores), a média aritmética e o desvio-padrão (padronização de variáveis).

2.3 Estudos anteriores

As pesquisas a seguir apresentadas em sequência estão ligadas direta ou indiretamente ao tema avaliação do resultado de ações governamentais.

Rao, Peters e Bandeen-Roche (2006) utilizaram a análise fatorial, análise de componentes principais e regressão para auxiliar nas avaliações dos resultados de um questionário, usados na definição de uma escala visando identificar aspectos da qualidade dos serviços de saúde na Índia, na percepção dos pacientes. Os resultados da pesquisa indicaram que, para pacientes ambulatoriais, o comportamento médico tem o maior efeito sobre a satisfação do paciente em geral, seguido de disponibilidade de medicamentos, infraestrutura hospitalar, comportamento pessoal e informação médica. Para os pacientes internados, o comportamento da equipe tem o maior efeito seguido de comportamento médico, disponibilidade de medicamentos, informações médicas e infraestrutura hospitalar.

Gouveia *et al.* (2011) avaliaram os fatores associados à satisfação dos usuários do sistema de saúde pernambucano, a partir dos dados obtidos em um inquérito populacional coletados em 2005, no estado de Pernambuco. A análise foi executada com emprego de métodos multivariados (análise fatorial e regressão), tendo a satisfação como variável dependente. Os principais aspectos analisados foram: qualidade dos profissionais, qualidade dos serviços de saúde e resolatividade do sistema. As análises revelaram que o tempo de espera até o atendimento e a disponibilidade de medicamentos foram os fatores que geraram menores percentuais de satisfação dos usuários, o que leva a refletir se o acesso está de fato relacionado à oferta de serviços adequados às necessidades da população e à política de assistência farmacêutica no estado.

Kondrotaitė (2012) avaliou a qualidade dos serviços públicos em educação, saúde e assistência social em seis municípios da Lituânia. A pesquisa de opinião pública foi feita no período de maio a dezembro de 2009. Receberam-se 1.542 questionários dos 1.800 enviados. Foram utilizadas a análise fatorial e a análise de componentes principais nas avaliações das respostas. Os principais resultados revelaram que o modelo de gestão dos serviços públicos orientados para o cliente não é aplicável na Lituânia; falta coordenação entre as partes no nível de gestão na organização de prestação de serviços públicos; as instituições municipais precisam alinhar a adjudicação dos contratos públicos das empresas vencedoras às exigências dos moradores e envolvê-los na avaliação dos procedimentos de prestação de serviços públicos; a infraestrutura das instituições dos serviços sociais precisa se reorganizar; devem ser implementados programas de prevenção de doenças de longo prazo; é necessário melhorar a rede de informação das instituições de ensino e implantar a educação pré-escolar obrigatória.

Diel *et al.* (2014) avaliaram o desempenho dos municípios brasileiros com mais de 100 mil habitantes relacionado a sua estratégia de investimentos públicos em educação (os municípios foram divididos em 5 grupos em relação à população). O método utilizado foi a Análise Envoltória de Dados (DEA). O *input* foi o valor dos gastos com educação, e os *outputs*, as matrículas por habitantes, o número de docentes, o número de escolas e a média de notas escolares. Os resultados evidenciaram, com base nos parâmetros escolhidos, que Toledo-PR (grupo 1), Alvorada-RS (grupo 2), São Vicente-SP (grupo 3), Santo André-SP (grupo 4), Campinas-SP, Belém-PA e Salvador-BA (grupo 5) foram considerados eficientes na alocação de recursos da função educação (escore 1 – 100%).

Hora *et al.* (2015) avaliaram a eficiência dos serviços de saneamento básico nos municípios do estado do Rio de Janeiro, verificando as hipóteses sobre a correlação da eficiência com a renda do município, a concentração da população em zona urbana ou rural e a proximidade do município com a capital Rio de Janeiro. Foi utilizada a técnica da Análise Envoltória de Dados (DEA). Os achados da pesquisa indicaram que vários municípios possuíam desempenho pífio por ausência de serviço de esgotamento sanitário, mas os resultados apontaram ainda que nem sempre a proximidade com a capital é relevante para a eficiência desses serviços. Estatisticamente comprovou-se que a população urbana possui melhores serviços de água e esgoto do que a população rural e que a renda do município, expressa pelo indicador do Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, de nenhum modo influenciou na eficiência dos serviços avaliados.

As pesquisas de avaliação de políticas públicas, principalmente aquelas relacionadas com a satisfação dos usuários (RAO; PETERS, 2006; BANDEEN-ROCHE, 2006; GOUVEIA *et al.*, 2011; KONDROTAITE, 2012), podem contribuir com melhorias na qualidade do serviço público, desde que os resultados sejam utilizados para reorientar e ajustar os serviços prestados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterizações do Método e dos Dados

Foi utilizado o método indutivo com mensuração quantitativa para avaliar o fenômeno da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, em 2012 (último ano com os dados disponíveis de todos os municípios). O *ranking* de municípios mais populosos foi obtido junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A relação dos municípios consta na Tabela 5, mas foi omitida a quantidade de habitantes. A cidade de Brasília (DF) foi excluída da amostra, por ter competência constitucional tributária para arrecadar e utilizar recursos como município (por exemplo: Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU) e Estado (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA).

As despesas com as funções de governo (despesas liquidadas) foram extraídas do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção. Os dados foram obtidos no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (BRASIL, 2014).

No presente estudo, as funções de governo foram agrupadas/classificadas em três subgrupos (funções administrativas, funções sociais e funções de infraestrutura), levando em conta as similaridades existentes entre elas, para facilitar a avaliação. Essa classificação difere da estabelecida por Rezende (1997): classificação em preferências alocativas (gastos mínimos, sociais e econômicos) e por Musgrave (1959): formas de o governo intervir na economia (função alocativa, distributiva e estabilizadora). O Quadro 1 relaciona as funções de governo na nova classificação.

Quadro 1 – Funções de Governo (execução orçamentária) – nova classificação

Funções Administrativas (FADM)
Legislativa (LEG) [1]; Judiciária (JUD) [2]; Essencial à Justiça (ESS) [3]; Administração (ADM) [4]; Defesa Nacional (DEF) [5]; Segurança Pública (SEG) [6]; Relações Exteriores (REL) [7]; Gestão Ambiental (GES) [18]; Encargos Especiais (ENC) [28].
Funções Sociais (FSOC)
Assistência Social (ASS) [8]; Previdência Social (PRE) [9]; Saúde (SAD) [10]; Educação (EDU) [12]; Cultura (CUL) [13]; Direitos da Cidadania (DIR) [14]; Comunicações (COM) [24]; Desporto e Lazer (DES) [27].
Funções de Infraestrutura (FINF)
Trabalho (TRA) [11]; Urbanismo (URB) [15]; Habitação (HAB) [16]; Saneamento (SAN) [17]; Ciência e Tecnologia (CIE) [19]; Agricultura (AGR) [20]; Organização Agrária (ORG) [21]; Indústria (IND) [22]; Comércio e Serviços (COS) [23]; Energia (ENE) [25]; Transporte (TRN) [26].

Legenda: [n] = número de sequência da função na Portaria n.º. 42/1999 – MPOG.

Fonte: Dados da Pesquisa

As Funções Administrativas (FADM) representam o conjunto de ações necessárias para a administração pública funcionar, bem como agregam atividades com vista à defesa do Estado e à promoção dos interesses brasileiros no exterior.

As Funções Sociais (FSOC) estão correlacionadas com os direitos sociais e representam ações indissociáveis da qualidade de vida dos cidadãos.

As Funções de Infraestrutura (FINF) representam as ações de governo que têm o objetivo de proporcionar suporte na melhoria das condições das cidades, da força de trabalho e na expansão do comércio e serviços.

As funções de governo judiciária (JUD), essencial à justiça (ESS), defesa nacional (DEF) foram consideradas como ruídos (*outliers* – valores atípicos), por serem típicas de governos estaduais, distrital e do governo federal, apesar de alguns municípios terem executadas despesas nestas funções. As funções organização agrária (ORG), indústria (IND) e energia (ENE) também foram excluídas pela pouca quantidade de municípios que executaram tais despesas. Desse modo, a avaliação resultou em 21 funções de governo, as quais foram avaliadas nos três subgrupos: FADM (5 funções); FSOC (8 funções); FINF (8 funções); e no grupo denominado de Todas (as 21 funções). As despesas (funções de governo) foram consideradas como *per capita*, haja vista que tal procedimento tende a minimizar as diferenças existentes entre os municípios avaliados.

3.2 Modelo Teórico e Empírico

O modelo teórico para construir os índices está amparado nos ensinamentos de Mingoti e Silva (1997), Kubrusly (2001), Ayres (2012), Vyas e Kumaranayake (2006), Mingoti (2007), Johnson e Wichern (2007), Manly (2008), Field (2009), Lattin, Carroll e Green (2011) e Ribas e Vieira (2011) sobre a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP).

Pela técnica da ACP, as variáveis observadas são decompostas em seus autovalores (variâncias) e autovetores (coeficientes padronizados) em equações de combinações lineares. Todas as variáveis observadas são incluídas nas equações dos escores de desempenho dos componentes principais. Entretanto, são utilizados apenas os escores de desempenho do componente 1, que reproduz o maior percentual da variância e, em consequência, sintetiza a maior explicação decomposta das variâncias nos componentes.

Segundo Kubrusly (2001), a Análise de Componentes Principais (ACP) pode ser usada para construir um índice com a combinação linear das variáveis que tenha a maior variância possível, ou seja, que contenha o máximo de informação fornecida pelo conjunto de variáveis selecionadas.

De acordo com Vyas e Kumaranayake (2006), em termos matemáticos, a partir de um conjunto inicial de n variáveis correlacionadas, a Análise de Componentes Principais (ACP) cria índices ou componentes não correlacionados, sendo que cada componente é uma combinação linear ponderada das variáveis iniciais.

Para Mingoti (2007), o primeiro componente é um índice de desempenho global, e Manly (2008) esclarece que, em termos de ordenação, pode-se esperar que os primeiros componentes principais sejam suficientes para descrever as diferenças entre os objetos.

A Tabela 4 sintetiza o modelo teórico e empírico deste estudo para calcular o índice de desempenho, a partir da técnica da Análise de Componentes Principais (ACP). A operacionalização do modelo teórico foi feita com as escolhas das variáveis, conforme consta no Quadro 1, e o aspecto temporal foi o ano de 2012.

Para facilitar os cálculos e assim apresentar os resultados do modelo empírico da avaliação (Tabelas 1 a 6), foram utilizados os *softwares* BioEstat 5.0® (Ayres *et al.*, 2007) e SPSS Statistic 21®. Convém registrar que o *software* BioEstat 5.0® apresenta os resultados dos cálculos dos escores dos componentes principais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Tabela 1 apresenta os dados necessários para validar a utilização da Análise de Componentes Principais (ACP) – normalidade multivariada.

Tabela 1 – Correlação e Teste de esfericidade de Bartlett

Variáveis	Correlação	Determinante	Qui-quadrado aproximado			
			Calculado	G.L.	Sig.	Valor crítico
FADM	-0.04 a 0.56	0.455	36.61	10	0.000	18.30
FSOC	-0.08 a 0.58	0.077	116.37	28	0.000	41.33
FINF	-0.17 a 0.50	0.307	53.69	28	0.002	41.33
TODAS	-0.19 a 0.60	0.005	498.80	210	0.000	233.99

Legenda: G.L = graus de liberdade; Sig. = significância.

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados, para serem analisados com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP), devem ser altamente correlacionados, mas não independentes (LATTIN; CARROLL; GREEN, 2011; MINGOTI, 2007; FIELD, 2009). O teste de esfericidade de Bartlett é usado para testar a normalidade multivariada, sendo que a matriz de correlação populacional não deve ser uma matriz diagonal, segundo Mingoti (2007), e para Field (2009), a matriz de correlação não pode ser identidade (coeficientes de correlação serão zero). Entretanto, para Johnson e Wichern (2007), o desenvolvimento dos componentes principais não requer uma aceitação normal multivariada, e sim da matriz de correlação (ou a matriz de covariância). Para Mingoti e Silva (1997), a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP) não depende de qualquer suposição sobre distribuição de probabilidade das variáveis observadas.

Observa-se na Tabela 1 que os dados deste estudo atendem ao previsto: a matriz de correlação não é identidade e nem diagonal com o teste de significância menor que 0.05 (existe correlação e não são independentes). O qui-quadrado calculado é maior que o valor crítico (tabela de distribuição do qui-quadrado), assim atende aos esclarecimentos de Mingoti (2007), e os determinantes das matrizes são maiores do que 0,00001 (FIELD, 2009).

As Tabelas 2 e 3 apresentam os autovalores e autovetores calculados com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP). Os referidos valores são utilizados nos cálculos dos índices de desempenho (Tabela 4). Os autovalores representam o poder explicativo do componente em relação à variância das variáveis originais (observadas). Os autovalores são as variâncias dos componentes principais (MANLY, 2008). Segundo Ayres (2012), os autovalores representam o comprimento dos eixos dos componentes principais de um conjunto de dados e são medidos em unidades de variância.

Constam nas Tabelas 2 e 3 apenas os autovalores acima de 1, os quais são considerados na análise de fatores dos componentes principais para obter as variâncias de porcentagem alta, ou seja, acima de 80% (MANLY, 2008). Entretanto, como o objetivo é ranquear o desempenho e não analisar os fatores, somente os coeficientes (autovetores) do componente 1 são utilizados, haja vista que representam a maior variância. Mingoti (2007) esclarece que o *ranking* de desempenho pode ser feito por qualquer componente, mas o maior poder explicativo é o componente 1.

O percentual mínimo de 0.80 da variância (80%) é usado para redução de fatores a partir dos quais é feita a combinação de componentes principais para completar tal variância. Neste estudo não há redução de fatores (todas as variáveis são consideradas como coeficientes) e, desse modo, não há sentido em fazer composição de fatores. Os escores de desempenho podem ser calculados em todas as equações, mas os escores do componente 1 representam a maior variância. Vyas e Kumaranayake (2006) e Saboia, Kubrusly e Barros (2008) também construíram índices de desempenho com variância menor que 0.80 no componente 1.

A soma dos autovalores é igual a p, que representa o número de variáveis X escolhidas (5 funções de governo consideradas como administrativas, representa a variância igual a 5). No caso das 21 funções de governo (variância igual a 21), o autovalor de 5.5901 ($5.5901/21 \cdot 100\% = 26.62\%$) possui a maior variância e ainda tem o poder de explicação mais que o dobro do componente 2, o que justifica a sua utilização para ranquear o desempenho.

Tabela 2 – Autovalores e autovetores calculados pelos componentes principais (FADM, FSOC e FINF)

Funções Administrativas (FADM)									
Componente	Autovalores	Autovetores (coeficientes dos componentes principais)							
		X1	X2	X3	X4	X5			
1	1.6116	0.3986	0.5944	0.2232	0.6288	0.2065			
2	1.5345	0.4483	-0.4086	0.4777	-0.2581	0.5807			
Funções Sociais (FSOC)									
Componente	Autovalores	Autovetores (coeficientes dos componentes principais)							
		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
1	3.3732	0.3806	0.3599	0.4537	0.4224	0.3542	0.1877	0.1626	0.3927
2	1.2060	-0.4209	-0.0787	-0.0407	-0.0859	0.0167	0.5803	0.6846	0.0437
3	1.0116	0.1698	-0.4089	0.2693	-0.2402	0.4417	0.4910	-0.3630	-0.3253
Funções de Infraestrutura (FINF)									
Componente	Autovalores	Autovetores (coeficientes dos componentes principais)							
		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
1	2.0078	0.2623	0.5240	0.5293	0.0790	0.1108	0.1757	0.4920	0.2915
2	1.5235	-0.4792	0.2771	0.1170	-0.4391	-0.5341	0.3954	-0.1817	0.1111
3	1.2298	0.0186	-0.3572	0.1503	0.2261	0.2553	0.4738	-0.4029	0.5885

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 3 – Autovalores e autovetores calculados pelos componentes principais (todas as funções de governo)

Componente	1	2	3	4	5	6	
Autovalores	5.5901	2.6434	1.8992	1.6549	1.3180	1.1649	
Autovetores	X1	0.2094	0.2015	-0.3671	-0.1110	0.0898	-0.2207
	X2	0.1825	-0.3815	0.0179	-0.1603	0.1016	-0.1360
	X3	0.1680	0.3007	0.1119	-0.1947	-0.3172	-0.0284
	X4	0.3045	-0.0586	0.0559	-0.2372	0.1593	0.0140
	X5	0.2349	0.3534	0.0627	0.1218	0.1386	-0.2819
	X6	0.3443	-0.0965	0.1650	0.0043	0.0596	0.0007
	X7	0.1005	0.1543	0.0635	-0.2602	-0.1094	0.6489
	X8	0.3131	0.1071	0.0836	0.1110	0.2653	-0.0653
	X9	0.3074	-0.1232	-0.1448	-0.0067	-0.2223	-0.1987
	X10	0.1349	-0.1096	0.2448	0.2707	-0.5576	0.1403
	X11	0.2339	-0.0855	-0.4781	0.0412	0.0754	0.1114
	X12	0.3171	-0.1768	-0.0374	0.1070	-0.1599	0.1380
	X13	0.1215	0.1589	0.1978	-0.3771	-0.3752	-0.3173
	X14	0.2191	-0.3676	-0.0574	-0.1678	0.0292	0.1799
	X15	0.0774	0.1295	0.2981	-0.2374	0.3866	0.3158
	X16	0.1143	-0.3901	0.0283	-0.0347	0.0030	-0.1199
	X17	0.1933	0.2261	-0.3232	-0.0756	-0.1683	0.2255
	X18	0.0907	0.0837	-0.0759	0.5821	-0.0525	0.1755
	X19	0.1855	-0.0833	0.2561	0.2838	0.1416	0.0230
	X20	0.2245	0.1398	0.3953	0.1432	0.0992	-0.0765
	X21	0.1997	0.2662	-0.1792	0.1134	0.0830	0.0344

Fonte: Dados da Pesquisa

Os autovetores representam o módulo unitário associado a cada autovalor e as direções dos eixos dos componentes principais (MANLY, 2008; AYRES, 2012). Os resultados dos pesos (autovetores normalizados) e as variáveis constam na Tabela 4. A Tabela 4 esclarece como foram realizados os cálculos do índice de desempenho, a partir das variáveis observadas (despesas com funções de governo *per capita*).

Tabela 4 – Cálculo dos índices de desempenho realizado pelo componente 1 (ACP)

$Y_n = \sum A_n Z_n$
Y_n = escores do componente 1 [somatório dos autovetores normalizados multiplicados pelas variáveis padronizadas] – ordenação (<i>ranking</i> de desempenho)
A_n = autovetores normalizados (coeficientes de autovetores de X_n) – ponderações das variáveis
Z_n = variáveis padronizadas $(X - \bar{X}) / \text{desvio-padrão de } X$ [variáveis menos a média das variáveis dividido pelo desvio-padrão das variáveis]
$Y_{FADM} = 0.3986Z_1 + 0.5944Z_2 + 0.2232Z_3 + 0.6288Z_4 + 0.2065Z_5$, Onde: $Z_1 = \text{LEG}$; $Z_2 = \text{ADM}$; $Z_3 = \text{SEG}$; $Z_4 = \text{GES}$; $Z_5 = \text{ENC}$
$Y_{FSOC} = 0.3806Z_1 + 0.3599Z_2 + 0.4537Z_3 + 0.4224Z_4 + 0.3542Z_5 + 0.1877Z_6 + 0.1626Z_7 + 0.3927Z_8$, onde: $Z_1 = \text{ASS}$; $Z_2 = \text{PRE}$; $Z_3 = \text{SAD}$; $Z_4 = \text{EDU}$; $Z_5 = \text{CUL}$; $Z_6 = \text{DIR}$; $Z_7 = \text{COM}$; $Z_8 = \text{DES}$
$Y_{FINF} = 0.2623Z_1 + 0.5240Z_2 + 0.5293Z_3 + 0.0790Z_4 + 0.1108Z_5 + 0.1757Z_6 + 0.4920Z_7 + 0.2915Z_8$, onde: $Z_1 = \text{TRA}$; $Z_2 = \text{URB}$; $Z_3 = \text{HAB}$; $Z_4 = \text{SAN}$; $Z_5 = \text{CIE}$; $Z_6 = \text{AGR}$; $Z_7 = \text{COS}$; $Z_8 = \text{TRN}$
$Y_{TODAS} = 0.2094Z_1 + 0.1825Z_2 + 0.1680Z_3 + 0.3045Z_4 + 0.2349Z_5 + 0.3443Z_6 + 0.1005Z_7 + 0.3131Z_8 + 0.3074Z_9 + 0.1349Z_{10} + 0.2339Z_{11} + 0.3171Z_{12} + 0.1215Z_{13} + 0.2191Z_{14} + 0.0774Z_{15} + 0.1143Z_{16} + 0.1933Z_{17} + 0.0907Z_{18} + 0.1855Z_{19} + 0.2245Z_{20} + 0.1997Z_{21}$ onde: $Z_1 = \text{LEG}$; $Z_2 = \text{ADM}$; $Z_3 = \text{SEG}$; $Z_4 = \text{ASS}$; $Z_5 = \text{PRE}$; $Z_6 = \text{SAD}$; $Z_7 = \text{TRA}$; $Z_8 = \text{EDU}$; $Z_9 = \text{CUL}$; $Z_{10} = \text{DIR}$; $Z_{11} = \text{URB}$; $Z_{12} = \text{HAB}$; $Z_{13} = \text{SAN}$; $Z_{14} = \text{GES}$; $Z_{15} = \text{CIE}$; $Z_{16} = \text{AGR}$; $Z_{17} = \text{COS}$; $Z_{18} = \text{COM}$; $Z_{19} = \text{TRN}$; $Z_{20} = \text{DES}$; $Z_{21} = \text{ENC}$

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se na Tabela 4 que os índices de desempenho correspondem ao resultado da equação Y, calculado com base no componente 1, por representar a maior variância. De acordo com Ribas e Vieira (2011), este componente é uma função linear das variáveis originais, sendo essa função similar à regressão múltipla, exceto pelo fato de que não há intercepto.

As variáveis de maior representatividade foram, respectivamente, na equação das funções administrativas (YFADM), a variável gestão ambiental (GES) - Z4, com o coeficiente de 0.6288; funções sociais (YFSOC), a variável saúde (SAD) - Z3, coeficiente de 0.4537; funções de infraestrutura (YFINF), a variável habitação (HAB) - Z3, coeficiente de 0.5293; e nas 21 funções (YTODAS), a variável saúde (SAD) - Z6, coeficiente de 0.3443. Isso significa maior influência nos resultados das equações utilizadas (Y_n) para calcular o desempenho.

No gerenciamento dos recursos das 21 funções, que representam toda a execução orçamentária, a variável urbanismo (URB) - (Z15) teve o menor peso – coeficiente de 0.0774. Isso significa menor influência no cálculo dos escores de desempenho. Neste caso, houve por parte dos gestores públicos falta de ações com o objetivo de estabelecer uma estrutura nas cidades para servir ao crescimento econômico e, ao mesmo tempo, oferecer a necessária qualidade de vida à população. Os resultados apontam que houve restrição dos recursos nesta função e assim os contribuintes (principais *Stakeholders*) deixaram de ser atendidos.

A Tabela 5 apresenta os índices de desempenho das funções administrativas e sociais, posicionados a partir do *ranking* de municípios mais populosos do Brasil.

Tabela 5 – Índice de desempenho das funções administrativas e sociais

Ranking população		FADM		FSOC			
P	Municípios	P	Escores	%	P	Escores	%
1°	São Paulo (SP)	12°	0.5440	0.7755	4°	3.3890	0.9387
2°	Rio de Janeiro (RJ)	4°	1.0788	0.9387	8°	1.5388	0.8571
3°	Salvador (BA)	40°	-0.9792	0.2040	43°	-2.0639	0.1428
4°	Fortaleza (CE)	22°	0.0969	0.5714	34°	-0.9688	0.3265
5°	Belo Horizonte (MG)	9°	0.6906	0.8367	11°	1.2310	0.7959
6°	Manaus (AM)	34°	-0.5065	0.3265	37°	-1.1863	0.2653
7°	Curitiba (PR)	7°	0.7827	0.8775	20°	0.4795	0.6122
8°	Recife (PE)	21°	0.2865	0.5918	24°	0.0984	0.5306
9°	Porto Alegre (RS)	6°	0.8322	0.8979	5°	1.8646	0.9183
10°	Belém (PA)	35°	-0.5555	0.3061	42°	-2.0411	0.1632
11°	Goiânia (GO)	31°	-0.2403	0.3877	29°	-0.2278	0.4285

12°	Guarulhos (SP)	17°	0.3800	0.6734	30°	-0.2585	0.4081
13°	Campinas (SP)	11°	0.5489	0.7959	14°	0.9229	0.7346
14°	São Luís (MA)	45°	-1.4263	0.1020	28°	-0.1417	0.4489
15°	São Gonçalo (RJ)	48°	-1.6188	0.0408	48°	-2.7267	0.0408
16°	Maceió (AL)	29°	-0.1671	0.4285	39°	-1.4415	0.2244
17°	Duque de Caxias (RJ)	33°	-0.4574	0.3469	32°	-0.4697	0.3673
18°	Natal (RN)	36°	-0.6093	0.2857	35°	-1.0273	0.3061
19°	Teresina (PI)	37°	-0.6627	0.2448	27°	-0.0191	0.4693
20°	Campo Grande (MS)	24°	0.0633	0.5306	12°	1.1997	0.7755
21°	São Bernardo do Campo (SP)	20°	0.3059	0.6122	1°	5.4372	1
22°	Nova Iguaçu (RJ)	49°	-1.6309	0.0204	41°	-2.0136	0.1836
23°	João Pessoa (PB)	32°	-0.3767	0.3673	22°	0.3244	0.5714
24°	Sandro André (SP)	8°	0.7266	0.8571	19°	0.5522	0.6326
25°	Osasco (SP)	18°	0.3415	0.6530	15°	0.8183	0.7142
26°	Jaboatão dos Guararapes (PE)	42°	-1.1302	0.1632	44°	-2.0793	0.1224
27°	São José dos Campos (SP)	30°	-0.1960	0.4081	2°	4.0422	0.9795
28°	Ribeirão Preto (SP)	15°	0.4609	0.7142	10°	1.2353	0.8163
29°	Uberlândia (MG)	38°	-0.6627	0.2448	23°	0.2974	0.551
30°	Contagem (MG)	3°	1.3169	0.9591	33°	-0.6668	0.3469
31°	Sorocaba (SP)	14°	0.4781	0.7346	9°	1.4908	0.8367
32°	Aracaju (SE)	39°	-0.6836	0.2244	25°	0.0360	0.5102
33°	Feira de Santana (BA)	43°	-1.2979	0.1428	38°	-1.3054	0.2448
34°	Cuiabá (MT)	10°	0.6067	0.8163	16°	0.7949	0.6938
35°	Joinville (SC)	26°	0.0406	0.4897	18°	0.6298	0.6530
36°	Juiz de Fora (MG)	28°	-0.0257	0.4489	17°	0.7691	0.6734
37°	Londrina (PR)	25°	0.0522	0.5102	13°	1.0554	0.7551
38°	Aparecida de Goiânia (GO)	41°	-0.9989	0.1836	49°	-2.9559	0.0204
39°	Niterói (RJ)	16°	0.4359	0.6938	6°	1.7214	0.8979
40°	Ananindeua (PA)	50°	-1.6407	0	47°	-2.5837	0.0612
41°	Porto Velho (RO)	19°	0.3327	0.6326	31°	-0.2833	0.3877
42°	Belford Roxo (RJ)	46°	-1.5077	0.0816	46°	-2.5632	0.0816
43°	Campos dos Goytacazes (RJ)	1°	6.5438	1	3°	3.4047	0.9591
44°	Serra (ES)	23°	0.0895	0.5510	26°	-0.0126	0.4897
45°	Caxias do Sul (RS)	13°	0.5183	0.7551	7°	1.5694	0.8775
46°	São João de Meriti (RJ)	47°	-1.5304	0.0612	50°	-2.9998	0
47°	Vila Velha (ES)	27°	0.0205	0.4693	40°	-1.6266	0.2040
48°	Florianópolis (SC)	2°	1.8662	0.9795	21°	0.3396	0.5918
49°	Mauá (SP)	44°	-1.4028	0.1224	36°	-1.1252	0.2857
50°	Macapá (AP)	5°	0.8670	0.9183	45°	-2.4539	0.1020

Legenda: P = posição no ranking; % – percentagem calculada pela função ORDEM.PORCENTUAL.

Fonte: Dados da Pesquisa

Os escores calculados pela Análise de Componentes Principais (ACP) assumem valores negativos e positivos (Tabelas 5 e 6). Contudo, para fins da análise do índice de desempenho, são utilizados para ordenar (ranquear) os resultados. As primeiras posições representam os melhores desempenhos. Para facilitar as análises, foi utilizada a função ORDEM.PORCENTUAL do Excel®, que transforma valores positivos e negativos em percentagens. Desse modo, os valores ficam na faixa de 0 a 1, e a análise em termos percentuais é mais esclarecedora do que os escores.

Observa-se na Tabela 5 que os municípios de Campos dos Goytacazes (RJ) – escore de 6.5438 (1 = 100%, maior

eficiência), seguido de Florianópolis (SC) – escore de 1.8662 (97.95%) e Contagem (MG) – escore de 1.3169 (95.95%) obtiveram as melhores posições na execução orçamentária das funções administrativas.

Os resultados apontam nas funções administrativas um baixo investimento em segurança pública (SEG) - Z3, coeficiente de 0.2232. A referida função é considerada típica dos Estados e do Governo Federal, mas os municípios também encamparam esta missão com a criação das Guardas Municipais (ações com vistas à manutenção da ordem pública, vigilância e defesa da integridade física e dos bens e patrimônio dos cidadãos). Florianópolis (SC) foi o município que mais aplicou recursos *per capita* na função segurança pública e os municípios de Recife (PE), São Gonçalo (RJ), Maceió (AL), Teresina (PI), Campo Grande (MS), Cuiabá (MT), Aparecida de Goiânia (GO) não aplicaram recursos nessa função no ano de 2012.

Nas funções sociais, foram os municípios de São Bernardo do Campo (SP) – escore de 5.4372 (1 = 100%), São José dos Campos (SP) – escore de 4.0422 (97.95%) e Campos dos Goytacazes (RJ) – escore de 3.4047 (95.91%) que se destacaram nas melhores posições de desempenho. Contudo, na função previdência social (PRE), os municípios de Manaus (AM) e Aparecida de Goiânia (GO) não aplicaram nenhum recurso. Não houve também gastos na função social direitos da cidadania (DIR) nos municípios de Curitiba (PR), Belém (PA), Guarulhos (SP), São Gonçalo (RJ), Duque de Caxias (RJ), Nova Iguaçu (RJ), Ribeirão Preto (SP), Uberlândia (MG), Sorocaba (SP), Aparecida de Goiânia (GO), Ananindeua (PA) e Florianópolis (SC). Isso significa que ações destinadas a assegurar direitos e serviços básicos a indivíduos ou comunidades apartados do convívio do restante da sociedade deixaram de ser feitas. Os achados referentes ao não atendimento de funções sociais apontam que não houve preocupação com os contribuintes (*policytakers*) e, desse modo, os resultados poderão servir para suas reflexões. Os contribuintes (*policytakers*) poderão deixar a situação de categoria passiva para cobrar por ações efetivas (SECCHI, 2013).

Observa-se também que os achados deste estudo, ao avaliar um conjunto maior de funções do que as realizadas nas pesquisas de Diel *et al.* (2014) e Hora *et al.* (2015), permitem inferências mais abrangentes sobre os resultados das ações governamentais.

A Tabela 6 apresenta os índices de desempenho das funções de infraestrutura e de todas as funções (total de 21), posicionados a partir do *ranking* de municípios mais populosos do Brasil.

Tabela 6 – Índice de desempenho das funções de infraestrutura e todas as funções da execução orçamentária

Ranking população		FINF			TODAS		
P	Municípios	P	Escores	%	P	Escores	%
1°	São Paulo (SP)	6°	2.1019	0.8979	3°	4.2634	0.9591
2°	Rio de Janeiro (RJ)	5°	2.6329	0.9183	4°	3.0897	0.9387
3°	Salvador (BA)	26°	-0.3879	0.4897	41°	-2.2249	0.1836
4°	Fortaleza (CE)	24°	-0.2178	0.5306	33°	-0.8146	0.3469
5°	Belo Horizonte (MG)	4°	3.0513	0.9387	5°	3.0532	0.9183
6°	Manaus (AM)	11°	0.8661	0.7959	31°	-0.7157	0.3877
7°	Curitiba (PR)	3°	3.1456	0.9591	9°	2.0493	0.8367
8°	Recife (PE)	13°	0.7427	0.7551	22°	0.3014	0.5714
9°	Porto Alegre (RS)	10°	0.8896	0.8163	6°	2.6629	0.8979
10°	Belém (PA)	12°	0.7760	0.7755	36°	-1.3592	0.2857
11°	Goiânia (GO)	42°	-1.2030	0.1428	34°	-0.8984	0.3265
12°	Guarulhos (SP)	23°	-0.1597	0.5510	24°	0.0617	0.5306
13°	Campinas (SP)	19°	-0.0341	0.6326	15°	0.9635	0.7142
14°	São Luís (MA)	21°	-0.1387	0.5918	30°	-0.7071	0.4081
15°	São Gonçalo (RJ)	45°	-1.4532	0.1020	50°	-3.6706	0
16°	Maceió (AL)	46°	-1.5220	0.0816	40°	-2.1032	0.2040
17°	Duque de Caxias (RJ)	44°	-1.2692	0.1224	35°	-1.0570	0.3061
18°	Natal (RN)	36°	-0.7598	0.2857	37°	-1.4139	0.2653
19°	Teresina (PI)	31°	-0.6030	0.3877	32°	-0.7869	0.3673
20°	Campo Grande (MS)	7°	1.4635	0.8775	11°	1.6318	0.7959
21°	São Bernardo do Campo (SP)	2°	3.7812	0.9795	2°	5.9695	0.9795
22°	Nova Iguaçu (RJ)	50°	-1.7740	0	45°	-3.1732	0.1020
23°	João Pessoa (PB)	30°	-0.6021	0.4081	29°	-0.3581	0.4285
24°	Sandro André (SP)	27°	-0.5073	0.4693	18°	0.7558	0.6530

25°	Osasco (SP)	25°	-0.2995	0.5102	17°	0.7731	0.6734
26°	Jaboatão dos Guararapes (PE)	39°	-1.0709	0.2244	44°	-2.6946	0.1224
27°	São José dos Campos (SP)	38°	-0.9860	0.2448	8°	2.0801	0.8571
28°	Ribeirão Preto (SP)	35°	-0.7514	0.3061	14°	1.1046	0.7346
29°	Uberlândia (MG)	15°	0.0889	0.7142	23°	0.1419	0.5510
30°	Contagem (MG)	37°	-0.8109	0.2653	28°	-0.3433	0.4489
31°	Sorocaba (SP)	20°	-0.0876	0.6122	13°	1.2700	0.7551
32°	Aracaju (SE)	17°	0.0234	0.6734	26°	-0.1431	0.4897
33°	Feira de Santana (BA)	47°	-1.5548	0.0612	43°	-2.5276	0.1428
34°	Cuiabá (MT)	14°	0.4797	0.7346	16°	0.8165	0.6938
35°	Joinville (SC)	18°	-0.0266	0.6530	19°	0.4398	0.6326
36°	Juiz de Fora (MG)	22°	-0.1550	0.5714	21°	0.3562	0.5918
37°	Londrina (PR)	33°	-0.7063	0.3469	20°	0.4378	0.6122
38°	Aparecida de Goiânia (GO)	41°	-1.1660	0.1836	47°	-3.4922	0.0612
39°	Niterói (RJ)	28°	-0.5439	0.4489	12°	1.5548	0.7755
40°	Ananindeua (PA)	48°	-1.6292	0.0408	48°	-3.5211	0.0408
41°	Porto Velho (RO)	16°	0.0330	0.6938	25°	-0.0495	0.5102
42°	Belford Roxo (RJ)	40°	-1.1155	0.2040	46°	-3.3614	0.0816
43°	Campos dos Goytacazes (RJ)	1°	4.0217	1	1°	7.1323	1
44°	Serra (ES)	32°	-0.6289	0.3673	27°	-0.1760	0.4693
45°	Caxias do Sul (RS)	8°	1.1380	0.8571	7°	2.2822	0.8775
46°	São João de Meriti (RJ)	43°	-1.2030	0.1428	49°	-3.6524	0.0204
47°	Vila Velha (ES)	29°	-0.5706	0.4285	39°	-1.6863	0.2244
48°	Florianópolis (SC)	9°	1.0839	0.8367	10°	1.7326	0.8163
49°	Mauá (SP)	34°	-0.7248	0.3265	38°	-1.6437	0.2448
50°	Macapá (AP)	49°	-1.6568	0.0204	42°	-2.3504	0.1632

Legenda: P = posição no ranking; % – percentagem calculada pela função ORDEM.PORCENTUAL.
Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 6, observa-se que os melhores desempenhos nas funções de infraestrutura foram obtidos pelos municípios de Campos dos Goytacazes (RJ) – escore de 4.0217 (100%), São Bernardo do Campo (SP) – escore de 3.7812 (97.95%) e Curitiba (PR) – escore de 3.1456 (95.91% de eficiência comparativa).

Nas funções de infraestrutura, o município de São Bernardo do Campo (SP), 2ª posição no ranking de desempenho dessas funções, teve a maior aplicação de recursos *per capita* na função habitação (R\$ 195,84). Entretanto, vários municípios não aplicaram recursos em funções que proporcionam melhoria na infraestrutura das cidades. Por exemplo, na função transporte (TRN), os municípios de Fortaleza (CE), Manaus (AM), Curitiba (PR), Recife (PE), Guarulhos (SP), Campinas (SP), Maceió (AL), Natal (RN), Ribeirão Preto (SP), Uberlândia (MG), Contagem (MG), Aracaju (SE), Joinville (SC), Londrina (PR), Aparecida de Goiânia (GO), Serra (ES) e Florianópolis (SC) deixaram de promover ações de implantação, manutenção e conservação de infraestrutura e serviços relacionados com os diversos meios de transporte.

Nas 21 funções de governo (todas da execução orçamentária), foram os municípios de Campos dos Goytacazes (RJ) – escore de 7.1323 (100%), São Bernardo do Campo (SP) – escore de 5.9695 (97.95%) e São Paulo (SP) – escore de 4.2634 (95.91%) que obtiveram os melhores desempenhos.

O município de Campos dos Goytacazes (RJ), além de obter a 1ª posição na execução das despesas administrativas (*per capita*), conforme Tabela 5, e nas funções de infraestrutura (Tabela 6), alcançou também a 3ª posição no ranking das despesas sociais (Tabela 5). Quanto às despesas administrativas da atividade-meio (por exemplo, gastos com pessoal), convém ressaltar que essas não devem ter gastos excessivos para não comprometer outras funções das atividades-fim (segurança pública, gestão ambiental etc.).

Na administração das 21 funções de governo, os investimentos em saúde e educação estão presentes em todos os municípios avaliados. Na saúde destacam-se as aplicações do município de São Bernardo do Campo (SP) com a média *per capita* de R\$ 1.031,63 e, na educação, o município de Osasco (SP), com R\$ 748,75. No caso de São Bernardo do Campo (SP), os gastos com a função saúde e as demais funções classificaram o referido município na 2ª posição no ranking de eficiência. Os achados desta investigação nas funções saúde e educação são consistentes com as pesquisas

de Rao, Peters e Bandeen-Roche (2006), Gouveia *et al.* (2011) e Kondrotaitė (2012) em que se observa uma preocupação com o gerenciamento e a busca de eficiência na aplicação destes recursos. Entretanto, deve-se ressaltar a existência de percentuais mínimos de gastos nas funções saúde e educação, o que pode sugerir que os governantes estão preocupados com o cumprimento legal dos percentuais, e não com a eficiência na aplicação dos recursos.

Na avaliação das 21 funções de governo, os resultados apontam mais pelos esclarecimentos da Teoria da Escolha Pública do que pela Teoria dos *Stakeholders*. Por exemplo, os municípios de Salvador (BA), Fortaleza (CE), Campinas (SP), São Gonçalo (RJ), Duque de Caxias (RJ), Natal (RN), Campo Grande (MS), Feira de Santana (BA), Londrina (PR), Aparecida de Goiânia (GO) e Serra (ES) não aplicaram nenhum recurso na função saneamento. Isso significa que as ações com abastecimento de água, esgotos domésticos, despejos industriais e condições sanitárias deixaram de ser realizadas. No caso do Estado do Rio de Janeiro, a pesquisa de Hora *et al.* (2015) apontou que vários municípios possuíam desempenho pífio por ausência de serviço de esgotamento sanitário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve o objetivo de avaliar o desempenho da execução orçamentária por funções de governo dos 50 municípios mais populosos do Brasil, no ano de 2012, com a utilização de índices de desempenho elaborados com a técnica da Análise de Componentes Principais (ACP). Neste sentido, foram construídos quatro índices de desempenho: funções administrativas (legislativa, administração, segurança pública, gestão ambiental e encargos sociais); funções sociais (assistência social, previdência social, saúde, educação, cultura, direitos da cidadania, comunicações e desporto e lazer); funções de infraestrutura (trabalho, urbanismo, habitação, saneamento, ciência e tecnologia, agricultura, comércio e serviços e transporte); e todas as funções da execução orçamentária (21 funções).

Os dados da pesquisa evidenciaram que os governos dos municípios selecionados deixaram de executar, no ano de 2012, funções relevantes para o atendimento do bem-estar dos municípios. Manaus (AM) e Aparecida de Goiânia (GO) não executaram despesas na função previdência social. Curitiba (PR), Belém (PA), Guarulhos (SP), São Gonçalo (RJ), Duque de Caxias (RJ), Nova Iguaçu (RJ), Ribeirão Preto (SP), Uberlândia (MG), Sorocaba (SP), Aparecida de Goiânia (GO), Ananindeua (PA) e Florianópolis (SC) deixaram de executar despesas na função direitos da cidadania; e os municípios de Salvador (BA), Fortaleza (CE), Campinas (SP), São Gonçalo (RJ), Duque de Caxias (RJ), Natal (RN), Campo Grande (MS), Feira de Santana (BA), Londrina (PR), Aparecida de Goiânia (GO) e Serra (ES) também não aplicaram nenhum recurso na função saneamento.

No caso da função saneamento fica evidente um gerenciamento de recursos que pode ser explicado pela Teoria da Escolha Pública. São ações a serem executadas que muitas vezes não aparecem de imediato e, assim, são deixadas em segundo plano.

Convém ressaltar que a falta de aplicação de recursos em determinada função de governo não constitui motivo de exclusão (resíduo) para ser avaliado pelo índice elaborado pela Análise de Componentes Principais (ACP), o que torna robusta esta técnica para avaliar o desempenho com os escores de forma comparativa (maior e menor desempenho – eficiência comparativa).

Como limitações deste estudo, a avaliação de desempenho da execução orçamentária por funções de governo foi feita apenas com os dados de 2012 e que neste tipo de avaliação (mensuração quantitativa), questões subjacentes ao problema de pesquisa, tais como desperdício ativo (superfaturamento, licitação com desvio de recursos etc.) e desperdício passivo (obras inacabadas, fracionamento de licitação, desvio de finalidade etc.) não são consideradas (avaliadas). Desse modo, recomendam-se trabalhos avaliativos que incluam mais exercícios financeiros e que se possam fazer pesquisas de campo para estudar questões subjacentes.

Atendendo ao objetivo proposto na pesquisa foi possível evidenciar que o município de Campos dos Goytacazes (RJ) teve o melhor desempenho nas funções administrativas, de infraestrutura e nas 21 funções de governo e ainda ficou na 3ª posição de desempenho das funções sociais. Quanto ao pior desempenho (última posição), se destacaram nas funções administrativas, sociais, de infraestrutura e nas 21 funções, respectivamente, os municípios de Ananindeua (PA), São João do Meriti (RJ), Nova Iguaçu (RJ) e São Gonçalo (RJ).

REFERÊNCIAS

- ALA-HARJA, M.; HELGASON, S. Em direção às melhores práticas de avaliação. *Revista do Serviço Público*, ano 51, n. 4, out./dez. 2000.
- AYRES, M. *Elementos de bioestatística: a seiva do açaizeiro*. 2. ed. Belém: Supercoros, 2012.
- AYRES, M.; AYRES JUNIOR, M.; AYRES, D. L.; SANTOS, A. A. S. 2007. *Bioestat 5.0 – Aplicações estatísticas nas áreas das ciências biomédicas*. Belém, PA: Sociedade Civil Mamirauá, 2007. PA.
- BERNABEL, R. T. *Teoria da escolha pública: uma introdução crítica*. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Programa de Pós-graduação em Ciência Política do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.
- BORGES, A. Democracia vs. eficiência: a Teoria da Escolha Pública. *Lua Nova*, n. 53, 2001.
- BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 de março de 1964.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. *Diário Oficial*

[da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 de abril de 1999.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Portaria SOF nº. 54, de 4 de julho de 2011. Altera o Anexo da Portaria MPOG nº. 42, de 14 de abril de 1999, que atualiza a discriminação da despesa por funções, de que trata o Anexo 5 da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 de julho de 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Sobre Prefeituras e Governos Estaduais*. Finbra (Finanças Públicas). Disponível em: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/finbra-financas-municipais>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). *Cidades*. Disponível em: < <http://cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria*: indicadores de desempenho e mapa de produtos. Boletim do Tribunal de Contas da União. Brasília-DF: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

CAIDEN; G. E.; CAIDEN, N. J. Enfoques y lineamientos para el seguimiento, la medición y la evaluación del desempeño en programas del sector público. *Revista do Serviço Público*. Ano 52, n. 1, jan./mar. 2001.

CAMPOS, H. A. Falhas de mercado e falhas de governo: uma revisão da literatura sobre regulação econômica. *Prismas: Dir., Pol. Publ. e Mundial.*, Brasília, v. 5, n. 2, p. 341-370, jul./dez. 2008.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, ISSN 1981-8610, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

COHEN, E.; FRANCO, R. *Avaliação de projetos sociais*. 10. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

COSTA, F. L.; CASTANHAR, J. C. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *RAP*, Rio de Janeiro 37 (5): 969-92, set./out. 2003.

COTTA, T. C. Avaliação educacional e políticas públicas: a experiência do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica (SAEB). *Revista do Serviço Público*, ano 52, n. 4, out./dez. 2001.

DIAS, M. A. James Buchanan e a “política” na escolha pública. *Ponto-e-vírgula*, 6: 201-217, 2009.

DIEL, E. H.; DIEL, F. J.; SCHULZ, S. J.; CHIARELLO, T. C.; ROSA, F. S. Desempenho de municípios brasileiros em relação à estratégia de investimento público em educação. *Desenvolvimento em Questão*, ano 12 n. 26, abr./jun. 2014.

FALCO, S. E. Instrumentos de voice giving na relação entre os cidadãos e a administração pública: a carta dos serviços. *Revista do Serviço Público*, ano 51, n. 3, jul./set. 2000.

FARIA, C. A. P. A política da avaliação de políticas públicas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo v. 20 n. 59, outubro 2005.

FIELD, A. *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. Tradução de Lori Viali. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GOUVEIA, G. C.; SOUZA, W. V.; LUNA, C. F.; SZWARCOWALD, C. L.; SOUZA JÚNIOR, P. R. B. Satisfação dos usuários com a assistência de saúde no estado de Pernambuco, Brasil, 2005. *Ciência & Saúde Coletiva*, 16(3):1849-1861, 2011.

GUBA, E. G.; LINCOLN, Y. S. *Avaliação de quarta geração*. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2011.

HORA, A. L. B.; SHIMODA, E.; HORA, H. R. M.; COSTA, H. G. Análise da eficiência dos serviços de saneamento básico nos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Pesquisa Operacional para o Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 7, n. 1, p. 55-81, jan./abr. 2015.

JOHNSON, R. A.; WICHERN, D. W. *Applied Multivariate Statistical Analysis*. 6. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2007.

KONDROTAITE, G. Evaluation of the quality of public services in Lithuanian municipalities. *Intellectual Economics*, 2012, v. 6, n. 3(15), p. 393-411.

KUBRUSLY, L. S. Um procedimento para calcular índices a partir de uma base de dados multivariados. *Pesquisa Operacional*, v. 21, n. 1, p. 107-117, junho de 2001.

LATTIN, J.; CARROLL, J. D.; GREEN, P. E. *Análise de dados multivariados*. Tradução de Harue Avritscher. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

MANLY, B. J. F. *Métodos estatísticos multivariados: uma introdução*. Tradução de Sara Ianda Carmona. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

MELAZZO, E. S. Problematicando o conceito de políticas públicas: desafios à análise e à prática do planejamento e da gestão. *TÓPOS*, v. 4, n. 2, p. 9-32, 2010.

MINGOTI, S. A. *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada*. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2007.

_____. SILVA, A. F. Um exemplo de aplicação de técnicas de estatística multivariada na construção de índices de preços. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, 1997.

MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; SILVA, L. M. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *BBR - Brazilian Business Review*, v. 5, n. 3 Vitória (ES), set./dez. 2008, p. 209-228 – ISSN 1807-734X.

MUSGRAVE, R. *The theory of public finance: a study in public economy*. Nova York, NY: McGraw-Hill, 1959.

PEREIRA, P. T. A. Teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal? *Análise Social*, vol. xxxii (141), 1997 (2^o), 419-442.

RAMOS, M. P.; SCHABBACH, L. M. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceitualização e exemplos de avaliação no Brasil. *Revista Adm. Pública* – Rio de Janeiro 46(5): 1271-294, set./out. 2012.

RAO, K. D.; PETERS, D. H.; BANDEEN-ROCHE, K. Towards patient-centered health services in India – a scale to measure patient perceptions of quality. *International Journal for Quality in Health Care*, 2006; volume 18, number 6: pp. 414-421.

REZENDE, F. C. Descentralização, gastos públicos e preferências alocativas dos governos locais no Brasil (1980-1994). *Dados*, v. 40, n. 3, Rio de Janeiro, 1997. ISSN 0011-5258. DOI: 10.1590/S0011-52581997000300005.

RIBAS, J. R.; VIEIRA, P. R. C. *Análise multivariada com o uso do SPSS*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

SABOIA, J.; KUBRUSLY, L.; BARROS, A. C. Diferenciação regional da indústria brasileira: agrupamento e ordenação a partir de um novo índice. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 18(3), p. 383-427, setembro-dezembro de 2008.

SECCHI, L. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

THOENIG, J. C. A avaliação como conhecimento utilizável para reformas de gestão pública. *Revista do Serviço Público*, ano 51, n. 2, abr./jun. 2000.

VIEIRA, S. F. A.; COSTA, B. K.; BOAVENTURA, J. M. G. Análise de stakeholders aplicada em órgãos públicos: o caso da Secretaria de Estado do Turismo do Paraná. *Revista de Ciências da Administração*, v. 13, n. 31, p. 81 – 110, set./dez. 2011. DOI: 10.5007/2175-8077.2011v13n31p81.

VYAS, S.; KUMARANAYAKE, L. Constructing socio-economic status indices: how to use principal components analysis. *Health Policy and Planning*, 9 October 2006. 21 (6):459-468. DOI:10.1093/heapol/czl029.

¹ O anexo foi alterado pela Portaria SOF nº. 54, de 04 de julho de 2011.

Impairment e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil

Impairment and income smoothing in open companies of Brazil electrical energy sector

O trabalho foi apresentado no XVI SemeAD – Seminários em Administração, promovido pela FEA/USP, em outubro de 2013, São Paulo (SP)

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em verificar qual a associação entre a redução ao valor recuperável de ativos e a prática de gerenciamento de resultados conhecida como *income smoothing* ou alisamento de resultados. Para tanto, foram selecionadas as empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. Entre as companhias do segmento estudado, foram coletados trinta e nove valores de perdas por *impairment* reconhecidas de 2008 a 2011 por quatorze delas. Dimensionada em relação ao ativo total da empresa, a referida perda compôs um indicador de *impairment*. Quanto ao *income smoothing*, foi avaliado conforme o modelo de Eckel (1981). Após a construção das duas métricas de análise, buscou-se verificar associação entre elas por meio de regressões. Os resultados sugeriram a relação de que quanto maior a perda por *impairment* da companhia, proporcionalizada a seu ativo, maior a tendência à suavização dos lucros. Os achados indicaram que as subjetividades no cálculo das perdas por *impairment* podem ser alvo de julgamentos e manipulação pelos gestores que, conhecendo as características dos investidores avessos ao risco, aproveitam-se da vulnerabilidade dos cálculos de taxas e prazos inerentes ao *impairment* para fins de alisamento de resultados. A pesquisa pode servir como base para melhorias na confiabilidade das informações divulgadas e também como indicativo de que os organismos governamentais devem delimitar de forma mais clara e objetiva as métricas envolvidas no cálculo do *impairment*.

Palavras-chave: Recuperabilidade, Alisamento, Resultados.

ABSTRACT:

The study aimed to find the association between the impairment of assets and earnings management practice known as smoothing or straightening results. Therefore, we selected the companies in the electricity sector listed on the BM&FBOVESPA. Among the segment companies studied were collected thirty nine values of impairment losses recognized from 2008 to 2011 by fourteen companies. Sized in relation to total assets of the company, such loss became an indicator of impairment. As for income smoothing, it was rated according to the model of Eckel (1981). After setting the two analysis metrics we tried to assess the association between them by means of regressions. The results suggest that, the greater is the company loss by impairment, proportional to its active, the greater the tendency to smoothing of profits. The findings indicate that the subjectivity in the calculation of losses by impairment may be subject to judgments and manipulation by managers who, knowing the characteristics of risk-averse investors, take advantage of the vulnerability of the calculations of rates and delays involved in the impairment for smoothing purposes results. The research can serve as a basis for improvements in the reliability of information and also as indicative clue that government agencies must define more clearly and objectively the metrics involved in calculating the impairment.

Keywords: Impairment, Income Smoothing, Results, Electric Sector.

Hugo Dias Amaro

Mestre em Contabilidade e Finanças pela UFPR. Professor Assistente da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR – Campus de Curitiba – Escola de Negócios. Contato: Rua Oliveira Viana, n. 300, Hauer, Curitiba-PR, CEP: 81630.070. E-mail: hugodamaro@yahoo.com.br.

Ramon Kael Benassi Bachmann

Mestre em Contabilidade como bolsista pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Mestre em Contabilidade e Finanças pela UFPR. Contato: Rua Oliveira Viana, 300, Hauer, CEP 81.630-070, Curitiba-PR. E-mail: ramon_bach@yahoo.com.br.

Marcos Wagner da Fonseca

Professor Adjunto do Departamento de Administração Geral e Aplicada da Universidade Federal do Paraná, atuando no ensino de graduação e pós-graduação. Contato: Av. Prof. Lothário Meissner, 636, Jardim Botânico, Curitiba, PR. CEP. 80210-170. E-mail: mwfonseca@ufpr.br.

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Docente permanente do Programa de Pós-graduação em Contabilidade e dos Cursos de Ciências Contábeis (UFPR). Contato: Av. Prof. Lothário Meissner, 636, Jardim Botânico, Curitiba, PR. CEP 80210-170. Email: marciabortolucci@ufpr.br.

1 INTRODUÇÃO

O estudo de ativos constitui capítulo fundamental da contabilidade. Sua mensuração a valores históricos sempre foi a base de avaliação mais tradicional utilizada (IUDÍCIBUS, 2006). Entretanto, percebe-se que, ao longo das últimas décadas, para alguns tipos de ativos, o consenso do mercado resultou na introdução de outras bases, como o valor justo, provendo informações atualizadas nas demonstrações financeiras (PETTERSON *et al.*, 2009). A adoção dessas novas bases tem sido substanciada pela convergência contábil em âmbito internacional. Segundo Tavares *et al.* (2010), a internacionalização contábil pode diminuir de forma significativa custos de evidenciação das informações e isso tem levado vários países a seguirem os rumos da convergência.

No Brasil, entre as práticas decorrentes do processo de convergência, pode-se citar o teste de recuperabilidade dos ativos – teste de *impairment*, o qual foi estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio do Pronunciamento Técnico CPC 01 R1. Tal pronunciamento equipara-se à norma internacional IAS 36 – *Impairment of Assets*, emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

De forma geral, segundo o CPC 01 R1 (2010), o objetivo do teste de *impairment* é garantir que os ativos ou conjunto de ativos (unidades geradoras de caixa) não estejam contabilizados por um valor maior do que seu valor recuperável, ao longo do tempo, por uso nas operações da entidade ou por sua eventual venda.

A observância a este teste ganha relevância quando se busca a própria definição de ativo. Segundo Kam (1986, p. 56), “um ativo é algo que existe agora e tem a capacidade de render serviços ou benefícios no período corrente e no futuro”. Martins (1972, p. 29) esclarece que “o conceito conservador é o de qualificar o agente como sendo o ativo; e o conceito econômico o de denominar resultado trazido pelo agente”. Sendo assim, uma possível redução na expectativa de realização dos resultados trazidos pelo agente deve corroborar com a redução do valor pelo qual o ativo está registrado na contabilidade, redução ao valor recuperável.

Entretanto, a aplicação dessa norma gera grande desafio devido aos critérios de mensuração do valor justo em contraponto aos valores históricos. Assim, surgem critérios divergentes para identificar o real valor recuperável dos ativos.

Tavares *et al.* (2010) afirmam que a perda por *impairment* gera mudanças adversas na indústria e no desempenho da empresa. Segundo os autores, o incentivo ao gerenciamento de resultados nos anos de prejuízo é mais significativo do que nos anos com obtenção de lucro. Tendo em vista que a redução do valor de ativos por decorrência do teste de *impairment* aumenta a possibilidade de prejuízos por impactar o resultado da empresa de forma negativa, torna-se relevante o estudo de práticas de gerenciamento de resultados em companhias que reconhecem tal perda.

Além disso, como consequência do gerenciamento de resultados, ocorre o comprometimento da qualidade das informações advindas da contabilidade, pois neste contexto ela pode fornecer dados pouco fidedignos ao mercado de capitais. E uma das informações mais importantes fornecidas pela contabilidade é justamente o resultado (lucro/prejuízo), que, por muitas vezes, é tido como o mais eficiente indicador de desempenho de empresas dos mais variados setores da economia.

Em função disso, como afirma Martinez (2008), boa parte dos resultados pode decorrer de ajustes contábeis de naturezas arbitrárias, sem qualquer relação com a realidade da empresa, e associados a fatores exógenos, o que pode levar os administradores a gerenciar resultados na direção desejada. Neste contexto, o estudo tem como cerne a seguinte questão de pesquisa: qual a associação entre a prática de alisamento de resultados e a perda por *impairment* reconhecida nas empresas brasileiras do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA? Portanto, o objetivo da pesquisa consiste em verificar qual a associação entre a redução ao valor recuperável de ativos e a prática de gerenciamento de resultados conhecida como *income smoothing* ou alisamento de resultados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta as proposições teóricas que fundamentam o estudo. Neste sentido, aborda-se a contribuição de diversas pesquisas sobre a qualidade da informação contábil, gerenciamento de resultado e teste de recuperabilidade dos ativos, bem como as relações entre estas variáveis.

2.1 Qualidade da Informação Contábil

A informação nas atividades econômicas, sociais e políticas tornou-se um dos objetos de pesquisa mais estudados em diversas áreas do conhecimento, principalmente na contabilidade. Estudar o termo “informação” tem sido tarefa cada vez mais difícil, pois esta assume características subjetivas que se alteram ao longo do tempo, o que faz com que nos mercados financeiros figure como uma das áreas mais estudadas na academia contábil (LOPES; MARTINS, 2005).

Paulo, Cavalcante e Melo (2012, p. 3) afirmam que a qualidade da informação contábil difere entre empresas “devido à maior dependência do mercado de capital em relação a outras fontes de financiamentos das atividades empresariais, influenciando, assim, o nível de monitoramento do desempenho das companhias através do disclosure”. No entanto, é certo que as informações contábeis de qualidade para seus usuários devem garantir algumas características essenciais. Segundo Nascimento e Reginato (2008), a informação precisa ser acompanhada de qualidades, as quais, segundo a visão dos autores, consistem em: tempestividade, integridade, confiabilidade, comparabilidade, compreensibilidade.

Por meio de abstrações de eventos econômicos observados, a contabilidade constitui-se em método para mensurar o resultado da empresa, fazendo uso tanto de palavras quanto de números. Entretanto, o objetivo desta ciência não consiste apenas em mensurar, mas também em possibilitar a real compreensão desses eventos aos usuários, o que não ocorre sem qualidade informacional (MOREIRA; COLAUTO; AMARAL, 2010).

A magnitude dos processos contábeis muda conforme a estrutura institucional na qual a empresa está inserida e, dessa forma, suas etapas são resultado do ambiente social, econômico e político (LOPES; MARTINS, 2005). Assim, o ambiente afeta diretamente a qualidade das informações contábeis presentes nas demonstrações publicadas pelas empresas. Para Hendriksen e Van Breda (2010), determinadas características da informação gerada pela contabilidade, quando adequadas, são propriedades necessárias para torná-la útil. Desse modo, “as características qualitativas da informação contábil referem-se à evidenciação de resultados sustentáveis, isto é, as políticas contábeis de reconhecimento e mensuração devem evidenciar resultados que se realizarão no futuro próximo ou remoto”. (MOREIRA; COLAUTO; AMARAL, 2010, p. 67).

Na normatização contábil, as características qualitativas essenciais à informação também estão presentes. O Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1), Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2011, estabelece que, para ser útil, a informação contábil deve ser relevante e constituir representação fidedigna daquilo que pretende representar. Segundo este pronunciamento, “a utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível”.

Colauto e Marques (2010, p. 106) também ressaltam a necessidade de a informação ser útil, afirmando que sua utilidade está relacionada ao fato de ser confiável, ou seja, “deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar”. A confiabilidade, segundo Yamamoto e Salotti (2006, p. 6), “é uma qualidade que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize nos seus processos decisórios”. Portanto, pode-se afirmar que informação contábil de qualidade é aquela que possibilita à empresa e ao investidor maior controle e assertividade na tomada de decisão.

Contudo, a informação contábil é constantemente influenciada por riscos e incertezas organizacionais, principalmente associados a eventos econômicos externos. Desse modo, faz-se necessário o uso de alguns recursos da contabilidade, a exemplo de provisões e apropriações. Almeida *et al.* (2012) afirmam que ajustes ou escolhas contábeis são subjetivos e diretamente relacionados com o grau de discricionariedade que os elaboradores das demonstrações possuem. Lopes e Martins (2005) corroboram ao relatar que o processo contábil é composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, sendo resultado de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas. Essas forças delimitam as principais características do processo de geração e divulgação da informação contábil, tendo em vista o grau de influência dos agentes interessados em sua evolução. O administrador, por exemplo, tem um amplo conjunto de critérios de mensuração e evidenciação contábil que permite a escolha de várias opções para gerar e divulgar a informação da forma desejada (PAULO; CAVALCANTE; MELO, 2012). Sendo assim, podem surgir manejos da informação com o intuito de torná-la maximizadora de utilidade apenas sob a perspectiva da empresa e, neste contexto, a qualidade informacional na perspectiva do mercado se perde. Como exemplo disso, o gerenciamento de resultados torna a escolha da política contábil, por um administrador, um meio para que ele atinja alguns objetivos específicos (SCOTT, 2003).

2.2 Gerenciamento de Resultados

Estudos nacionais e internacionais revelaram evidências da relação entre a qualidade da informação contábil e a prática de gerenciamento de resultados (DECHOW, SLOAN e SWEENEY, 1995; MARTINEZ, 2001; COELHO e LOPES, 2007). Tais pesquisas buscaram compreender as motivações pelas quais empresas de capital aberto gerenciariam resultados.

Em âmbito nacional pode-se afirmar que o primeiro trabalho de grande envergadura foi a tese de doutoramento de Martinez (2001). Desde então, a produção científica acerca do tema tende a crescer. Segundo Mulford e Comiskey (2002) gerenciamento de resultado é uma atividade de manipulação de lucros em direção a um alvo que pode ser materializado por um gestor ou por uma previsão de analista de mercado, de modo a convergir para o interesse do agente que o realiza.

Segundo Healy e Wahlen (1999), o gerenciamento de resultados contábeis ocorre quando o administrador utiliza-se de julgamento nos relatórios financeiros para enganar alguns agentes sobre o desempenho econômico da empresa, ou para influenciar os resultados contratuais que dependem dos números contábeis.

Schipper (1989) buscou desenvolver uma estrutura conceitual a partir de pesquisas que: (1) associassem escolhas contábeis e gerenciamento de resultados; e (2) buscassem delinear uma conexão entre pesquisa sobre gerenciamento de resultados e outras áreas da contabilidade. Neste estudo, o autor definiu o objeto de pesquisa sobre gerenciamento de resultados e estabeleceu um traço marcante para determinação dos fatores que motivam a sua prática. Na ótica informacional do gerenciamento de resultados, administradores detêm informações privilegiadas que podem ser utilizadas quando eles escolhem elementos de um conjunto normativo de regras para reporte de informações sob certo conjunto de contratos que determinam, por exemplo, remuneração (SCHIPPER, 1989).

O gerenciamento de resultados ocorre quando gestores usam o julgamento em relatórios financeiros para alterar o reporte de informações, objetivando induzir ao erro partes interessadas no negócio a respeito do desempenho da

companhia ou para influenciar resultados contratuais que dependem de números gerados pela contabilidade (HEALY; WAHLEN, 1999).

Para Martinez (2001), a utilização da informação contábil por vasta gama de usuários faz do resultado um dos produtos da contabilidade mais requeridos na formação de opiniões sobre o desempenho empresarial. Entretanto, parte da mensuração do resultado está atrelada à discricionariedade e, por isso, necessita de julgamentos dos gestores. Martinez (2001) e Lopes e Martins (2005) afirmam que, em ambiente de assimetria informacional, existe o risco de que os resultados divulgados não evidenciem a realidade sobre o desempenho empresarial e, portanto, sejam carregados de vieses de gestores oportunistas.

Healy e Wahlen (1999) argumentam que as motivações para a prática de gerenciamento dividem-se em motivações vinculadas ao mercado de capitais, motivações regulamentares e motivações contratuais. Na perspectiva do comportamento da gestão, Martinez (2001) acrescenta que outras causas podem explicar a prática de gerenciamento de resultados, tais como a necessidade de o gestor manter-se no cargo, a pressão de acionistas por resultados favoráveis e a ambição dos administradores por compensações financeiras.

Existem situações em que a empresa e o gestor manipulam os resultados. Como exemplos, podem-se citar o gerenciamento de *accruals* derivado de escolhas dentro dos princípios contábeis; fraudes e gerenciamentos em que o gestor, por meio de práticas operacionais como aquisição de matéria-prima, concessão de desconto, apropriação dos custos dos produtos ou serviços prestados, entre outras, subavalia ou superavalia itens componentes das demonstrações contábeis.

Um dos objetivos da prática de alisamento é gerar evidências de estabilidade econômica, reportando resultados com menores oscilações, buscando, assim, reduzir os riscos e incertezas das atividades econômicas. Martinez (2001) teve como base de estudo o trabalho de Eckel (1981) intitulado *Income smoothing hypothesis revisited*, em que o autor desenvolve o índice de alisamento de resultado. De acordo com o autor a prática de alisamento de resultado decorre da seleção de determinadas variáveis contábeis, de forma a minimizar a variabilidade dos resultados divulgados.

O modelo de Eckel (1981) pressupõe que as variações nas receitas são proporcionais às variações dos custos variáveis. Quando essa relação não é verificada, observam-se indícios de que a companhia está interferindo nos lucros de maneira artificial, isto é, indica prática de alisamento de resultados. Esta relação pode ser representada da seguinte maneira:

$$CV\Delta\% \text{ Lucro Líquido} \leq CV\Delta\% \text{ Vendas} = \text{Suavização}$$

Onde:

$$CV\Delta\% \text{ Lucro} = \frac{\text{Lucro Líquido} - \text{Lucro Líquido}_{-1}}{\text{Lucro Líquido}_{-1}}$$

$$CV\Delta\% \text{ Vendas} = \frac{\text{Receita} - \text{Receita}_{-1}}{\text{Receita}_{-1}}$$

De forma resumida, o cálculo do índice criado por Eckel (1981) é apresentado na Equação 1.

$$IA = \frac{CV\Delta\% \text{ Lucro Líquido}}{CV\Delta\% \text{ Vendas}} \quad (\text{Equação 1})$$

IA = Índice de Alisamento;

CV = Coeficiente de Variação = σ / μ = desvio padrão / média;

$\Delta\%$ = variação percentual.

O modelo de Eckel (1981) baseia-se nos coeficientes de variação das vendas e dos lucros. Ele prevê: (i) se o lucro é função linear das vendas; (ii) se o custo variável unitário permanece constante ao longo do tempo; (iii) se custos fixos não diminuem; e (iv) que as vendas não podem ser alisadas por gerenciamentos, então o coeficiente de variação das oscilações das vendas deve ser inferior ao coeficiente de variação das oscilações do lucro. Caso isso não se cumpra, a variabilidade das oscilações no lucro é menor. Para esta ocasião, considera-se que a empresa esteja suavizando seus lucros, ou seja, alisando-os de forma artificial (ECKEL, 1981).

Admite-se que um índice menor do que 1 indica alisamento de resultados, pois o coeficiente de variação do lucro, neste caso, é menor do que o das vendas. Segundo Eckel (1981), tal situação ocorre devido à suavização dos resultados por parte dos gestores. A presente pesquisa considera a abordagem de Castro e Martinez (2009), na qual o modelo exclui as empresas com índice de alisamento (IA) entre 0,90 e 1,10, considerado área cinzenta. Tal procedimento reduz erros de classificação (CASTRO; MARTINEZ, 2009).

O modelo de Eckel (1981) tem sido validado por vários autores. Os trabalhos sobre alisamento apresentam aplicação de medida de alisamento adimensional, por meio do quociente dos coeficientes de variação, como Albrecht e Richardson (1990), Ashari *et al.* (1994), Booth, Kallunki e Martikainen (1996), Michelson, Jordan-Wagner e Wootton (1995), Bin, Wan e Kamil (2000) e Bao (2004).

Ao considerar a discricionariedade da gestão como efeito da segregação entre propriedade e controle, e o conjunto de motivações associadas ao oportunismo da gestão para a prática de gerenciamento de resultados, além das subjetividades inerentes ao processo de mensuração de ativos na contabilidade, vem à baila o teste de recuperabilidade de ativos.

Inserido recentemente na legislação brasileira, o teste de *impairment* pode ser visto pelos gestores como oportunidade para gerenciamento de resultados no sentido de alisá-los, uma vez que os valores utilizados para cálculo do valor recuperável dos ativos requer estimação de taxas e prazos que podem ser manipulados.

2.3 Teste de Recuperabilidade de Ativos

No rol de discussões acerca da convergência contábil em âmbito internacional, destaca-se o *impairment* por ser assunto divergente quanto a sua interpretação e aplicação (STREET, 2002). Mourad e Paraskevopoulos (2010) tratam este tema como sendo de complexidade média, pois as companhias deverão desenvolver metodologias específicas para determinação do valor em uso dos ativos e das unidades geradoras de caixa. Além disso, o IAS 36 (IASB, 1998) não detalha o cálculo do *impairment*. Apenas aponta determinados limitadores dos componentes dos fluxos de caixa descontados para fins de cálculo do valor em uso, o que possibilita manipulações dos gestores no sentido de gerenciar resultados.

O *impairment* é definido pelo item 128 do Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) como “montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou unidade geradora de caixa excede o seu valor recuperável”. Segundo Tavares et al. (2010), se o valor contábil líquido ultrapassar o valor recuperável, significa que a entidade deve reconhecer a desvalorização por meio de uma constituição de perda por recuperabilidade computada no resultado.

A aplicação do referido pronunciamento gera grande desafio aos profissionais ligados à área contábil devido aos critérios para identificação do fair value em contraponto a valores definidos com bases históricas. Assim, surgem métodos divergentes de mensuração para estimação dos valores recuperáveis dos ativos. Entretanto, apesar da subjetividade inerente a seu cálculo, “o uso do fair value para mensuração de ativos tem sido cada vez mais recomendado nas práticas contábeis, recomendando-se sua adoção ao invés das mensurações com base no custo histórico” (ZANDONAI; BORBA, 2009, p. 26). Para melhor entendimento da expressão *impairment*, apresentam-se no Quadro 1 definições encontradas na literatura nacional e internacional.

Quadro 1 – Conceitos de *Impairment*

Fonte do Conceito	Conceito de <i>Impairment</i>
Raupp e Beuren (2008)	“Danos econômicos, perdas nos benefícios futuros esperados do ativo”
Silva et al. (2006)	“Instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico”
Santos, Machado e Schmidt (2003)	“Diferença entre o valor contábil e o Fair Value do ativo, quando o segundo for menor”
Seetharaman et al. (2006)	“Diferença entre o valor registrado e o valor justo”
Meeting e Luecke (2002)	“Quando o valor do ativo de longa duração ou grupo de ativos excede seu valor justo e não é recuperável”
Aciatore, Easton e Spear (2000)	“Se o valor do ativo não é recuperável do seu fluxo de caixa não descontado”

Fonte: Zandonai e Borba (2009)

A partir do Quadro 1, percebe-se que todos os conceitos, nacionais ou internacionais, levam ao mesmo significado. De acordo com Tavares et al. (2010), apesar dos vários conceitos, o propósito dos autores nacionais e internacionais é evidenciar que, quando o valor contábil dos ativos é maior que seu valor recuperável, diz-se que este ativo deve sofrer *impairment*. “Essa desvalorização ocorre por constantes volatilidades na economia, por rapidez de inovações tecnológicas e até pela entrada de novos fornecedores com processos produtivos mais eficientes, dentre outros fatores” (TAVARES et al., 2010, p. 84).

Seetharaman, Sreenivasan e Sudha (2006) reforçam que estratégias bem planejadas para prevenção de perdas por *impairment* com perspectivas a longo prazo contribuiriam para resultados lucrativos.

Raupp e Beuren (2008) pesquisaram a respeito do processo de mensuração de ativos imobilizados com a integração do *fair value* e do teste de recuperabilidade de ativos. Concluíram que a mensuração a valor econômico é importante nas decisões das organizações, como optar pela compra ou não de um novo ativo.

Abuaddous, Hanefah e Laili (2014) pesquisaram a relação entre reconhecimento de *impairment* do *goodwill* e gerenciamento de resultado. O estudo envolveu 250 empresas da Malásia escolhidas aleatoriamente. Os achados apontam que os gestores utilizam a discricionariedade da norma internacional IAS36 e o *impairment* do *goodwill* para gerenciar resultados.

Os resultados das pesquisas citadas reforçam a hipótese de que, possivelmente, companhias aproveitam-se das subjetividades inerentes ao cálculo da perda por *impairment* para gerenciar resultados de modo a torná-los mais interessantes aos olhos dos investidores, mesmo que isso comprometa a qualidade da informação contábil.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Delineamento da pesquisa, população e seleção da amostra

O estudo caracteriza-se pela abordagem empírica, com dados levantados em demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, disponíveis no site da BM&FBOVESPA. Quanto aos objetivos, a investigação é descritiva, pois está estruturada com questão de pesquisa claramente delineada e principalmente porque busca descobrir associações entre variáveis (GIL, 1999). Quanto à abordagem do problema o estudo é quantitativo, por verificar a associação entre

o alisamento de resultados e o *impairment* sob o enfoque estatístico, sendo que este é frequente em estudos descritivos (RAUPP; BEUREN, 2008).

A população da presente pesquisa é composta de 374 empresas com operações na BM&FBOVESPA no período de 2008 a 2011. Para os propósitos do estudo foram selecionadas as do setor elétrico por representarem um dos segmentos com maior número de empresas. No site da BM&FBOVESPA, a área de energia elétrica contava com 65 companhias em 29 de junho de 2012. As demonstrações contábeis de 2008 a 2011, incluindo suas Notas Explicativas, foram analisadas buscando indicativos de redução do valor recuperável dos ativos. Das 65 companhias apenas 14 apresentaram perdas por redução do valor recuperável. As companhias que reconheceram tais perdas em um ou mais exercícios, entre os quatro investigados, estão elencadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Companhias que apresentaram perdas por redução do valor recuperável

	Razão Social	Nome de Pregão
1	524 Participações S.A.	524 Particip
2	AES Tiete S.A.	AES Tiete
3	Centrais Elétricas Brasileiras S.A.	Eletrobras
4	Centrais Elétricas do Para S.A.	Celpa
5	Centrais Elétricas Matogrossenses S.A.	Cemat
6	Cia. Energética de São Paulo	Cesp
7	Cia. Brasileira de Energia	Brasileira
8	Cia. Energética do Maranhão	Cemar
9	Cia. Paranaense de Energia	Copel
10	Desenvix Energias Renováveis S.A.	Desenvix
11	Empresa Metrop. Águas Energia S.A.	Emae
12	Empresa Energ Mato Gros. Sul S.A.	Enersul
13	Equatorial Energia S.A.	Equatorial
14	Rede Energia S.A.	Rede Energia

Fonte: Zandonai e Borba (2009)

3.2 Procedimento para coleta, tratamento dos dados e variáveis de estudo

As variáveis utilizadas neste estudo foram o índice *impairment* e índice de alisamento de Eckel (1981). Para a primeira variável considerou-se o período de 2008 a 2011. Das 14 companhias que reconheceram perdas por *impairment*, foi possível coletar 39 observações, uma vez que algumas empresas divulgaram perdas em mais de um exercício. Sendo assim, a análise estatística foi fundamentada inicialmente com 39 observações de perdas por *impairment* reconhecidas contabilmente. Para dimensioná-las de modo mais consistente e relativo, utilizou-se como parâmetro o total do ativo. Portanto, dividindo-se o valor da perda por *impairment* pelo total do ativo da companhia naquele exercício, constituiu-se um indicador relativo (não absoluto) de redução ao valor recuperável dos ativos.

Para o cálculo do índice de Eckel (1981) foram coletadas das demonstrações financeiras publicadas no site da BM&FBOVESPA as informações anuais relativas à receita líquida e lucro líquido consolidado da referida amostra. Os dados abrangem o período de 2003 a 2011. Utilizou-se uma série de variações de lucros e vendas de seis anos anteriores ao ano de divulgação das perdas por *impairment*, de modo a obterem-se 5 variações de lucro e 5 variações de vendas. Tal procedimento permite o cálculo do modelo de Eckel (1981) com as adaptações de Castro e Martinez (2009), possibilitando a estimativa de média e do desvio-padrão relevantes.

Os procedimentos dos cálculos tiveram a seguinte sequência: primeiramente, no cálculo da $CVA\%$ lucro, foi utilizado o *software* Microsoft Office Excel® para apurar o desvio-padrão, a média e o coeficiente de variação. O mesmo procedimento foi realizado com base na receita líquida consolidada para encontrar o $CVA\%$ Vendas. Por fim, foi calculado o Índice de Eckel (1981), como demonstrado na Equação 1.

Em resumo, o procedimento de coleta de dados considerou informações de vendas e lucros de 2003 a 2011 e informações de perdas por *impairment* do período de 2008 a 2011. O recorte temporal para coleta de dados referentes ao *impairment* se deve à divulgação de informações deste teste a partir de 2008, sendo 2011 o último ano de divulgação completa à época desta pesquisa.

Com auxílio do *software* estatístico SPSS 19.0®, buscou-se relação entre os índices *impairment* (II) e de alisamento (IA), sendo utilizada a análise de regressão linear simples. Segundo Corrar, Paulo e Filho (2007), essa técnica estatística deve ser utilizada quando o modelo de regressão é baseado em uma única variável independente, que, na presente pesquisa, é o índice de *impairment* e sua possível associação com a variável dependente índice de alisamento.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo da investigação consiste em verificar qual a associação entre perdas por *impairment* e a prática de alisamento de resultados. Para tanto, realizaram-se regressões entre: (i) índice de perda por *impairment* ponderado ao valor total do ativo da companhia; e (ii) índice de alisamento de resultados conforme modelo proposto por Eckel (1981) e adaptado por Castro e Martinez (2009). Os índices de *impairment* são escassos, pois nem sempre há a perda ou nem sempre esta é reconhecida. Por este motivo, não foi possível balancear a amostra, já que tal procedimento a tornaria muito reduzida para atendimento dos propósitos deste estudo. Sendo assim, após o cálculo dos índices de *impairment* e, em seguida, dos índices de alisamento de resultados no mesmo ano-base dos últimos, realizaram-se as análises de regressão em painel desbalanceado, por meio do software estatístico SPSS 19.0®, para identificar possíveis associações entre tais variáveis.

A primeira regressão contou com 37 observações relativas ao índice de *impairment* (II) e 37 observações relativas ao índice de alisamento (IA), para as 14 companhias listadas no Quadro 2. A exclusão de duas observações decorre de dois índices de alisamento de resultados com valor entre 0,9 e 1,1, considerados em zona cinzenta na abordagem de Castro e Martinez (2009). Portanto, para reduzir erros de classificação, tais observações foram excluídas da amostra. Os resultados iniciais são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Regressão entre II e IA

R Square (II x IA)	Nível de Significância (Sig.)	Tamanho da Amostra (N)
-0,194	0,117	37
Fórmula: IA = 0,55 – 3,54 . II		

Fonte: Os autores

A Tabela 1 apresenta nível de significância muito alto para estudos em ciências sociais aplicadas, rejeitando possível associação entre as variáveis de estudo. Entretanto, a confiabilidade dos dados é encontrada a partir do cumprimento dos seguintes pressupostos na análise de regressão: normalidade dos resíduos, homoscedasticidade dos resíduos, linearidade dos coeficientes, ausência de autocorrelação serial e multicolinearidade entre as variáveis independentes (CORRAR; PAULO; FILHO, 2007).

Ao testar o pressuposto de autocorrelação serial, encontrou-se correlação positiva que indicou haver impacto dos resíduos na variável independente “Índice de *Impairment*”. Sendo assim, foi necessário excluir outliers da amostra, os quais se referiam a duas observações. Após esta exclusão, nova regressão foi rodada e o indicador Durbin-Watson acusou valor de 1,82, aceitando-se a hipótese nula de ausência de autocorrelação serial. Os resultados da nova regressão, após exclusão de outliers da amostra, são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Nova Regressão entre II e IA

R Square (II x IA)	Nível de Significância (Sig.)	Tamanho da Amostra (N)
-0,247	0,05	35
Fórmula: IA = 1,42 – 5,39 . II		

Fonte: Os autores

Após a exclusão de dois *outliers*, os resultados pareceram melhorar consideravelmente apesar da redução no tamanho da amostra. A Tabela 2 apresenta correlação negativa ($R^2 = -0,247$ a $p = 0,05$), estando no limite da aceitação para pesquisas na área contábil. No tocante ao pressuposto da normalidade dos resíduos, a média de 1,56E-18 e a variância de 0,993 indicam a existência de condições favoráveis na disposição dos dados.

O pressuposto de multicolinearidade, de acordo com Corrar, Paulo e Filho (2007), é baseado nos indicadores estatísticos *Tolerance* e *Variance Inflation Factor* (VIF). Por meio destes, é possível estimar cada variável independente como se fosse dependente, regredindo-a em relação às demais; o valor que indica a ausência de multicolinearidade é 1 (um) (CORRAR; PAULO; FILHO, 2007). Nesse sentido, foram constatados resultados favoráveis conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Multicolinearidade

Model	Tolerance	VIF
Índice de <i>Impairment</i>	1,000	1,000

Fonte: Os autores

Por fim, testou-se o pressuposto da homoscedasticidade, o qual adota, como parâmetro para ser violado, o grau de significância menor que 0,01 (CORRAR; PAULO; FILHO, 2007). Após o processamento do teste no *software* SPSS 19.0®, verificou-se grau de significância de 0,088, concluindo-se que a variância dos resíduos mantém-se constante em todo o

espectro das variáveis independentes.

Dessa forma, apesar das limitações da pesquisa quanto ao tamanho da amostra e ao nível de significância encontrado em valor crítico, pode-se sugerir, em primeira instância, que há indícios de associação entre o índice de *impairment* e o índice de alisamento de resultados. Além disso, a associação mostrou-se inversa (negativa) entre os índices, revelando tendência de que quanto maior for o índice de *impairment*, menor será o índice de alisamento de resultados.

Entretanto, vale lembrar que o índice de alisamento de resultados de Eckel (1981) revela suavização de lucros se for menor do que 1 e, para o caso desta pesquisa, a qual levou em conta a zona cinzenta delimitada por Castro e Martinez (2009), se for menor do que 0,90. Assim, os achados da pesquisa sugerem, a princípio, que quanto maior o índice de *impairment*, menor tende a ser o índice de alisamento de Eckel (1981) e, portanto, maior tende a ser o alisamento de resultados.

Pode-se inferir que as subjetividades inerentes ao cálculo do *impairment* e o caráter interpretativo do CPC que normatiza este teste, recente exigência em âmbito contábil, possibilitam gerenciamentos de resultados por parte dos gestores, no sentido de suavização dos lucros.

Em outras palavras, gestores utilizam-se de julgamentos nos relatórios contábeis para manipular determinadas evidenciações com o intuito de induzir a erro partes interessadas no negócio no que se refere ao desempenho da companhia (HEALY; WAHLEN, 1999).

5 CONCLUSÕES

A perda por *impairment* pode causar alterações na indústria e no desempenho da empresa (TAVARES *et al.*, 2010). Segundo o autor, o incentivo ao gerenciamento de resultados nos anos de prejuízo é mais significativo do que nos anos com obtenção de lucro. Tendo em vista que a redução do valor de ativos por decorrência do teste de *impairment* aumenta a possibilidade de prejuízos por impactar o resultado da empresa de forma negativa, torna-se relevante o estudo de práticas de gerenciamento de resultados em companhias que reconhecem tal perda.

Desse modo, o objetivo do artigo consistiu em verificar qual a associação entre a redução ao valor recuperável de ativos e a prática de gerenciamento de resultados conhecida como *income smoothing* ou alisamento de resultados.

Para tanto, foram selecionadas como amostra as companhias do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. A escolha deste segmento da bolsa de valores se deu pelo fato de o setor elétrico possuir uma quantidade significativa de empresas (65 companhias) para os propósitos do estudo.

Entre as companhias investigadas foram coletados trinta e nove valores de perdas por *impairment* reconhecidas de 2008 a 2011 por quatorze delas. Este recorte temporal decorreu da divulgação de informações referentes ao teste de *impairment* e seus efeitos a partir de 2008, sendo 2011 o último ano de divulgação completa contemplado pela pesquisa. Dimensionada em relação ao ativo total da empresa, a referida perda compôs um indicador de *impairment*. Quanto ao *income smoothing*, foi avaliado conforme o modelo de Eckel (1981) adaptado por Castro e Martinez (2009). Depois de construídas as duas métricas de análise, buscou-se verificar associação entre elas por meio de regressões.

Os resultados apontaram uma correlação negativa ($R^2 = -0,247$ a $p = 0,05$) e sugeriram a relação de que quanto maior a perda por *impairment* da companhia, proporcionalizada a seu ativo, menor será o índice de alisamento e, conseqüentemente, maior a tendência à suavização dos lucros. Os achados coadunaram com a literatura investigada (SEETHARAMAN; SREENIVASAN; SUDHA, 2006; RAUPP; BEUREN, 2008; ABUADDOUS; HANEFDAH; LAALI, 2014) e revelaram indícios de que as subjetividades no cálculo das perdas por *impairment* podem ser alvo de julgamentos e manipulação dos gestores. Sendo conhecidos das características dos investidores avessos ao risco, supostamente aproveitam-se da vulnerabilidade dos cálculos de taxas e prazos inerentes ao *impairment*, para fins de suavização de resultados.

A pesquisa possibilita aos *stakeholders* compreenderem que existem formas de manipulações mesmo em cálculos regulamentados e suportados por normas contábeis específicas. Além disso, a pesquisa pode servir como base para melhorias na confiabilidade das informações divulgadas e referência para que os organismos governamentais delimitem, de forma mais clara e objetiva, as métricas envolvidas no cálculo do *impairment*.

Como limitação da pesquisa, ressalta-se a amostra, com 39 observações, o que gera resultados com ressalvas. Além disso, considerou-se um período de 6 anos para cálculo das variações embutidas no modelo de alisamento de resultados de Eckel (1981), o que poderia englobar um período maior. Como sugestão para trabalhos futuros, colocam-se em pauta possíveis relações entre as variáveis desta pesquisa inseridas em outros segmentos da economia, ou em vários deles, com o intuito de conseguir coletar um número maior de observações referentes às perdas por *impairment* reconhecidas, além de verificar o porquê do baixo índice de *impairment*, uma vez que atualmente, pelos padrões internacionais de contabilidade, as empresas são obrigadas a submeter seus ativos ao teste de recuperabilidade.

REFERÊNCIAS

- ABUADDOUS, M.; HANEFDAH, M. M.; LAALI, N. H. Accounting Standards, Goodwill Impairment and Earnings Management in Malaysia. *International Journal of Economics and Finance*, v. 6, n. 12, p. 201, 2014.
- ALBRECHT, W. D.; RICHARDSON, F. M. Income smoothing by economy sector. *Journal of Business Finance and Accounting*, v. 7, n. 5, p. 713-730. 1990.
- ALMEIDA, J. E. F. *et al.* Conservadorismo e suavização de resultados no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, v. 23, n. 58, 2012.
- BAO, B. Income smoothing, earnings quality and firm valuation. *Journal of Business Finance and Accounting*, v. 31, n. 1. 2004.

- BIN, K.; WAN B.; KAMIL, K. Market perception of income smoothing practices: Malaysian evidence. *Journal of Economics and Finance*, v. 26, n. 2, p. 132-146. 2000.
- BOOTH, G. G.; KALLUNKI, J. P.; MARTIKAINEN, T. Post-announcement drift and income smoothing: Finnish evidence. *Journal of Business Finance and Accounting*, v. 23, n. 8, p. 1197-1211. 1996.
- CASTRO, M. A. R.; MARTINEZ, A. L. Income smoothing, custo de capital de terceiros e estrutura de Capital no Brasil. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 10, n. 6, p. 25-46. 2009.
- COELHO, A. C. D.; LOPES, A. B. Avaliação da prática de gerenciamento de resultados na apuração de lucro por companhias abertas brasileiras conforme seu grau de alavancagem financeira. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 11, n. SPE2, p. 121-144, 2007.
- COLAUTO, R. D.; MARQUES, V. A. Influência do discurso otimista do relatório de administração no valor de mercado de companhias brasileiras. *RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 2, n. 1, p. 101-139. Jan./abr. 2010.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. 2010. *Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso em: 28 de junho de 2012.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. 2011. *Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 15 de julho de 2012.
- CORRAR, L. J.; PAULO, E.; FILHO, J. M. D. *Análise Multivariada*. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENEY, A. P. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, v. 70, n. 2, p. 193-225. 1995.
- ECKEL, N. The income smoothing hypothesis revisited. *Abacus*, v. 17, n. 1, p. 28-40. 1981.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, v. 13, p. 365-383, 1999.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. 1998. IAS 36 – *Impairment of Assets*. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 10 de junho de 2011.
- IUDICIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KAM, V. *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons, 1986.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINEZ, A. L. Detectando Earnings Management no Brasil: estimando os accruals discricionários. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 19, n. 46, p. 7-17. Abr. 2008.
- MARTINEZ, A. L. *Gerenciamento dos Resultados Contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. 2001. 154 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- MARTINS, E. *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. 1972. 109 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Curso de Pós-graduação em Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.
- MICHELSON, S. E.; JORDAN-WAGNER, J.; WOOTTON, C. W. A market based analysis of income smoothing. *Journal of Business Finance and Accounting*, v. 22, n. 8, p. 1179-1193. 1995.
- MOREIRA, R. L.; COLAUTO, R. D.; AMARAL, H. F. Conservadorismo condicional: estudo a partir de variáveis econômicas. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 1, n.54, p. 64-84. Set./dez. 2010.
- MOURAD, N. A.; PARASKEVOPOULOS, A. *IFRS: Introdução às normas internacionais de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MULFORD, C. W.; COMISKEY, E. E. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New York: John Wiley & Sons, 2002.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 25-47. Jul./set. 2008.
- PAULO, E.; CAVALCANTE, P. R. N.; MELO, I. I. S. L. Qualidade das informações contábeis na oferta pública de ações e debêntures pelas companhias abertas brasileiras. *BBR – Brazilian Business Review*, v. 9, n. 1, p. 1-26. Jan./mar. 2012.
- PETTERSON, M. H. et al. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. Ernest & Young, FIEPECAFI. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Mensuração de Ativos Imobilizados por meio do Fair Value e do Impairment Test em uma Rede de Fotocópias. *Pensar Contábil*, v. 10, n. 41, 2008.
- SCHIPPER, K. Commentary on Earnings Management. *Accounting Horizons*, v. 3, n.1, p. 91-102. Dec. 1989.
- SCOTT, W. R. *Financial accounting theory*. 3. ed. Toronto: Prentice Hall, 2003.
- SEETHARAMAN, A.; YA, T.; SREENIVASAN, Y. J.; SUDH, R. Managing Impairment of Goodwill. *Journal of Intellectual Capital*, v. 7, n. 3, p. 338-353. 2006.
- STREET, D. L. GAAP 2001: a survey of national accounting rules benchmarked against international account Standards: summary of results. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 11, p. 77-90. 2002.
- TAVARES, M. F. N. et al. Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01–Redução ao valor recuperável de ativos. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 5, n. 1, 2010.
- YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M. *Informação Contábil: estudos sobre a divulgação no mercado de capitais*. São Paulo: Atlas, 2006.
- ZANDONAI, F.; BORBA, J. A. O que dizem os achados das pesquisas empíricas sobre o teste de impairment: uma análise dos journals em língua inglesa. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 12, n. 1, p. 24-34. Jan./abr. 2009.

Evidenciação do *impairment test*: análise das empresas pertencentes ao índice IBrX-100

Disclosure of impairment test: analysis of companies listed on IBrX-100 index

O trabalho foi apresentado no I Congresso de Controladoria e Finanças – COFIN 2014, promovido de 4 a 5 de dezembro pela Universidade do Vale dos Sinos – Unisinos, em São Leopoldo (RS).

RESUMO

Dado o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade ocorreram alterações na Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), por meio das Leis 11.638/07 e 11.941/09, modificando algumas normas, as quais não permitiam a adoção pelo Brasil do que é publicado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Adicionalmente, houve mudanças promovidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com a Instrução CVM n.º 485/10, obrigando as empresas a adotar o padrão *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e, pela Deliberação CVM n.º 639/10, foi aprovado o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1), sobre recuperabilidade dos ativos, tornando este obrigatório para as empresas de capital aberto. Assim, o objetivo deste estudo foi investigar se as companhias pertencentes ao Índice Brasil – IBrX-100 estão evidenciando em suas notas explicativas o reconhecimento e a mensuração de perda por desvalorização, segundo orientações preconizadas pelo CPC 01(R1), entre os anos de 2011 a 2013. Este estudo, de caráter descritivo, com abordagem quali-quantitativa, adotou dados de natureza secundária, por meio de análise documental e de conteúdo das notas explicativas das empresas pertencentes ao Índice IBrX-100. Os principais resultados foram: o percentual de empresas que explicaram a técnica do *impairment test* referente ao ativo imobilizado foi maior, sendo 82,10% em 2011 e alcançando 85,26% em 2013; observou-se na pesquisa que não há associação entre o grau de evidenciação, maior ou menor, em relação aos respectivos ativos totais das empresas em análise; prevaleceu a produção textual por meio das notas explicativas como metodologia para explicação, reconhecimento e *disclosure* da perda ao valor recuperável; 11 das 95 empresas analisadas reconheceram a perda e a evidenciaram em suas notas explicativas conforme as orientações do CPC 01 (R1).

Palavras-chave: *Impairment Test*. Ativo Imobilizado. Ativo Intangível. Evidenciação. IBrX-100.

ABSTRACT:

Following the process of convergence with international accounting standards there were changes in the law 6.404/76 (Brazilian Corporate Law) through the Law 11.638/07 and 11.941/09 changing some rules which did not allow the adoption in Brazil for what is published by IASB. Additionally, there have been changes introduced by CVM Instruction 485/10, forcing companies to adopt IFRS standard and through the CVM 639/10 was approved CPC 01 (R1) the recoverability of assets, making this compulsory for publicly traded companies. The objective of this study is to investigate whether the companies belonging to IBrX-100 are showing in their notes the recognition and measurement of impairment loss, according to guidelines recommended by the CPC 01 (R1) between the years 2011 to 2013. This descriptive study, with qualitative and quantitative approach, adopts data of a secondary nature, through a document analysis and content of the notes from companies belonging to the IBrX-100 Index. The main results are: the percentage of companies that explained the impairment test technique related to fixed assets was higher, with 82,10% in 2011 and reaching 85,26% in 2013; it can be seen that there is no association between the degree of disclosure, more or less, in relation to their total assets; the companies in question; it prevailed text production through the notes as a methodology for explanation, recognition and disclosure of the impairment loss; of the 95 companies analyzed, 11 companies recognized the loss and showed it in their notes according to the CPC 01 (R1) guidelines among other results.

Keywords: *Impairment Test*. Fixed Assets. Intangible Assets. Disclosure. IBrX-100.

Claudia Regina Cavalcanti Dorner Bianchi

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, Sala 636, Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910.
E-mail: clare29031966@yahoo.com.br.

Mariana Parpaiola Monti

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, Sala 636, Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910.
E-mail: mariana_monti@live.com.

Donizete Reina

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.
Prof. Assistente da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, Sala 636, Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910.
E-mail: donizete.reina@ufes.br.

Diane Rossi Maximiano Reina

Doutoranda em Contabilidade pela FEA-USP.
Profa. Assistente da Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Contato:
Avenida João Naves de Ávila, 2121, Bloco F – Sala 251, Uberlândia, MG, CEP. 38400-902.
E-mail: dianereina@hotmail.com.

Deyvid Alberto Hehr

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo – UFES
Universidade Federal do Espírito Santo.
Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, Sala 636, Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910
E-mail: deyvidhehr@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico e o crescimento do comércio internacional nas últimas décadas estabeleceram a interdependência das nações, fazendo eclodir o fenômeno da globalização dos mercados (NIYAMA, 2005). O mundo, e nele a economia, passa por processos de mudanças consideradas irreversíveis, que modificam praticamente todos os aspectos da sociedade (LEITE, 2002). É nesse cenário que a contabilidade cumpre o seu papel primordial de decodificar a linguagem comercial, facilitando as negociações internacionais, isto é, uma contabilidade na qual os usuários possam compreender e comparar os demonstrativos financeiros, aumentando assim a transparência das atividades empresariais. Para tanto, surgiram institutos como o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), com o intuito de promover a convergência das normas contábeis locais para as Normas Internacionais de Contabilidade.

Sob o panorama citado anteriormente, foi criado no Brasil, em 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Seguindo esse processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade ocorreram modificações na Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), por meio das Leis 11.638/07 e 11.941/09, alterando algumas normas as quais não permitiam a adoção pelo Brasil do que é publicado pelo IASB. Assim, segundo a Instrução CVM nº. 485/10, que alterou a Instrução CVM nº. 457/07, as companhias abertas tiveram que publicar, obrigatoriamente, pela primeira vez, seus relatórios contábeis com a aplicação do padrão IFRS. Pela Deliberação CVM nº. 639/10 foi aprovado o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) sobre Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*impairment test*), tornando a norma obrigatória para as empresas de capital aberto.

Diante da obrigatoriedade de as empresas apresentarem informações relacionadas à recuperabilidade de seus ativos, conforme exige a norma (CPC 01), a motivação deste estudo se deu em função de verificar como as companhias estão aplicando o referido normativo e, especialmente, identificar algum padrão de evidenciação por parte delas, assim como as principais dificuldades evidenciadas pelas empresas em suas notas explicativas quanto à aplicação da referida instrução. Pretendeu-se também realizar um levantamento das principais dificuldades evidenciadas pelas empresas em suas notas explicativas quanto à aplicação da referida instrução. No presente estudo dois grupos de ativos foram analisados: ativo imobilizado, normatizado pelo CPC 27, e o ativo intangível, regulamentado pelo CPC 04 (R1), ambos os grupos sujeitos ao teste de recuperabilidade de ativos. Assim, com base no exposto, a pesquisa busca responder à seguinte questão: Como as empresas que compõem a carteira IBrX-100 estão evidenciando as informações relativas ao *impairment test* referente aos seus grupos de ativos imobilizado e intangível no período de 2011 a 2013?

O principal objetivo deste estudo foi investigar se as companhias pertencentes ao IBrX-100 estão evidenciando em suas notas explicativas o reconhecimento e a mensuração de perda por desvalorização, *impairment*, mediante a aplicação da técnica do *impairment test* preconizada pelo CPC 01(R1) em relação aos grupos de ativos imobilizado e intangível nos anos de 2011, 2012 e 2013.

Como objetivos específicos procurou-se: (i) demonstrar as práticas do Teste de Recuperabilidade realizadas pelas empresas do IBrX-100; (ii) identificar as empresas do IBrX-100 nos anos de 2011 a 2013; (iii) saber como reconhecer o processo da perda por *impairment*; (iv) identificar o nível de evidenciação do *impairment test*.

Este estudo se justifica pela necessidade de informações sobre a aplicação e evidenciação do *impairment test* tanto para os usuários da informação contábil, principalmente o investidor, quanto para a área acadêmica, uma vez que possibilita melhor condição de tomada de decisões do primeiro e amplia o leque de discussões e pesquisas do segundo. Para o usuário externo essa nova prática é *conditio sine qua non* para que ele possa saber o real valor da empresa e, conseqüentemente, proporcionar-lhe segurança na tomada de decisão, pois, segundo estudo feito por Deming, Xinshu e Fan (2007), existe a possibilidade da aplicação do *impairment test* visando o gerenciamento de resultados. A escolha do IBrX-100 se deve ao fato de ser um índice que mede o retorno total de uma carteira teórica composta por 100 ações selecionadas entre as mais negociadas da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA S.A.), em termos de liquidez. Neste sentido, o presente estudo colabora com a melhoria da evidenciação da informação contábil. Para a academia, torna-se importante por reunir informações que ampliam o conhecimento na área contábil, além de servir de base para futuras pesquisas.

A pesquisa de Uliano, Doná e Gonçalves (2013) é a base para este estudo. Porém, este trabalho tem abordagem mais ampla, pois inclui a análise dos ativos intangíveis, abrangendo inclusive uma amostra e um período de tempo maior.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Disclosure Contábil e IBrX-100

O objetivo principal da Contabilidade, prover informações úteis a seus usuários, é atingido com a divulgação (*disclosure*) de demonstrações contábeis (IUDÍCIBUS, 2000). De acordo com Murcia (2009), como o *disclosure* reduz a assimetria informacional, investidores e analistas conseguem tomar melhores decisões. Reis *et al.* (2013) compreendem que o termo *disclosure* está ligado ao conceito de transparência e se relaciona à evidenciação de informações. Assim, a perda por desvalorização de ativos imobilizado e intangível deve ser evidenciada dado o impacto que pode ocasionar no resultado da empresa.

Segundo o CPC 00 (R1), Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, as demonstrações contábeis elaboradas objetivam fornecer informações fidedignas e úteis aos seus usuários. Conforme Lima (2009), o *disclosure* faz com que diminua a assimetria informacional entre as empresas e seus *stakeholders*, além de ser uma das principais formas de comunicação entre companhia e os interessados em avaliar o desempenho da administração.

O Brasil normatizou, por meio do CPC 26, Apresentação das Demonstrações Contábeis, a obrigatoriedade no que diz respeito à evidenciação destas, as quais têm como objetivo “definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades” (CPC 26 (R1), 2010, p. 2).

Quanto à evidenciação da perda por desvalorização de ativos, esta deve ser especificada pelas notas explicativas, as quais têm o objetivo de “evidenciar a informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ou, se o fizéssemos, diminuiríamos a sua clareza” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 126).

Portanto, o presente estudo reitera seu objetivo de averiguar se o *impairment test* dos ativos imobilizado e intangível está sendo evidenciado nas notas explicativas das empresas que compõem o IBrX-100, de acordo com o CPC 01 (R1).

2.2 Ativo Imobilizado

O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM 583/09 e tornado obrigatório pela resolução CFC 1.177/09, conceitua: “[...] Ativo Imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; que (b) se espera utilizar por mais de um período” (CPC 27, 2010, p. 3).

De acordo com o artigo 179 parágrafo IV da Lei nº. 6.404/76, o ativo imobilizado é classificado como “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Conforme Iudícibus *et al.* (2010), subentende-se que nesse grupo são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos que tenham alta permanência, destinados ao funcionamento normal da sociedade, assim como os direitos exercidos. A depreciação é o custo ou despesa decorrente do desgaste que seus ativos imobilizados sofrem devido ao uso na organização, com exceção dos terrenos e alguns outros elementos.

Quanto à mensuração do ativo imobilizado, Uliano, Doná e Gonçalves (2013) afirmam que ela “se dá no momento do reconhecimento do ativo e também após o reconhecimento”. O item 15 do referido CPC elucida que “um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo”. De acordo com o CPC 27, no item 16, o custo de um item do ativo imobilizado compreende: (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o seu funcionamento da forma pretendida pela administração; (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo em determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período (CPC 27, 2010, p. 6).

Quanto à redução ao valor recuperável de ativos o CPC 27 orienta que, para determinar se algum item do imobilizado está com seu valor irrecuperável, a entidade tem de aplicar o CPC 01 (R1), o qual trata da redução ao valor recuperável dos ativos. De acordo com Iudícibus *et al.* (2008), o reconhecimento da perda por desvalorização só deverá ocorrer se o valor contábil ultrapassar o valor recuperável desse ativo imobilizado.

O CPC 27 orienta que o valor contábil desse ativo deve ser baixado: “(a) por ocasião de sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação” (CPC 27, p. 14).

2.3 Ativo Intangível

A atualização da Lei 6.404/76 (Sociedades por Ações) pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 foi um avanço no que se refere à convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais. Antes dessa atualização, os ativos intangíveis não eram reconhecidos no balanço patrimonial das empresas, o que estaria, nos dias de hoje, em total desacordo com a norma vigente, pois, segundo Reimann e Schmidt (2010), em muitos setores da economia, como o das empresas farmacêuticas, de bebidas, companhias de alta tecnologia, entre outras, os ativos intangíveis são os principais geradores de receita.

O art. 179 da Lei nº. 6.404/76, em seu inciso VI, determina que serão classificados “no intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”. Segundo Iudícibus, Gelbcke e Santos (2010) um intangível satisfaz ao critério da identificação quando: (i) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou (ii) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos

serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Esse processo de identificação é necessário para diferenciá-lo do *goodwill*, que é um intangível não detectável que representa o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura em uma aquisição de entidades.

O Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, aprovado pela Deliberação CVM 553/08 e pelas Resoluções CFC 1.139 e 1.140/08, conceitua ativo intangível como um ativo não monetário identificável sem substância física (CPC 04 (R1), p. 5). O reconhecimento deste ativo se dará, segundo o mesmo pronunciamento, quando: “for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade” (CPC 04 (R1), p. 9). De acordo com o CPC 04 (R1) a divulgação do ativo intangível deve ser clara nas demonstrações contábeis; elas devem conter “vida útil do ativo; métodos de amortização; valor contábil; valor justo inicialmente reconhecido dos ativos”. (CPC 04 (R1)).

Quanto à recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável de ativos, o CPC 04 (R1) estabelece que, para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse pronunciamento determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização” (CPC 04 (R1), p. 28).

2.4. Impairment Test

O CPC 01 (R1) estabelece os “procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação”. (CPC 01 (R1), 2010, p. 2).

No que diz respeito à divulgação, o CPC 01 (R1), 2010, pp. 32-33) orienta que, para cada classe de ativos, as empresas devem divulgar:

- (a) o montante das perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas perdas por desvalorização foram incluídas;
- (b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas reversões foram incluídas;
- (c) o montante de perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período; e
- (d) o montante das reversões das perdas por desvalorização de ativos reavaliados CPC 01 (R1) reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período.

Nos estudos feitos por Zandonai e Borba (2009), conforme Quadro 1, foram coletados vários conceitos sobre o *impairment test*, demonstrando inclusive que possuem a mesma interpretação.

Quadro 1: Conceitos de *impairment test*

Fonte do Conceito	Conceito de <i>Impairment</i>
Raupp e Beuren (2006)	“Dano econômico; perda nos benefícios futuros esperados do ativo.”
Silva <i>et al.</i> (2006)	“Instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico.”
Santos, Machado e Schmidt (2003)	“Diferença entre o valor contábil e o fair value do ativo, quando o segundo for menor.”
Seetharaman <i>et al.</i> (2006)	“Diferença entre o valor registrado e o valor justo.”
Meeting e Luecke (2002)	“Quando o valor de ativos de longa duração ou grupo de ativos excede seu valor justo e não recuperável.”
Alciatore, Easton e Spear (2000)	“Se o valor do ativo não é recuperável do seu fluxo de caixa não descontado.”

Fonte: Zandonai e Borba (2009).

Internacionalmente, o *impairment test* (redução ao valor recuperável do ativo) é regulado pela norma SFAS 144 emitida pelo FASB, e pela norma IAS 36 (*Impairment of Assets*) emitida pelo IASB. No Brasil a Deliberação 527 de 2007 tornou obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 01, atualmente CPC 01 (R1), a partir dos exercícios encerrados em 31/12/2008.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização (IUDÍCIBUS *et al.*, 2008, p. 235).

O *impairment test* deve ser feito, no mínimo, anualmente, no mesmo período, tanto nos ativos intangíveis quanto nos ativos imobilizados, não se aplicando a:

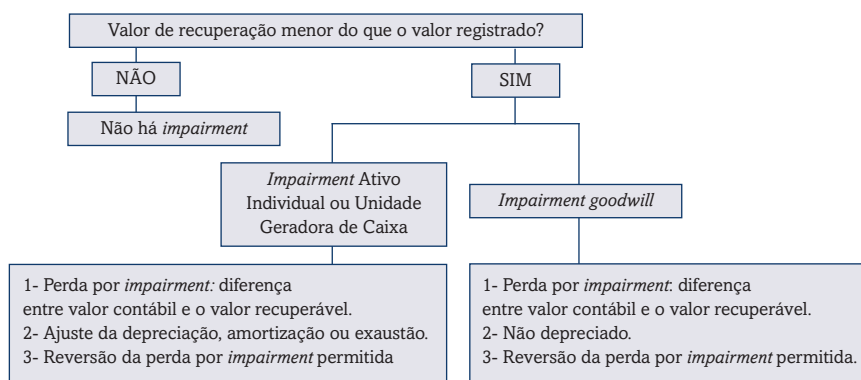
[...] estoques, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para a venda (ou incluídos

em grupo de ativos que seja classificado como disponível para a venda) em decorrência de os Pronunciamentos Técnicos do CPC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos (CPC 01 (R1), 2010, p. 3).

O CPC 01 (R1) dispõe que “o valor recuperável de um ativo é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.” (CPC 01 (R1), p. 5). Segundo Uliano, Doná e Gonçalves (2013) a determinação do valor recuperável é a etapa mais trabalhosa do processo do *impairment test*, pois é necessário haver bases confiáveis para que se possa, de fato, mensurar o ativo.

De acordo com Souza, Borba e Zandonai (2011), caso o valor recuperável seja inferior ao valor contábil do ativo, a perda contabilizada será o excesso do valor contábil. Ao contrário, nada será feito. Consideram também, em seu estudo, que o reconhecimento de uma perda, dependendo do valor, pode ocasionar um impacto muito grande no resultado do exercício de uma companhia.

Figura 1: Representação do *impairment test*



Fonte: Adaptado de Borba e Zandonai (2009)

A Figura 1 demonstra como deve ser aplicado o *impairment test* nos ativos imobilizados e nos ativos intangíveis conforme o CPC 01 (R1).

O *impairment test*, quando evidenciado nas notas explicativas, permite aos usuários da informação contábil tomar suas decisões em âmbito mais próximo da real situação econômico-financeira da empresa.

2.5 Estudos Assemelhados

Com a intenção de trazer uma visão panorâmica para o leitor sobre os estudos desenvolvidos e relacionados a essa área, fez-se uma busca por trabalhos anteriores. O critério utilizado foi o de pesquisar artigos em periódicos e congressos cujas palavras-chaves foram: *impairment test* ou teste de recuperabilidade.

Nessa perspectiva, os primeiros estudos no contexto brasileiro surgiram no ano de 2008, quando Smith, Ferrarezi e Cia (2008) fizeram uma análise cujo objetivo foi o de investigar o impacto sofrido pelos indicadores econômicos e financeiros de desempenho pela prática do *impairment test* e se esta de alguma forma pode suscitar uma estratégia com o objetivo de melhorar os indicadores. Concluiu-se que o reconhecimento da perda acarreta um aumento nos indicadores.

Em relação às pesquisas realizadas no exterior, Zandonai e Borba (2009) fizeram um trabalho partindo da importância do *impairment test* após a adoção do *fair value* nas normas internacionais. No Brasil, o tema tornou-se relevante e tem como referência o CPC 01 (R1). Os autores promoveram um levantamento da literatura científica brasileira e constataram que havia apenas quatro estudos sobre o tema em língua portuguesa. Buscaram, então, fazer uma análise das pesquisas empíricas sobre o *impairment test* nos principais jornais em língua inglesa. Foram encontrados 62 artigos, e desses apenas 13 foram analisados por terem sido caracterizados como empíricos. O estudo demonstrou que, mesmo em outros países onde a norma sobre *impairment* vigora há mais tempo, as pesquisas empíricas sobre o tema ainda são incipientes.

Em estudo sobre a mensuração dos ativos imobilizados por meio do *fair value* e do *impairment test*, Raupp e Beuren (2009) atestam que a instituição de um critério seguro para a mensuração de ativos imobilizados é imprescindível para a determinação do valor econômico destes. Para tal, simularam uma situação de mensuração de um item do ativo imobilizado por meio da integração do *fair value* e do *impairment test*.

O estudo de Ono, Rodrigues e Niyama (2010) buscou verificar como estava a evidenciação do CPC 01 das empresas brasileiras dentro de uma amostra da BM&FBOVESPA. A partir dessa amostra, a pesquisa revelou que apenas 12% das empresas apuraram os ajustes a valor recuperável dos ativos e fizeram a contabilização, porém, não de forma completa, como o CPC 01 recomenda. Em estudo semelhante, mas focado especificamente nos ativos imobilizados e intangíveis, Tavares *et al.* (2010) buscaram evidenciar se as empresas de capital aberto no ano de 2008 estavam eviden-

ciando, por meio de suas notas explicativas, a perda por *impairment*. Constatou-se que, no primeiro ano de adoção do CPC 01, nenhuma organização atendeu plenamente ao CPC 01.

Em pesquisa feita por Fernandes, Rodrigues e Cunha (2010) foram investigadas 96 companhias listadas na BM&FBOVESPA pertencentes aos setores de energia elétrica, telecomunicações, transporte aéreo, petróleo, gás, água e saneamento. O estudo objetivou quantificar o valor total da perda no valor recuperável de ativos que as companhias reconheceram e divulgaram nas Demonstrações Financeiras Padronizadas encerradas em 2008 de acordo com o CPC 01. Dessas 96 companhias analisadas 9 constituíram provisão para perdas no valor recuperável de ativos, 3 reconheceram a perda diretamente no ativo e 3 foram omissas sobre o *impairment test*. As demais empresas evidenciaram informações mínimas exigidas pelo CPC 01. O estudo demonstrou que, apesar de a exigência por norma do *impairment test* ser recente no Brasil, as companhias vêm aderindo ao pronunciamento de forma relevante.

Souza, Borba e Zandonai (2011) analisaram um grupo de 52 empresas brasileiras listadas no Índice Bovespa e buscaram identificar quais companhias dessa amostra reconheceram perda por *impairment* de acordo com todas as exigências estabelecidas pelo CPC 01 em ativos de longa duração durante o ano de 2008. Constatou-se que nenhuma dessas empresas evidenciou todas as exigências requeridas pelo CPC 01 no que diz respeito à divulgação da perda no valor recuperável de ativos de longa duração.

Ponte *et al.* (2011) investigaram as práticas de evidenciação do *impairment test* de ativos no exercício de 2008 das companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA pertencentes ao mercado tradicional e as listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa. O estudo revelou que no ano de 2008, apesar da obrigatoriedade do *impairment test*, as empresas não adotaram na íntegra as práticas de evidenciação deste. Outro dado relevante foi o de que as empresas pertencentes aos níveis diferenciados de governança corporativa não cumpriram na íntegra as determinações do CPC 01.

Uliano, Doná e Gonçalves (2013) investigaram o *disclosure* da perda por *impairment* do ativo imobilizado em empresas do IBrX-50 da BM&FBOVESPA em 2011. Concluíram que apenas a Petrobrás e a Braskem apresentaram melhores atendimentos às normas. Além disso, verificaram que a maioria das empresas ignora as exigências do CPC 01 e a prática do *impairment test*.

Reis *et al.* (2013) fizeram um estudo no setor siderúrgico brasileiro sobre o grau de evidenciação das informações relativas ao valor recuperável de seus ativos fixos, visto que a aplicação do teste de recuperabilidade é de grande relevância pelo fato de as empresas desse segmento disporem de um alto nível de investimento em ativos fixos. O estudo revelou a falta de adequabilidade das informações evidenciadas exigidas pelo CPC 01.

O presente estudo se diferencia dos demais apresentados nesta seção por investigar o nível de evidenciação do *impairment test* dos ativos imobilizado e intangível, por meio das notas explicativas das empresas que compõem o índice IBrX-100 da BM&FBOVESPA entre os anos de 2011 e 2013.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo é descritivo, conforme destacam Prodanov e Freitas (2013, p. 52): “tal pesquisa observa, registra, analisa e ordena os dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador”. Do ponto de vista da abordagem, é quali-quantitativa, pois segundo os autores, será traduzida em números, quantidade, usando recursos estatísticos como a porcentagem, porém será levado mais em conta o processo do que o produto final. Nessa percepção, este trabalho buscou investigar se as empresas que compõem o índice IBrX-100 da BM&FBOVESPA entre os anos de 2011 a 2013 estão evidenciando em suas notas explicativas o *impairment test* sobre os ativos imobilizado e intangível.

A pesquisa adota dados de natureza secundária, os quais foram coletados por meio de análise documental, que, segundo Martins e Theóphilo (2007), se fundamentam na investigação de informações advindas de materiais não editados, como relatórios, cartas e propostas. Os relatórios utilizados para análise documental foram as notas explicativas de cada empresa, disponíveis no portal eletrônico da BM&FBOVESPA. Utilizou-se ainda a análise de conteúdo, que, segundo Bardin (2009), é dividida em três polos: a pré-análise; a exploração do material; e por fim, o tratamento dos resultados: a inferência e a interpretação.

Segundo Marconi e Lakatos (2002), a amostra é uma parcela da população selecionada do universo a ser pesquisado. A amostra inicial para esse estudo são as empresas que apresentam os papéis mais líquidos no mercado, isto é, as pertencentes ao IBrX-100. Como o índice é variante, a amostra foi coletada na data de aplicação do estudo, em abril de 2014. Vale ressaltar que, como no IBrX-100 se trata da carteira das 100 ações mais negociáveis da bolsa, a população será de 95 empresas, pois a Bradesco (BBDC3, BBDC4), a Eletrobras (ELET3, ELET6), a Oi (OIBR3, OIBR4), a Petrobras (PETR3, PETR4) e a Vale (VALE3, VALE5) possuem dois papéis cada.

De acordo com a BM&FBOVESPA, o índice IBrX-100 é composto por 100 papéis escolhidos em uma relação de ações classificadas em ordem decrescente por liquidez, de acordo com seu índice de negociabilidade (medido nos últimos doze meses), observados os demais critérios de inclusão (BM&FBOVESPA, 2014).

Para fazer parte dessa carteira, a empresas devem atender a alguns critérios de forma cumulativa:

- a) estarem entre as 100 melhores classificadas quanto ao seu índice de negociabilidade, apurados nos doze meses anteriores à reavaliação; b) terem sido negociadas em pelo menos 70% dos pregões ocorridos nos doze meses anteriores à formação da carteira. Deve-se ressaltar que companhias que estiverem sob regime de recuperação judicial, processo falimentar, situação especial, ou ainda que estiverem sujeitas a prolongado período de suspensão de negociação, não podem integrar o índice (BM&FBOVESPA, 2014).

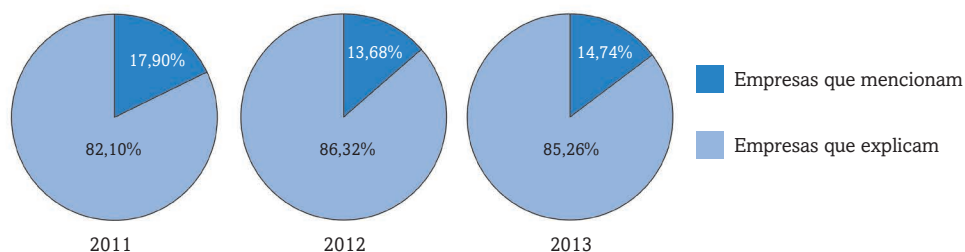
Quanto à coleta de dados, foi feita uma busca das Notas Explicativas das empresas no portal eletrônico da BM&FBOVESPA e/ou junto ao site das companhias na data de início da pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Pelo fato de as empresas listadas no IBrX-100 terem as ações mais negociadas, presume-se que estas disponham de um excelente nível de evidenciação no que se refere às suas práticas contábeis, mantendo assim uma relação de transparência e confiança com seus investidores.

O presente estudo identificou as empresas que mencionaram ou deram explicações sobre a aplicação da técnica do *impairment test*, tanto de seu ativo imobilizado quanto do intangível, como pode ser observado nos Gráficos 1 e 2, respectivamente.

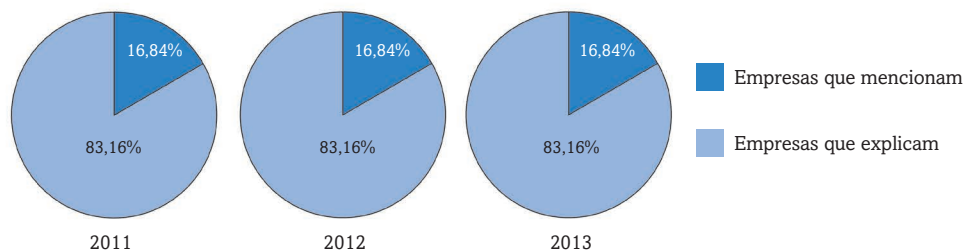
Gráfico 1: Percentual de empresas que mencionaram ou explicaram a técnica do *impairment test*, referente ao ativo imobilizado.



Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto ao ativo imobilizado, observa-se que aproximadamente 17,90% mencionaram o *impairment test* no ano de 2011, sem informar se houve reconhecimento ou reversão da perda, e esse índice foi diminuindo até chegar a 14,74%, no ano de 2013. O percentual de empresas que mencionaram e explicaram a técnica do *impairment test* referente ao ativo imobilizado foi maior, sendo 82,10%, em 2011, e alcançando 85,26%, em 2013.

Gráfico 2: Percentual de empresas que mencionaram ou explicaram a técnica do *impairment test*, referente ao ativo intangível.

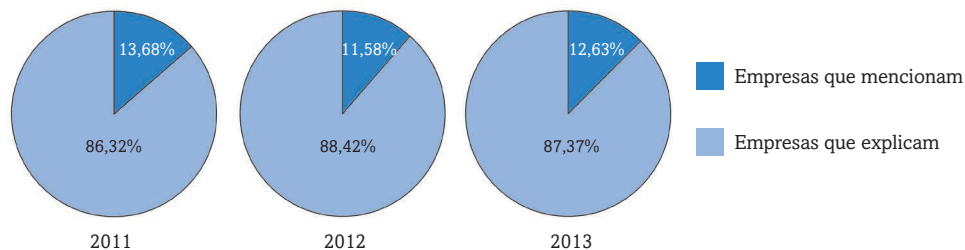


Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto ao ativo intangível, 16,84% das empresas apenas mencionaram a realização do *impairment test*, enquanto 83,16% o citaram e explicaram; estes valores mantiveram-se sem alteração ao longo dos três anos.

Posteriormente, foram identificadas as empresas que, ao reconhecerem a perda pela aplicação do *impairment test*, tanto do ativo imobilizado quanto do intangível, evidenciaram essa perda em suas notas explicativas. O resultado dessa análise está representado nos Gráficos 3 e 4 a seguir.

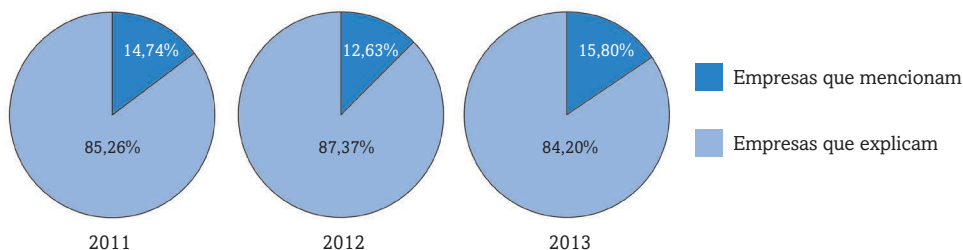
Gráfico 3: Percentual de empresas que evidenciaram o *impairment test* do ativo imobilizado.



Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação ao percentual de empresas que aplicaram a técnica do *impairment test* em seu ativo imobilizado, houve uma pequena redução, no decorrer dos três anos apurados, das empresas que evidenciaram em suas notas explicativas.

Gráfico 4: Percentual de empresas que evidenciaram o *impairment test* do ativo intangível.

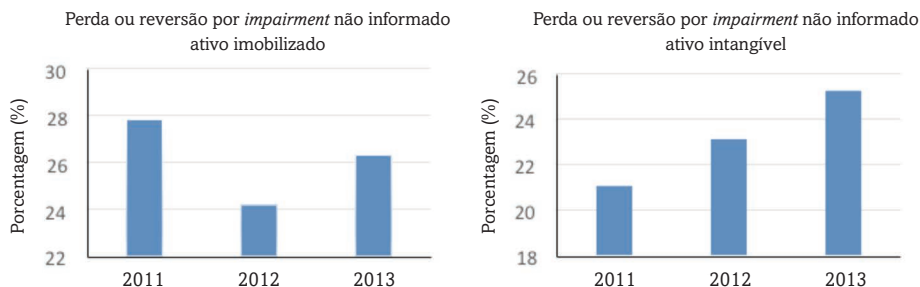


Fonte: elaborado pelos autores.

Por outro lado, no que se refere ao ativo intangível, percebe-se um decréscimo de 2011 para 2012, seguido de um aumento de 3,17% de 2012 a 2013, das empresas que evidenciaram em suas notas explicativas o *impairment test*.

Por último, foram identificadas as empresas que, mesmo explicando a aplicação do *impairment test*, não informaram sobre perda ou reversão por *impairment*, como mostra o Gráfico 5.

Gráfico 5: Perda ou reversão por *impairment* não informado pelas empresas.



Fonte: elaborado pelos autores.

Nas Tabelas 1 e 2, constam as empresas que aplicaram o *impairment test*, reconheceram a perda e a evidenciaram em suas notas explicativas de acordo com o CPC 01(R1). Comparando com as demais apresentadas na amostra (95 empresas pertencentes ao segmento IBrX-100), pode-se observar que não há associação entre o grau de evidenciação, maior ou menor, em relação aos respectivos ativos totais.

Tabela 1: Empresas que reconheceram e evidenciaram o *impairment test* de seu ativo imobilizado.

EMPRESAS	TOTAL DO ATIVO (Reais Mil)		
	2011	2012	2013
AMBEV S/A	46.139.418	61.832.875	68.674.019
BRASIL	869.892.726	1.014.080.577	1.162.167.882
BANRISUL	38.355.149	47.565.722	54.114.961
COPEL	18.837.155	21.208.903	23.111.445
ELETRORAS	164.081.665	142.434.213	138.385.401
GOL	10.655.141	9.027.098	10.638.448
PETROBRAS	600.096.965	669.031.561	752.966.638

Fonte: BM&FBOVESPA

Tabela 2: Total do Ativo das empresas que reconheceram e evidenciaram o *impairment test* de seu ativo intangível.

EMPRESAS	TOTAL DO ATIVO (Reais Mil)		
	2011	2012	2013
BRASIL	869.892.726	1.014.080.577	1.162.167.882
BRASESCO	720.966.589	799.540.624	838.301.614
BRASKEM	37.397.235	41.169.966	48.346.083
SID NACIONAL	50.721.167	53.283.269	50.402.539
ELETRORAS	164.081.665	142.434.213	138.385.401
GOL	10.655.141	9.027.098	10.638.448
ITAÚ UNIBANCO	818.136.000	957.154.000	1.027.297.000
PETROBRAS	600.096.965	669.031.561	752.966.638

Fonte: BM&FBOVESPA

Ressalta-se que o objetivo de listar as empresas conforme Tabela 1 e 2 foi identificar (como já informado) uma associação entre ativo total, reconhecimento e evidenciação do *impairment test* por parte das empresas. Assim, nas referidas tabelas estão listadas apenas as empresas que cumpriram as condições de reconhecimento e evidenciação do

Quadro 2: Notas Explicativas de acordo com o CPC 01 (R1)

Empresa	Notas explicativas de acordo com o CPC 01 (R1)
AMBEV	“O teste de <i>impairment</i> baseia-se em uma série de julgamentos críticos, estimativas e premissas. O <i>ágio</i> , que corresponde a aproximadamente 39% do total de ativos consolidados da Ambev S.A. em 31 de dezembro de 2013 (43% em 31 de dezembro de 2012), é testado para fins de redução ao valor recuperável, por UGC (um nível abaixo do segmento). Uma UGC é o menor nível no qual o <i>ágio</i> é monitorado para fins gerenciais da Companhia. Sempre que ocorre uma combinação de negócios, o <i>ágio</i> é alocado a partir da data de aquisição, em cada UGC que se espera ser beneficiada pelas sinergias da combinação de negócios” (2013, p. 59).
BRASIL	“Independentemente de haver indicação de desvalorização, no mínimo anualmente, o Banco testa o valor recuperável dos ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso e dos <i>ágios</i> na aquisição de investimentos. Esse teste pode ser executado a qualquer momento do ano, desde que seja realizado sempre na mesma época. Se o valor recuperável do ativo for menor que o seu valor contábil, o valor contábil do ativo é reduzido ao seu valor recuperável por meio de uma provisão para perda por imparidade, que é reconhecida na Demonstração do Resultado” (2013, p. 37).
BANRISUL	“O valor contábil de um ativo intangível é imediatamente baixado para seu valor recuperável se for maior do que o valor recuperável estimado, e é revisado anualmente” (2013, p. 13).
COPEL	“Apesar de não ter ocorrido nenhum indicador de perda de valor recuperável de seus ativos operacionais, a Companhia realizou o teste de recuperação” (2013, p. 47)
ELETRORBRAS	“(…) empresa registrada na Comissão de Valores Mobiliários – CVM e na Securities and Exchange Commission – SEC, com ações negociadas nas bolsas de valores de São Paulo (BOVESPA) – Brasil, Madri (LATIBEX) – Espanha e Nova York (NYSE) – Estados Unidos da América”, especifica que suas “demonstrações financeiras consolidadas foram preparadas e estão sendo apresentadas conforme as práticas adotadas no Brasil, incluindo os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPCs) e conforme as normas internacionais de relatório financeiro Internacional Financial Reporting Standards (IFRS) emitidas pelo <i>International Accounting Standards Board (IASB)</i> ” (2011, p. 7).
GOL	“A marca originada pela aquisição da VRG foi capitalizada a valor justo na data da aquisição. A vida útil estimada dessa marca foi considerada indefinida, e, portanto, esse ativo não é amortizado. O valor contábil da marca é revisado anualmente quanto a seu valor recuperável ou quando ocorram eventos ou mudanças nas circunstâncias que indiquem que o valor contábil possa não ser recuperável. As circunstâncias atuais relacionadas à utilização da marca levaram a Companhia a registrar a baixa do valor residual conforme nota explicativa nº 17” (2013, p. 8).
PETROBRAS	“Ativos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, mas são testados anualmente em relação a perdas por redução ao valor recuperável, individualmente ou no nível da unidade geradora de caixa. A avaliação de vida útil indefinida é revisada anualmente para determinar se essa avaliação continua a ser justificável. Caso contrário, a mudança na vida útil de indefinida para definida é feita de forma prospectiva” (2013, p. 11).
BRABDESCO	“Os ativos, que têm uma vida útil indefinida, como o <i>ágio</i> , não estão sujeitos à amortização e são testados anualmente, na mesma data, para a verificação da existência de perdas por redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>)” (2013, p. 24).
BRASKEM	“Uma perda por <i>impairment</i> reconhecida quando o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável, o qual é representado pelo maior valor entre (i) o valor justo do ativo menos seus custos de venda; e (ii) o seu valor em uso. Considerando-se as particularidades dos ativos da Companhia, o valor utilizado para avaliação do teste de redução ao valor recuperável é o valor em uso, exceto quando especificamente indicado. O valor em uso é estimado com base no valor presente de fluxos de caixa futuros (Nota 3.6)” (2012, p. 17).
SID. NACIONAL	“ <i>Ágio</i> : O fundamento econômico do <i>ágio</i> é a expectativa de rentabilidade futura e de acordo com os novos pronunciamentos esses valores não são amortizados contabilmente desde 1º de janeiro de 2009, quando passaram a estar sujeitos apenas aos testes de <i>impairment</i> ” (2011, p. 43).
ITAÚ UNIBANCO	“O ITAÚ UNIBANCO HOLDING avalia os ativos a fim de identificar indicações de redução em seus valores recuperáveis. Se tais indicações forem identificadas, os ativos imobilizados são testados a fim de avaliar se seus valores contábeis são plenamente recuperáveis. De acordo com o IAS 36 – “ <i>Impairment of assets</i> ”, perdas por reduções ao valor recuperável são reconhecidas pelo montante no qual o valor contábil do ativo (ou grupo de ativos) excede seu valor recuperável e são contabilizadas na Demonstração Consolidada do Resultado. O valor recuperável do ativo é definido como o maior valor entre o valor justo menos seu custo de venda e o valor em uso. Para fins de avaliar a redução no valor recuperável, os ativos são agrupados ao nível mínimo para o qual podem ser identificados fluxos de caixa independentes (unidades geradoras de caixa). A avaliação pode ser feita ao nível de um ativo individual quando o valor justo menos seu custo de venda possa ser determinado de forma confiável” (2012, p. 19).

Fonte: dados da pesquisa.

impairment. Com base nos resultados apresentados nas Tabelas 1 e 2, não foi possível determinar uma relação direta entre reconhecimento, evidenciação e ativo total das empresas. Todavia, observou-se que empresas como Banco do Brasil; Ambev; BanriSul; Copel; e Petrobras, isto é, 71, 4% das empresas expostas na Tabela 1 apresentaram um aumento em seus ativos totais. Assim, pode-se inferir que as empresas com os maiores ativos totais estão com a preocupação de registrar e evidenciar suas perdas com recuperabilidade, ou seja, evidenciando e cumprindo as características preconizadas pelo CPC em estudo. Situação semelhante ocorre na Tabela 2 com relação ao ativo intangível, porém, com

empresas diferentes. Em contrapartida, destaca-se que (conforme revelam os Gráficos 1, 2, 3 e 4) a cultura de cumprir na totalidade o que exige a norma ainda está longe da maioria das empresas.

As empresas listadas na referida amostra explicaram, reconheceram e evidenciaram sua metodologia adotada para o reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável por meio do *impairment test*, utilizando-se da produção textual com o emprego de notas explicativas para tal evidênciação. Com o objetivo de ilustrar este fato, serão apresentados alguns exemplos extraídos dessas notas explicativas que seguiram as orientações do CPC 01 (R1) no que diz respeito a uma evidênciação mais fidedigna da aplicação do *impairment test*.

Conforme o Quadro 2 percebe-se que as 11 empresas que reconheceram a perda e a evidenciaram em suas notas explicativas seguiram as orientações do CPC 01 (R1), cujo objetivo é estabelecer os procedimentos que uma entidade deve aplicar para que seus ativos sejam registrados contabilmente por valor que não exceda o seu valor de recuperação. Cabe ressaltar que, no Quadro 2, foram listados alguns exemplos de empresas e as respectivas formas pelas quais estão evidenciando suas informações sobre *impairment*.

Outro ponto a ser destacado no Quadro 2 é a evidênciação na forma de texto, isto é, qualitativa e, mesmo entre as empresas que seguem as instruções preconizadas no CPC em análise, a subjetividade parece ser a principal dificuldade enfrentada, especialmente quando o assunto envolve Ágio e Unidade Geradora de Caixa (UGC). Isso pode ser observado nos segmentos extraídos das notas explicativas e elucidados no Quadro 2.

Para cada classe de ativos a norma exige que algumas informações mínimas sejam evidenciadas/divulgadas, como: (a) o montante das perdas por desvalorização; (b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido no resultado; (c) o montante de perdas por desvalorização de ativos reavaliados; entre outras informações. Mas, conforme os achados, as empresas nem sempre evidenciam o que reconhecem como perda; as evidênciações encontradas geralmente se deram na forma narrativa, conforme alguns exemplos apresentados no Quadro 2. Isto é, as informações comparativas, valores totais (montantes requeridos pela norma) de constituição e reversão não apresentam a realidade das empresas. Observou-se ainda que em algumas situações as empresas demonstraram tabelas com as constituições e reversões de perdas por recuperabilidade de ativos, mas não apresentaram explicações sobre como as perdas foram calculadas, se por uso ou por valor estimado de venda dos ativos. Em outras situações (ver os casos BANRISUL e COPEL, conforme Quadro 2), as empresas repetem parte da norma quanto à necessidade de realização do teste, mas o texto das notas explicativas encerra-se nesse conteúdo; por fim, observou-se na análise dos 3 anos a repetição de informações nas notas explicativas, dando a ideia de que as empresas não verificaram a recuperabilidade do(s) ativo(s). Apenas, por cumprimento ao CPC, replicaram experiências de notas explicativas de um ano para o outro.

Cabe destacar a questão motivacional das empresas em não cumprirem o que determina o CPC. Talvez, isso estivesse relacionado aos ganhos que teve em evidenciar mais ou não (isso poderia ser testado em outro estudo). E, no decorrer dos anos de análise, observou-se que não há um percentual crescente exponencial quanto ao nível de evidênciação (observar os Gráficos 1, 2, 3 e 4), dando o entendimento de que as empresas não entenderam ou não perceberam vantagens em evidenciar mais em função de o mercado recompensá-las por fazer isso. Claro, está-se falando de cumprimento de normas (exigência do CPC). Todavia, os autores acreditam que não há resposta imediata positiva do mercado, além de fiscalização fragilizada sobre o que as empresas precisam realmente reconhecer, divulgar e explicar. Dessa forma, houve estagnação nesse aspecto, inclusive valendo-se de replicações de notas explicativas, para apenas atender os reclamos da norma, mas sem captura da essência econômica sobre a forma, objetivo da exigência dos CPCs e padronização internacional das normas contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS

O *impairment test* foi regulado pelo CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de ativos – e aprovado pela CVM por meio da Deliberação n°. 527, de 1º de novembro de 2007, que o tornou obrigatório para todas as companhias abertas a partir de 31 de dezembro de 2008. Em 2010 o CPC 01 (R1) foi revisado e normatizado pela Deliberação n°. 639/10 da CVM.

O presente estudo objetivou verificar se as empresas que compõem o IBrX-100 estão evidenciando em suas notas explicativas o reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização, com a aplicação da técnica do *impairment test* preconizada pelo CPC 01 (R1) em relação aos ativos imobilizado e intangível referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013. Pelo fato de serem as ações mais negociadas presume-se que essas empresas tenham um excelente nível de evidênciação quanto às suas práticas contábeis, mantendo uma relação de transparência e confiança com seus investidores.

Respondendo ao propósito da pesquisa e levando-se em conta os resultados apresentados, verificou-se um índice muito baixo de empresas que evidenciam em seus relatórios contábeis o *impairment test*. Comparando com o estudo de Ono, Rodrigues e Niyama (2010), é constatado o baixo índice de evidênciação das empresas desde 2008. Além disso, assemelhando-se também com a pesquisa de Uliano, Doná e Gonçalves (2013), em que há ainda uma inadequação às normas referentes à evidênciação da perda por *impairment*.

A análise de Fernandes, Rodrigues e Cunha (2010), na qual afirmam que a maioria das empresas adere ao *impairment test* e às normas do CPC de forma bem relevante, contradiz a conclusão deste estudo, já que ficou evidente que a maior parte das empresas não está atendendo às normas do CPC 01 (R1) e do *impairment test*, pois não há adaptação a estes normativos. Por fim, Reis *et al.* (2013) confirmam a falta de adequabilidade das informações evidenciadas às exigidas pelo CPC 01 (R1). O presente estudo se vê assim corroborando os realizados por Uliano, Doná e Gonçalves (2013);

Ono, Rodrigues e Niyama (2010); e Reis *et al.* (2013); porém, contraria os achados do estudo de Fernandes, Rodrigues e Cunha (2010). Como já citado nos resultados, ficou claro que, na análise de uma janela maior, de 2011 a 2013, percebeu-se que a maioria das empresas começou atendendo as normas de evidenciação (conforme estudo de Fernandes, Rodrigues e Cunha (2010), mas, por alguma razão, o nível de evidenciação estagnou.

Quanto às limitações deste estudo destaca-se o período de análise, isto é, talvez fosse interessante realizar um novo trabalho, desde o requerimento da norma até a presente data e com todas as empresas sujeitas à obrigatoriedade de apresentação, ou seja, pelo menos todas as empresas pertencentes à BM&FBOVESPA, para então se ter uma visão maior das fragilidades/dificuldades/benefícios/falta de benefícios que as empresas e seus respectivos gestores não perceberam e/ou estão enfrentando. Outra limitação está vinculada à não realização de testes estatísticos para verificar relação entre maior evidência e maior ganho; aumento de evidência e aumento de ativo total; maior quantidade de itens atendidos e aumento de valor no preço das ações das companhias; entre outras relações. Assim, fica como sugestão, para futuras pesquisas, identificar essas relações apresentadas acima com respectivo aumento da amostra e do período de análise.

REFERÊNCIAS

- ALCIATORE, M.; EASTON, P; SPEAR, N. Accounting for the impairment of long-lived assets: evidence from the petroleum industry. *Journal of Accounting and Economics*. v. 29, 2000, p. 151-172.
- BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.
- BEUREN, I. M. (org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS (BM&FBOVESPA). *Índice Brasil – IBrX 2014*. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=IBrX&Idioma=pt-BR>>. Acesso em: 23 abr. 2014.
- BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS (BM&FBOVESPA). *Índice Brasil – IBrX 2014*. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/IBrX.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2014.
- BRASIL. *Lei Ordinária n.º 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 4 mai. 2014.
- BRASIL. *Lei Ordinária n.º 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 17 abr. 2014.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), de 15 de dezembro de 2012. *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 13 maio 2014.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1), de 7 de outubro de 2010. *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento>>. Acesso em: 27 abr. 2014.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), de 02 de dezembro de 2012. *Ativo Intangível*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>>. Acesso em: 26 abr. 2014.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), de 15 de dezembro de 2011. *Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 13 mai. 2014.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 27, de 31 de julho de 2009. *Ativo Imobilizado*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=5>>. Acesso em: 26 abr. 2014.
- DEMING, D.; XINSHU, M.; FAN, D. *A research on impairment of assets in listed firms with negative earnings in China*. *Frontiers of Business Research in China*, v.1, 2007, p. 351-364.
- FERNANDES, N. A. C.; RODRIGUES, L. A.; CUNHA, J. V. A. Perdas no valor recuperável de ativos: uma análise de sua evidenciação nas demonstrações financeiras. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 12., São Paulo. *Anais...*. São Paulo: FEA/USP, 2010.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS). IAS 38 – *Intangible Assets*. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>>. Acesso em: 16 maio 2014.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. *et al. Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. *Manual de contabilidade Societária (aplicável a todas as sociedades)*. FIPE-CAFIB, p. 224, São Paulo: Atlas, 2010.
- LEITE, J. S. J. Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro. *Revista Brasileira de Contabilidade*, jul./ago. 2002.
- LIMA, E. M. *Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil: uma abordagem da Teoria da Divulgação*. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- LIMA, E. M. *Análise comparativa entre índices de disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas no Brasil: uma abordagem da teoria da divulgação*. São Paulo, 2009. p. 12.
- LIMA, F. P.; SILVA, V. P.; SILVA, M. R.; OLIVEIRA, R. O. Redução ao valor recuperável dos ativos: análise do CPC 01 nas empresas de capital aberto divulgadas pela Revista Exame 2011. Resende, In: *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*. 9. 2012.
- MARCONI, M. A. de.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, G.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- MEETING, D. T.; LUECKE, R. W. Assets impairment and disposal. *Journal of Accountancy*, New York, mar. 2002. n. 3, v. 193, p. 49-60.
- MURCIA, F. D. *et al.* (2010). Impacto do nível de disclosure corporativo na volatilidade das ações de companhias abertas no Brasil. *Anais...* CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, SP, Brasil. 10.
- NIYAMA, J. K. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- ONO, H. M.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Disclosure sobre Impairment: Uma análise comparativa das companhias abertas brasileiras em 2008. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 15, n. 1, 2010.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, S. J. *Manual de contabilidade internacional: IFRS, US Gaap e BrGaap: teoria e prática*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PONTE, V. M. R.; LUCA, M. M. M. de; SOUSA, H. V. de; CAVALCANTE, D. S. Práticas de divulgação do teste de redução ao valor recuperável de ativos pelas Companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X,

- Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 4, p.113-144, out./dez. 2011.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Contribuição ao Processo de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. *RIC – Revista de Informação Contábil*, ISSN 1982-3967, v. 3, n. 2, p. 1-16, abr./jun. 2009.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. In: 6º CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP. CD-ROM.
- REIMANN, L. B.; SCHMIDT, P. Teste de impairment do Goodwill adquirido em uma combinação de negócios. *Contexto*, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 49-62, 2. semestre 2010.
- REIS, A. de O.; ANJOS, D. A.; SEDIYAMA, G. A. S.; LÉLIS, D. L. M. Disclosure da recuperabilidade do valor do ativo imobilizado: análise no setor siderúrgico brasileiro. *Revista Ambiente Contábil*, Natal – RN, v. 5, n. 2 p. 37-52, jul./dez. 2013.
- SANTOS, J. L. dos; MACHADO, N. P.; SCHMIDT, P. Teste de impairment para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o SFAS nº. 144. *Revista Contexto*. 5. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2003.
- SEETHARAMAN, A.; YA, T.; SREENIVASAN, Y. J.; SUDH, R. Managing Impairment of Goodwill. *Journal of Intellectual Capital*. v. 7, n.3, pp. 338-353, 2006.
- SILVA, P. D. A.; CARVALHO, F. M.; DIAS, L. N. S.; MARQUES, J. A. V. C. Impairment de ativos de longa duração: comparação entre SFAS 144 e o IAS 36. In CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/594.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2009.
- SMITH, M. S. J.; FERRAREZI, M. A. D.; CIA, J. N. de S. Impairment – obrigatoriedade ou estratégia: o caso de uma “sociedade Ltda.”. In: 2º CONGRESSO UFSC CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2008, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: UFSC, 2008. CD-ROM.
- SOUZA, M. M.; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da perda no valor recuperável de Ativos nas demonstrações contábeis: uma verificação nas empresas de capital aberto brasileiras. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 67-91, abr./jun. 2011.
- TAVARES, M. F. N.; FILHO, J. F. R.; LOPES, J. E. de G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01 – Redução ao valor recuperável de ativos. *Sociedade Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, jan./jun. 2010.
- ULIANO, A. L. P.; DONÁ, A. L.; GONÇALVES, M. N. Disclosure da perda por impairment aplicado ao ativo imobilizado: análise nas companhias do IBRX-50: Congresso da Associação Nacional do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Anpcont, 7. 2013, Fortaleza. *Anais eletrônicos...* Fortaleza, 2013. Disponível em: <http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont%207/3806/cue%20220.pdf?20131217074140>. Acesso em: 16 out. 2013.
- ZANDONAI, F.; BORBA, J. A. O que dizem os achados das pesquisas empíricas sobre o teste de impairment: uma análise dos Journals em língua inglesa. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 12, n. 1, p. 24 – 34, jan/abr 2009.

Percepção dos acadêmicos de contabilidade sobre as propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB: uma análise a partir do enfoque habermasiano

Perception of accounting scholars on the proposed amendments on IASB's conceptual framework: an analysis from habermas focus

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo identificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do *International Accounting Standards Board* (IASB), observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade. Para tanto, foi desenvolvida por meio da aplicação de questionário, subdividido em três partes, sendo estas relativas ao perfil dos respondentes, ao entendimento deles sobre o processo de ensino e acerca das influências dos novos conceitos. Os respectivos questionários foram aplicados via e-mail para os inscritos da 1ª e 2ª edição do Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade, obtendo-se 48 respostas. Posteriormente, os dados obtidos foram analisados por meio de duas técnicas distintas: a estatística descritiva e a análise de conteúdo. Após a aplicação dessas duas técnicas de análise, os resultados apontaram que a percepção dos acadêmicos de Contabilidade sobre as novas definições dos elementos patrimoniais propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano, é considerada tanto no processo de ensino quanto na produção e interpretação das informações contábeis. Com isso, caso seja implementada a proposta de mudança do IASB, os conceitos nela apresentados irão influenciar o processo de comunicação contábil; no entanto, não totalmente a favor de uma emancipação em prol dos usuários, pois, segundo a percepção dos respondentes, os conceitos propostos ainda geram distorções, indo de encontro ao preconizado por Habermas em sua 'situação ideal de discurso', indicando um comportamento ainda conservador e prudente por parte dos acadêmicos de Contabilidade em relação aos conceitos e processos contábeis.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual. Enfoque Habermasiano. Teoria Crítica.

ABSTRACT:

This research aims to identify how the proposed modification of IASB Conceptual Framework, observed from the Habermasian approach, is perceived by the scholars of Accounting Theory. Therefore, the research proceeded through a survey that was divided in three parts which relates to the profile of the respondents, the understanding of the respondents about the teaching process, and the understanding of the respondents about the influence of new concepts in the elaboration and interpretation of accounting information. The surveys were sent via e-mail to the participants of the 1st and 2nd edition of the Brazilian Symposium of Accounting Theory from which were obtained 48 responses. Subsequently, the data were analyzed using two different techniques: descriptive statistics and content analysis. After applying these two analysis techniques, the results indicated that the perception of Accounting Theory scholars about the new definitions of the patrimonial elements proposed by IASB, under the Habermasian approach is analyzed for both: the teaching process and elaboration and interpretation of accounting information. Thus, this perception has indicated that, if the change proposed by IASB gets implemented, the proposed concepts will influence the process of accounting communication, however, not entirely in favor of the emancipation of the users of accounting information, because, as perceived from the respondents, the proposed concepts are still distorting from Habermas's "ideal speech situation" indicating a conservative and prudent behavior in the use of accounting concepts by the scholars of Accounting Theory.

Keywords: Conceptual Framework. Habermasian Approach. Critical Theory.

Davi Jônatas Cunha de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: davijonatass@gmail.com

Rodrigo Vicente dos Prazeres

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: rodrigovpzares@gmail.com

Juliana Gonçalves de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: juhliana.araujo@gmail.com

João Gabriel Nascimento de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: j.gabriel90@hotmail.com

Umbelina Cravo Teixeira Lagioia

Doutora em Administração – PROPAD.
Professora Adjunta (UFPE)
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901.
E-mail: umbelinalagioia@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócio, bem como na elaboração de outros relatórios (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC, 2011).

A Estrutura Conceitual existente no Pronunciamento Conceitual Básico estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, e possui como finalidade dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos, aos órgãos reguladores, aos auditores independentes e aos demais usuários das demonstrações contábeis (CPC, 2011).

No Brasil, tanto a Estrutura Conceitual quanto os demais Pronunciamentos, Interpretações e Orientações correspondem às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), e por esse motivo sofrem alterações periódicas, devido ao constante processo de aprimoramento das normas realizado pelo IASB por meio de audiências públicas de revisão, para posterior modificação.

Nesse sentido, no ano de 2012, foram promovidas pelo IASB audiências públicas que envolviam propostas para mudanças do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, que no Brasil corresponde à Estrutura Conceitual Básica. Estas audiências abordavam, entre outros assuntos, tópicos relacionados com as alterações conceituais dos elementos patrimoniais e de resultado (*INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS*, 2013).

Como conclusão das discussões realizadas nessas audiências foi publicado em 2013 um documento que formalizava a proposta das mudanças que poderão vigorar a partir de 2017. Essas mudanças visam promover um melhor entendimento e aplicação dos conceitos, por meio de uma interpretação crítica.

Acerca do enfoque habermasiano de comunicação, Lodh (1991) mostra que Habermas distingue seu modelo comunicativo de outros modelos que avançam sobre uma maneira distinta de coordenar a ação. Para Habermas, o mais importante é utilizar a comunicação como ferramenta orientadora da ação para o entendimento, sendo este o principal veículo para a emancipação dos indivíduos.

Assim, Habermas (1970) entende que por meio de uma ‘situação ideal de discurso’ em que o processo de comunicação é utilizado sem vieses, este age como uma ferramenta de inclusão social em favor da massa.

Por sua vez, Tenório (2002) ensina que a Teoria Crítica tem posição especial como modelo para a ação humana, visto que ela pretende fornecer esclarecimento entre os agentes que a defendem, preparando-os para estabelecer quais são os seus verdadeiros interesses. Tenório (2002) também afirma que a Teoria Crítica é emancipatória, isto é, ela libera os agentes de um tipo de coerção, a qual é, pelo menos, parcialmente autoimposta.

Sendo assim, com base no exposto, este trabalho busca responder ao seguinte questionamento: Como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade?

Para fins deste estudo, a análise das mudanças propostas será apresentada por meio do enfoque habermasiano de comunicação, em que a Estrutura Conceitual Básica será considerada como o fator que possibilita o processo de comunicação contábil.

As modificações propostas no *Conceptual Framework for Financial Reporting* irão atingir grande número de interessados nas demonstrações contábeis. Contudo, o foco desta pesquisa restringe-se a um grupo específico, formado pelos acadêmicos de Contabilidade, particularmente docentes e discentes de programas de pós-graduação *stricto sensu*. A escolha deste grupo deu-se em função de sua importância no processo ensino-aprendizagem e produção científica para a área.

As modificações propostas pelo IASB para a Estrutura Conceitual abrangem vários aspectos. Neste estudo, serão abordados apenas os concernentes aos conceitos de Ativo e Passivo.

A relevância deste trabalho reside na consideração de que a Contabilidade, sob uma visão crítica, tem direcionado o foco acadêmico para novos horizontes, sendo esta uma contribuição a que se pretende este estudo. Segundo Puxty (1993), a concepção crítica tem ajudado a entender o papel e as consequências sociais da Contabilidade, bem como as forças que a moldam e que a reorganizam e transformam, proporcionando novas perspectivas.

Este trabalho estrutura-se da seguinte forma: após esta Introdução, apresenta-se o Referencial Teórico em que é abordada a Teoria Crítica e o enfoque habermasiano, bem como o *Conceptual Framework for Financial Reporting* e as propostas de mudança para os conceitos de Ativo e Passivo. Na sequência, é apresentada a Metodologia, seguida pela Análise dos Dados, finalizando com a Conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Crítica e o Enfoque Habermasiano

A Teoria Crítica, epistemologicamente, difere das Teorias consideradas ‘tradicionais’ no que diz respeito à busca pela autoconsciência e pela autorreflexão sobre os arranjos sociais existentes em determinado ambiente social.

Acerca disso, Horkheimer (1976) identifica e confronta os conceitos da Teoria Crítica com os da Teoria Tradicional, enfatizando que a Teoria Crítica, na formação de seu conceito e em todas suas fases de desenvolvimento, muito conscientemente, tem sua própria preocupação com a organização racional da atividade humana, a qual tem a tarefa de

iluminar e legitimar. Para o autor, a Teoria Crítica não se preocupa com as metas já impostas por modos de vida existentes, mas com o homem e todas suas potencialidades.

No mesmo sentido, Laughlin (1987) também aponta que a Teoria Crítica é um veículo por meio do qual a compreensão da realidade pode ser alcançada, e a transformação das instituições concretas pode ocorrer. Assim, o entendimento sempre está relacionado com as preocupações e com as transformações sociais desejadas.

Indo além, Laughlin (1987) afirma que a Teoria Crítica vê organizações sociais em um contexto histórico e social. A preocupação é identificar os significados, muitas vezes ocultos, que residem nestes contextos. A Teoria Crítica foi sempre dirigida a ir além do tangível para os elementos contextuais invisíveis e, claro, para descobrir os significados 'reais' e os fatores que produzem a mudança.

A percepção de Laughlin (1987) sobre a Teoria Crítica é que esta deve proporcionar um entendimento que vá além dos instrumentos funcionalistas da Contabilidade, procurando entender o contexto no qual aquelas práticas estão inseridas e como elas são desenvolvidas, a fim de que se possa compreender como afetam os conflitos de interesse que se refletem na sociedade.

Aplicando-se a Teoria Crítica à Contabilidade, verifica-se que seu principal pressuposto é proporcionar o amadurecimento e a complementação das visões clássicas acerca dos objetivos e funções que a Contabilidade deve desempenhar. Como ensinam Galhoffer e Haslam (1997), a pesquisa contábil crítica deve se preocupar em teorizar adequadamente o impacto potencial das Ciências Contábeis em seus usuários. Em outras palavras, a visão crítica proporciona à Contabilidade a possibilidade de vislumbrar seu papel na sociedade, de modo a permitir que se identifique qual contexto social esta ciência ocupa e quais mudanças pode proporcionar a partir do momento em que houver um maior nível de autorreflexão e autocrítica acerca de seu papel social.

Partindo desses pressupostos, Habermas (1970) entende que a Teoria Crítica proporciona questionamentos acerca dos arranjos sociais existentes e como eles podem ser modificados para o benefício da maioria, mediante uma 'situação ideal de discurso' em que o processo de comunicação é utilizado, sem vieses, como a ferramenta de inclusão social em favor da massa.

Nesse sentido, Habermas (2002) ressalta a importância de um processo de comunicação consistente e livre de vieses, que deve apontar as seguintes premissas:

- (a) Enunciar de uma forma inteligível.
- (b) Oferecer ao ouvinte algo que possa compreender.
- (c) Fazer-se a si próprio, desta forma, entender.
- (d) Atingir seu objetivo de compreensão junto ao outro.

Tais caracterizações possibilitam a associação do pensamento de Habermas à proposta de modificação da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, no intuito de evitar falhas e permitir que essa estrutura cumpra a missão de possibilitar o processo de produção e comunicação das informações contábeis entre a Contabilidade e seus usuários de forma plena e livre de vieses.

Iudicibus *et. al.* (2011) afirmam que

(...) o esforço, portanto, deve ser pelo estabelecimento de um 'ato de fala' bem-sucedido, em torno de um conceito de contabilidade que contemple seu objeto e satisfaça tanto no contexto de uma interação social (pelo menos dois indivíduos) quanto na interação individual (o leitor e suas próprias cogitações).

Dessa forma, a interpretação dos meios utilizados pela sociedade, para adquirir conhecimento, resulta na observação de como os interesses humanos que servem para construção desse próprio conhecimento são influenciados. Nessa perspectiva, apresenta-se o enfoque de Habermas (1972) sobre como os tipos de interesse humano influenciam a construção do conhecimento crítico pelos indivíduos.

Pela característica da Contabilidade quanto à influência da prática na determinação de seus conceitos nas organizações, a ciência contábil é retratada como a ação teológica no sentido mais amplo do termo, ou seja, ação orientada para as necessidades e desejos humanos pela reflexão oral e deliberação. Em suma, a Contabilidade é altamente situada no contexto de interesses humanos (ARRINGTON; PUXTY, 1991).

Nesse sentido, Habermas (1972) explora a relação entre o conhecimento e o interesse humano. Ele afirma que três tipos de interesses humanos são inicialmente identificados: técnico, prático e emancipatório. Cada um desses é identificado com uma forma particular de 'ciência': empírico-analítica, histórico-hermenêutica e crítica, respectivamente, e a partir disto, originam-se os diferentes tipos de conhecimento.

No caso das ciências empírico-analíticas, o objetivo é o domínio dos processos naturais para o benefício dos membros da sociedade. Para o autor, o interesse técnico está associado com as abordagens positivistas para o conhecimento enraizado no trabalho ou do trabalho.

Em contraste, o interesse prático das ciências histórico-hermenêuticas está preocupado com a linguagem, em vez do trabalho. Como a ciência da interpretação, a hermenêutica implica fazer sentido no que as pessoas dizem e pensam, e a forma como isso está relacionado com a ação. Desse modo, as ciências histórico-hermenêuticas diferem das ciências empírico-analíticas, proporcionando assim uma base adequada para as ciências (sociais) culturais.

Porém, para Habermas (1972), a capacidade das ciências histórico-hermenêuticas de transformar a sociedade é limitada pelo modo como a comunicação é distorcida pelas estruturas sociais. Como consequência, as pessoas podem ga-

nhar entendimentos errôneos, fazendo-se necessária, portanto, uma terceira abordagem científica, a Ciência Social Crítica.

Ainda segundo Habermas (1972), o propósito da Ciência Social Crítica é livrar a linguagem, a interação e a comunicação de distorções, como forma de permitir que as pessoas participem plenamente do processo da tomada de decisão por intermédio do mecanismo anteriormente denominado de ‘situação ideal de discurso’, traduzindo o que o autor diz ser o interesse emancipatório.

Corroborando esse posicionamento, Brown e Dillard (2013) afirmam que a compreensão dos fatos é adquirida por meio de discussão e debate orientado pelos princípios da ‘situação ideal de fala’, a qual exige que as alegações de verdade devam ser legitimadas em termos de compreensão, verdade, retidão e honestidade, ou seja, um processo de comunicação livre de vieses e distorções.

2.2 Estrutura Conceitual Básica e Mudanças Propostas para Ativo e Passivo

No Brasil, o *Conceptual Framework for Financial Reporting* está inserido no Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00, mais precisamente na seção intitulada Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, e determina as diretrizes gerais para a aplicação e interpretação da informação contábil útil.

Entre as diretrizes apontadas pela Estrutura Conceitual estão os conceitos dos elementos patrimoniais, Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido; contudo, o presente trabalho busca analisar, especificamente, as mudanças propostas para os conceitos de Ativo e Passivo.

O CPC 00 (2011), alinhado com as atuais definições do IASB, conceitua ser Ativo um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos.

Já o Passivo é conceituado como uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos (CPC 00, 2011).

Tais conceitos estão em vigor desde a aprovação da Estrutura Conceitual ocorrida em 2010. Contudo, entre os anos de 2012 e 2013 foram realizadas reuniões públicas pelo IASB com o intuito de discutir propostas de alteração no quadro conceitual do documento. Uma das reuniões recebeu pelo IASB a denominação de Agenda 9. Nessa reunião, o IASB formatou e propôs mudanças conceituais para as definições de Ativo e Passivo, para os critérios de reconhecimento e desreconhecimento dos elementos patrimoniais e o formato de apresentação das contas de resultado. Tais informações estão contidas no documento denominado pelo IASB de *Staff Paper – 28 January / 1 February 2013*.

A partir disso, o IASB estruturou e discutiu um esboço inicial do documento que formalizava a proposta das mudanças que irão vigorar a partir de 2017. As propostas de mudança foram geradas a partir da crítica aos conceitos, elencando problemas identificados pelo IASB na Estrutura Conceitual, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Principais críticas do IASB aos conceitos da Estrutura Conceitual Básica

ATIVO	Expectativa de retorno para entidade. “Proveniente de eventos passados”. Ativo como “resultado final” e não como “recurso”.
PASSIVO	“Saída de benefícios econômicos para liquidação da obrigação.” Inserção da Responsabilidade como obrigação presente de transferir recurso econômico. Conceito de obrigação construtiva.

Fonte: *Staff paper – 28 January / 1 February (2013)*

Portanto, de acordo com a proposta de modificação do IASB, o Ativo passa a não mais ter a obrigação de ser um recurso controlado pela empresa, bem como não é mais necessário que seja decorrente de eventos passados e não tem a obrigatoriedade de ser vinculado a benefícios econômicos futuros, podendo ou não gerar tais benefícios. Dessa forma, o novo conceito proposto pelo IASB o define como um ‘recurso econômico presente’.

Neste contexto, o Passivo também passa a não ter a obrigação de resultar em saída de benefício econômico para sua liquidação, bastando que exista a obrigação, a responsabilidade, para que o fato possa se configurar como um Passivo. Assim, de acordo com o conceito proposto pelo IASB, este é definido como “uma obrigação presente de transferir um recurso econômico”.

3 METODOLOGIA

Este trabalho teve por objetivo identificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade. Para tanto, optou-se por uma estratégia de pesquisa de cunho qualitativo e de caráter descritivo.

Inicialmente, foram realizadas investigações sobre as principais mudanças relacionadas aos conceitos de ativos e passivos contidos no *Staff Paper – 28 January / 1 February 2013*.

A seguir, elaborou-se um questionário com o objetivo de identificar a percepção dos acadêmicos de Contabilidade acerca das mudanças propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano.

O questionário foi construído em plataforma eletrônica, sendo estruturado em três seções: a primeira relativa ao

perfil dos respondentes; a segunda, ao entendimento dos respondentes sobre como as propostas do IASB modificam o processo de ensino e aprendizagem; e a terceira sobre a percepção dos respondentes acerca dos impactos dos novos conceitos de Ativo e Passivo, no que diz respeito à elaboração e interpretação de informações contábeis.

Os questionamentos elaborados a partir dessas etapas foram estruturados com base na escala Likert de 5 pontos, em que o ponto 1 indica 'discordo totalmente' e o ponto 5, 'concordo totalmente'. Cada questionamento apresentou a oportunidade de os respondentes descreverem a justificativa pelo seu grau de concordância.

O questionário eletrônico foi enviado para uma lista de e-mails contendo todos os inscritos na 1ª e 2ª edição do Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade. A referida lista contemplava 601 inscritos, contudo, nem todos puderam participar da pesquisa, haja vista que o próprio questionário já estava direcionado apenas para professores, alunos de mestrado e doutorado. A princípio, não houve distinção entre as funções, visto que a lista não fazia diferenciação entre quem era apenas professor ou estudante de pós-graduação. Assim, o número obtido de cada perfil só foi alcançado após a resposta dos questionários.

Como resposta, obteve-se um retorno de 45 questionários, sendo que um professor respondente solicitou o envio do questionário para outros quatro, alcançando-se, ao final, uma amostra de estudo formada por 49 participantes. O período de coleta de dados ocorreu no mês de janeiro de 2014.

Os dados da pesquisa foram analisados por meio de duas técnicas distintas: a estatística descritiva e a análise de conteúdo. A estatística descritiva foi utilizada para análise das questões, buscando averiguar a concordância dos participantes em cada um dos quesitos apresentados. No que concerne à interpretação da justificativa dos participantes quanto a essa concordância, efetuou-se a análise de conteúdo, associando as respostas a cada um dos interesses humanos propostos por Habermas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise do Perfil dos Respondentes

Para tornar possível uma análise do perfil dos respondentes, foram dispostas 4 questões sobre idade, gênero, função (professor, estudante de doutorado e estudante de mestrado) e linha de pesquisa de cada indivíduo.

Quanto ao gênero, observou-se que pouco mais da metade da amostra foi formada pelo gênero feminino (53% dos respondentes).

A idade dos entrevistados foi segregada em blocos, entre os quais 2 apresentaram maior representatividade: 20-30 anos, indicando o percentual de 35% (17); e 31-40 anos, com 39% (19). Os outros blocos (41-50 anos, 51-60 anos, e mais de 60 anos) indicaram o percentual de 14% (7), 10% (5) e 2% (1), respectivamente.

O terceiro questionamento buscou explorar a função do indivíduo, e entre as opções estavam: professor, estudante de mestrado e estudante de doutorado. Apesar de essa questão apresentar um formato de 'caixa de seleção', em que o respondente pode escolher mais de uma opção, somente dois questionários foram respondidos com mais de uma alternativa.

Neste questionamento, 65% (32) responderam ter como função a de 'professor', enquanto as opções 'estudante de mestrado' e 'estudante de doutorado' foram representadas por 22,4% (11) e 12,2% (6), respectivamente.

A última questão referente ao perfil foi sobre 'linha de pesquisa', com as seguintes opções: Contabilidade Societária/Finanças; Contabilidade de Custos/Gerencial; Governança/Sustentabilidade; Teoria da Contabilidade e Outros. A primeira teve a representatividade de 37% (18), e a segunda 33% (16). A opção Governança Corporativa/Sustentabilidade foi assinalada como linha de pesquisa por 8% (4) e Teoria da Contabilidade por 14% (7), e Outros em 8% (4).

4.2 Quanto ao Processo de Ensino e Aprendizagem

O segundo bloco do questionário buscou averiguar as percepções dos respondentes acerca dos aspectos didáticos e cognitivos dos docentes e discentes a partir das mudanças conceituais propostas pelo IASB.

Quadro 2 – Conceitos Atuais x Conceitos Propostos

ATIVO	
Estrutura Conceitual Básica, CPC 00	Proposta de Modificação – <i>Staff paper</i> , Agenda 9
Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.	Um Ativo é um recurso econômico presente.
PASSIVO	
Um Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.	O Passivo é uma obrigação presente de transferir um recurso econômico.

Fonte: Pronunciamento Técnico (CPC 00) e *Staff paper* – 28 January / 1 February (2013)

O conceito atual dos elementos patrimoniais é materializado pelo Pronunciamento Conceitual Básico em três pilares: o controle, a temporalidade e a probabilidade. Estes se caracterizam como aspectos que interagem para formatar

as abordagens dos conceitos e esta interação se relaciona com os usuários da Contabilidade por meio da aplicação e interpretação das informações contábeis.

Para melhor apresentação do objetivo proposto neste bloco, o primeiro questionamento é apresentado da seguinte forma: “Quanto ao ensino da Teoria da Contabilidade, as mudanças apresentadas no quadro trarão mais simplicidade ao processo da transferência desse conhecimento?”

Tal questão dividiu a opinião dos respondentes, visto que 37% (18) discordaram da proposta abordada na indagação, enquanto 33% (16) concordaram que esta modificação trará mais simplicidade ao processo de ensino-aprendizagem. Quando observados os elementos extremos da escala ‘Concordo totalmente’ e ‘Discordo totalmente’, foram obtidos os mesmos percentuais, 8% (4) cada. Assim, 14% (7) se mostraram indiferentes.

A justificativa dos respondentes foi categorizada entre os grupos que participaram da pesquisa. As opiniões dadas pelos professores foram agrupadas de acordo com três aspectos: os que afirmaram que o IASB simplificou o conceito e aqueles que vincularam tal simplificação ao processo do ensino e aprendizagem dos alunos. Em contrapartida, alguns professores afirmaram que os novos conceitos não apresentavam simplificação em sua proposta e, como consequência, deveria haver mudanças no ensino da Teoria da Contabilidade com provável influência na aprendizagem dos discentes.

Quanto à justificativa dos doutorandos, a ênfase na discussão por parte desse grupo residiu na interpretação dos próprios conceitos. Nesse contexto, um respondente afirmou que “o ativo em si mesmo já traz capacidade para algo”. Uma das opiniões dos doutorandos convergiu com a do grupo de professores que afirmaram identificar mais simplicidade na nova proposta. Apesar da afirmação do respondente quanto à essência do Ativo e Passivo já incluir o que está disponibilizado nos conceitos, este concordou que tal simplicidade pode não explicitar a essência dos elementos patrimoniais.

No que concerne aos mestrands, observou-se que a abordagem das justificativas apresentou um perfil mais crítico quando estas são comparadas com as abordagens dos grupos anteriores. Neste aspecto, críticas observadas para os novos conceitos foram referentes ao entendimento da tempestividade com que estes conceitos forem praticados e à ‘economicidade’ no novo conceito do Ativo como recurso presente.

Em algumas opiniões deste grupo, foi observada uma convergência no que tange à simplificação do conceito proposto e sua subjetividade, demonstrando que tal subjetividade influenciará no processo da transmissão do conhecimento. Em contrapartida, um dos respondentes afirmou que a objetividade e a concisão podem dificultar o entendimento do ‘leigo’ quanto à proposta de mudança do IASB.

O segundo questionamento teve como foco a opinião do respondente acerca da melhoria de compreensão do docente a partir da nova vigência dos conceitos propostos. Desta forma, levantou-se a seguinte questão: “Diante de tais mudanças, os docentes irão compreender melhor a aplicação prática dos conceitos da estrutura conceitual?”

A maioria dos respondentes, por volta de 43% (21), discorda da proposição exposta, enquanto 24% (12) e 22% (11), respectivamente, são indiferentes e concordam com a assertiva. Apenas 3 pessoas (6%) afirmaram discordar totalmente, e 2 pessoas concordam totalmente.

Nesse levantamento, os docentes justificaram que a busca de outras referências proporcionará um aprofundamento dos conceitos quando da sua aplicação. Outro respondente afirmou que, a partir da prática desses conceitos, o entendimento seria consolidado e, como consequência, a ‘obscuridade’ do conceito seria diminuída no que concerne à transmissão desse conhecimento.

Quanto aos doutorandos, a interpretação do questionamento foi observada por meio de duas justificativas. Na primeira, um dos respondentes afirmou que este entendimento deveria ser coercitivo, pois “norma determina o procedimento e este não deve ser questionado”; em contraponto, a segunda justificativa alegou que a simplicidade dos novos conceitos pode gerar um efeito de ‘acomodação’ por parte dos docentes, o que os levaria a limitar o entendimento do que a estrutura conceitual descreve.

Comparativamente, alguns dos mestrands também concordaram que o entendimento prático desses conceitos seria objetivo. Porém, outros participantes desse grupo confrontaram a aplicação desses novos conceitos, a partir da subjetividade, que eles afirmam estar presente nas ‘entrelinhas’ dos próprios conceitos. De acordo com um dos respondentes da pesquisa, o conceito da estrutura conceitual “ficará mais simples e trará menos informações do que seriam necessárias”.

A última questão deste bloco se referiu ao aprendizado dos discentes, assim, o questionamento se apresentou da seguinte forma: “As mudanças mencionadas facilitarão o aprendizado dos discentes?”

Os respondentes que afirmaram concordar com a assertiva representam um percentual de 35% (17), enquanto 33% (16) discordam. Apenas 8% discordam totalmente, e pensam que as mudanças não provocarão maior facilidade no processo de assimilação; em contraste, 12% (6) acreditam que tais mudanças facilitarão o entendimento dos conceitos propostos.

A Tabela 1 evidencia os resultados encontrados nesta seção:

Tabela 1: Processo de Ensino e Aprendizagem

	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Ensino e Teoria	8%	37%	14%	33%	8%
Compreensão dos Docentes	6%	43%	24,5%	22,5%	4%
Aprendizado dos Discentes	8%	33%	12%	35%	12%

Fonte: elaboração própria.

A justificativa dos docentes que afirmaram concordar evidenciou aspectos referentes ao entendimento hermenêutico (apenas do conceito) e na própria relação existente entre ensino e aprendizagem. Nessa segunda abordagem, os docentes afirmaram que o entendimento por parte dos discentes dependerá de como este foi compreendido e abordado pelos docentes na transmissão do conhecimento.

De forma convergente, uma das colocações feitas pelos doutorandos é que a aprendizagem dos conceitos pode tornar-se mais simples, porém os docentes deverão não transferir a limitação do seu entendimento para os discentes. Quanto ao perfil de respostas dadas pelos mestrandos a esta indagação, verificou-se que, assim como uma das justificativas citada por um doutorando, a limitação do entendimento dos discentes encontra-se na própria superficialidade dos novos conceitos.

A partir dos posicionamentos expostos, o processo de ensino e aprendizagem é tido como a construção e reconstrução contínua do conhecimento, que, à luz do enfoque habermasiano, deve ser voltado para a promoção do entendimento dos indivíduos a respeito do desenvolvimento da Contabilidade pela utilização de uma 'racionalidade comunicativa' (Habermas, 1997), em que os indivíduos seriam capazes de utilizar a linguagem contábil, por meio dos interesses técnico, prático e emancipatório.

Nesse sentido, o que se pode inferir das justificativas dos respondentes é que os conceitos propostos pelo IASB não promovem melhorias no processo de ensino e aprendizagem, sobretudo no que diz respeito à transmissão do conhecimento e entendimento dos conceitos propostos, que, posteriormente, tanto sob o enfoque empírico-analítico quanto sob o enfoque histórico-hermenêutico, podem resultar em distorções na compreensão interpretativa e na prática das informações contábeis.

A percepção dos respondentes também indica que, durante o processo de ensino e aprendizagem, não há um maior grau de reflexão crítica a respeito dos conceitos de Ativo e Passivo, sobretudo devido ao direcionamento que esse processo tem em relação aos interesses técnicos e práticos, voltando-se para a elaboração e interpretação das informações contábeis de acordo com o exigido pelas normas vigentes.

Dessa forma, sob o enfoque habermasiano, a percepção dos respondentes indica que o processo de ensino e aprendizagem sofrerá influências negativas caso os conceitos propostos pelo IASB sejam implementados, principalmente devido à importância dada ao interesse prático neste processo, em que, segundo algumas justificativas, "a norma determina o procedimento". Assim, impõem-se limitações a um maior grau de reflexão a respeito dos conceitos propostos durante o processo de formação de novos profissionais, bem como no entendimento que estes terão na elaboração e interpretação das informações contábeis.

4.3 Quanto às Modificações Conceituais de Ativo e Passivo

O enfoque habermasiano resulta na consolidação do processo comunicativo, ou seja, uma das indagações deste trabalho reside no questionamento a respeito da possível melhoria do processo de comunicação contábil entre seus elaboradores e usuários, caso os conceitos propostos venham a substituir os existentes.

Sendo assim, o enfoque habermasiano diz respeito a um melhor entendimento da estrutura conceitual tanto para os elaboradores quanto para os usuários da informação contábil, resultando em um processo de comunicação das informações sem distorções e livre de vieses.

Esta argumentação será desenvolvida com a percepção dos elaboradores e usuários quanto às mudanças propostas para Ativo e Passivo em relação às existentes. Dessa forma, o terceiro e último bloco do questionário teve por objetivo o aprofundamento sobre as mudanças propostas pelo IASB subdividindo-se em duas seções: quanto à modificação conceitual do Ativo e quanto à modificação conceitual do Passivo.

A primeira seção foi composta por 3 perguntas que dizem respeito ao ativo. Expôs-se o primeiro questionamento da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'controle' não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativos?" Dos respondentes 53% (26) apresentaram discordância da proposta, enquanto 20% (10) identificaram-se como indiferentes. Em seguida, 18% (9) concordaram com a assertiva e sugeriram que a não existência do termo 'controle' na conceituação de ativos facilitará sua correta classificação, em detrimento do conceito vigente.

Nesse questionamento, alguns docentes delimitaram que a variável 'controle' encontra-se implícita no próprio conceito. Outros docentes afirmaram que a alteração dos conceitos pode dar margem à discricionariedade e ainda gerar maior incidência de erros na classificação. Destarte, um doutorando afirmou que a continuidade encontrava-se distorcida nessa nova proposta.

Na opinião de um dos mestrandos, o conceito anterior de ativo "deixava mais claro" o que pode ser considerado como um ativo. Na perspectiva da análise conceitual, outro mestrando afirmou que essa conceituação de "recurso econômico presente dificultará um pouco essa distinção e definição do que seria realmente um ativo da entidade".

A segunda questão destina-se a abordar outro aspecto em modificação, o termo 'eventos passados'. O questionamento foi apresentado da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'eventos passados' também não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativo"? As respostas para esta indagação tiveram maior concentração de distribuição entre os itens 'discordo', 'indiferente' e 'concordo'. Um percentual de 35% (17) apresentou discordância

da proposição, demonstrando não haver maior facilidade na classificação dos ativos com a retirada do referido termo em sua conceituação. Em seguida, 29% (14) dos respondentes mostraram-se indiferentes, e 27% (13) concordaram com maior facilidade advinda da modificação. O restante dividiu-se em 'discordo totalmente' com 4% (2) e 'concordo totalmente' com 6% (3).

Alguns dos docentes justificaram que a variável 'eventos passados' tornava-se redundante para o entendimento dos discentes. Outros docentes afirmaram que a retirada dessa variável não interferia na aplicação dos novos conceitos, bem como um dos docentes afirmou que existiam outras variáveis que interferiam nessa aplicação.

Na opinião de um dos doutorandos, a continuidade permanece comprometida com a nova proposta de definição. Já as justificativas dos mestrands respondentes alegaram que a variável indagada encontra-se intrínseca na nova definição; em contrapartida, outro mestrando afirmou que a não delimitação de 'eventos passados' no conceito torna-o mais abrangente e vago. Outro mestrando destacou que esta mudança não oferecia reflexos quanto ao tratamento da essência sobre a forma.

A última questão relacionada à modificação do ativo se referiu ao termo 'probabilidade de geração de benefícios', que, segundo a proposta de modificação, não será mais utilizado. Assim, a questão elaborada deu-se pela seguinte indagação: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'probabilidade de geração de benefícios' também não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativos"? Nesta questão verificou-se que a maioria dos respondentes apresentou discordância parcial da facilitação da classificação dos recursos com um percentual de 39% (19), enquanto 10% (5) discordaram totalmente e 22% (11) mostraram-se indiferentes. Quanto à concordância, foi possível observar um percentual parcial de 25% (12) e total de 4% (2).

Os docentes afirmaram que a variável 'probabilidade' representa uma característica intrínseca do conceito dos elementos patrimoniais e que influenciará no processo de ensino; outros concordaram que a mudança facilitou esse processo e ainda que carrega outras variáveis que interferem.

Sobre essa questão, um dos doutorandos afirmou que a continuidade é que caracteriza o ativo, e um dos mestrands destacou que: "Não faz diferença, o conceito original 'bens e direitos' e a questão da essência sobre a forma prevalecem".

A seção seguinte, que trata do passivo, abordou duas questões. A primeira questão suscitada foi apresentada da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'derivada de eventos passados' não é mais considerada como condição necessária para que as obrigações sejam classificadas como passivos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como passivos"? Para o questionamento supracitado verificou-se que grande parte apresentou concordância na facilitação da correta classificação dos passivos; assim, o percentual que indica o grau de concordância foi de 41%, sendo 37% (18) concordantes parcialmente com a assertiva, e 4% (2) concordantes de maneira plena. O mesmo percentual de discordância total foi encontrado, 4%, enquanto os que discordaram parcialmente desta melhoria representaram 29% (14) dos respondentes. Os que se mostraram indiferentes a essa assertiva foram representados por 27% (13).

Sobre isto, grande parte dos docentes afirmou que essa mudança buscou a eliminação de redundância, pois a variável 'eventos passados' já estava intrínseca no conceito de passivo; em contrapartida, um dos mestrands ressaltou que esta mudança facilitou a aplicação, por existirem empresas que não possuem o controle do registro de dispêndios que irão influir no futuro, mas que não foram derivados de eventos passados.

O último questionamento evidenciou os aspectos de benefício econômico e foi apresentado da seguinte maneira: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'benefícios econômicos com a saída de recursos' também não é mais considerada como condição necessária para que as obrigações sejam classificadas como passivos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como passivos"? Nesta última questão, a maioria dos entrevistados apresentou concordância em 37% como um processo de facilitação da classificação, 33% (16) concordaram parcialmente, enquanto 4% (2) admitiram concordância total. O percentual de indiferentes a este questionamento foi de 29% (14), a mesma participação dos que evidenciaram discordância parcial; e 6% (3) discordância total.

A Tabela 2 sumariza os dados relativos às questões desta seção:

Tabela 2: Modificações Conceituais de Ativo e Passivo

	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Controle	6,1%	53%	20,4%	18,4%	2,1%
Eventos Passados - Ativo	4%	35%	29%	26%	6%
Geração de Benefícios	10%	39%	22%	25%	4%
Eventos Passados - Passivo	4%	29%	26%	37%	4%
Saída de Benefícios Econômicos	6%	28,5%	28,5%	33%	4%

Fonte: elaboração própria.

As justificativas apresentadas por alguns docentes para este resultado destacaram que o conceito de passivo tornou-se mais abrangente, não restringindo mais o passivo apenas à saída de recursos. Um dos doutorandos respondentes enfatizou que o passivo contrapõe o ativo, logo, entende-se que esta justificativa concentra-se na “transferência do recurso econômico presente”. Para um dos mestrandos, a influência dessa mudança conceitual ocorrerá em maior volume nas contas de resultado, haja vista que estas consideram os fatos que gerariam dispêndios sem benefício concomitante, exemplificando as perdas para ilustração de sua justificativa.

Com base nos argumentos apresentados pelos respondentes a respeito das propostas de mudança dos conceitos de Ativo e Passivo, nota-se que a percepção destes direciona-se para a reprovação do conceito proposto de Ativo. Assim sendo, sob o interesse técnico, o conceito proposto para o Ativo dificulta o controle operacional das práticas contábeis, conforme indica a percepção de alguns dos respondentes ao afirmarem que o conceito torna-se “abrangente e vago”.

No tocante ao interesse prático, a percepção dos respondentes indica que o conceito atual facilita o entendimento do que seria um Ativo, ao passo que o conceito proposto não é tão claro, dando margem a uma maior discricionariedade. A partir disso, o que se pode inferir é que as normas contábeis vigentes são utilizadas como forma de entendimento do processo de comunicação contábil, dando a entender que, sempre que possível, o julgamento do profissional para a produção e/ou interpretação de determinado fato econômico deve ser preterido em razão da norma.

Por fim, o interesse emancipatório pressupõe que a linguagem contábil deve ser livre de vieses e distorções (Habermas, 2002), promovendo assim maior reflexão e entendimento acerca das práticas desenvolvidas, ou seja, o interesse emancipatório deve ser voltado para uma “situação ideal de discurso”, em que a racionalidade comunicativa (Habermas, 1997) possibilitaria o entendimento sobre como são desenvolvidas e institucionalizadas as práticas contábeis e quais suas consequências no estabelecimento de uma linguagem contábil que favoreça seus usuários.

No entanto, a percepção dos respondentes indica que o conceito proposto pelo IASB para Ativo impossibilita que a linguagem contábil se livre de distorções, posto que a ‘abrangência’ do conceito oferece margem para discricionariedade, permitindo diversas interpretações a respeito de um único fato econômico.

Paradoxalmente, o conceito proposto de Passivo, pelo fato de tornar-se mais abrangente, simplifica seu entendimento, não estabelecendo restrições para os elementos patrimoniais que em sua essência devem representar a “transferência do recurso econômico presente”.

Desta forma, sob o interesse técnico, grande parte dos respondentes concorda que o conceito proposto do Passivo facilita a aplicação das práticas contábeis. O fato de esse conceito se tornar mais amplo promoveria uma redução de distorções quanto ao enquadramento deste grupo de contas.

No que se refere ao interesse prático, os respondentes afirmaram que esta mudança promoveria uma facilidade da interpretação do que seria considerado um Passivo, pois este agora seria delimitado apenas como qualquer obrigação que exija uma transferência de recursos. Infere-se, portanto, que neste caso o nível de julgamento a respeito do que pode ser enquadrado como Passivo é reduzido, diminuindo o erro de um possível não reconhecimento. Essa constatação pode ser decorrente de um forte ‘instinto’ conservador ou prudencial presente em grande parte dos procedimentos contábeis, inclusive brasileiros (Paulo; Antunes; Formigoni, 2008), que, segundo Iudicibus (2007, p. 10), “torce em favor da forma”, pressupondo um maior apego à utilização da norma contábil em razão do julgamento derivado de uma reflexão crítica na busca pela comunicação da essência do fato econômico.

A partir dessa colocação, entende-se também que interesse emancipatório não é observado para o conceito proposto de Passivo, haja vista as limitações impostas pelo comportamento conservador no contexto brasileiro, em que é possível verificar a tendência pelo reconhecimento de maiores passivos e despesas em detrimento do reconhecimento de lucros e receitas (COELHO; LIMA, 2007). Este fato contribui para a diminuição do Patrimônio Líquido e postergação de lucros (Ball; Shivakumar, 2005) e pode ter influenciado na percepção dos respondentes.

Por este motivo, entende-se que, para o Passivo, o interesse emancipatório é limitado quanto as suas características, principalmente no que diz respeito à realidade econômica enviesada e distorcida proporcionada pelo comportamento conservador (BASU, 1997). Isso leva à necessidade de maiores discussões críticas, segundo as quais a Contabilidade deve ser analisada à luz dos objetivos a que se propõe, sobretudo após o advento da harmonização contábil, no qual o atendimento às necessidades dos investidores ocorre em meio a um ambiente em que a produção e a interpretação das informações contábeis são influenciadas pela tradição conservadora.

5 CONCLUSÃO

Segundo o enfoque dado por Habermas, o processo de comunicação deve ser realizado sem distorções e livre de vieses. No que diz respeito à comunicação entre produtores e usuários da informação contábil, a Estrutura Conceitual Básica fornece os conceitos necessários à elaboração e interpretação das informações contábeis, devendo prover conceitos que não gerem distorções ou vieses no processo de comunicação.

A partir disso, buscou-se verificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade.

Pôde-se identificar a percepção dos respondentes acerca do processo de ensino e aprendizagem, e de como esse processo sofre influência, sendo esta caracterizada pela necessidade de os docentes reportarem as características conceituais existentes, e propostas, durante a transmissão dos novos conceitos.

Já no que diz respeito à percepção dos acadêmicos sobre os conceitos propostos pelo IASB, pôde-se observar que, predominantemente, os respondentes entenderam que o conceito proposto de Ativo não facilita o processo de elaboração e interpretação das informações contábeis, ao passo que o conceito proposto para o Passivo, caso implementado, obteve maior concordância quanto aos possíveis benefícios trazidos na elaboração e interpretação das informações.

A análise referente ao ensino e aprendizagem dos conceitos propostos evidenciou que estes não promovem totais melhorias para o processo de ensino e aprendizagem, podendo resultar em distorções na prática e na compreensão interpretativa das informações contábeis. Assim, durante o processo de ensino e aprendizagem não há um maior grau de reflexão crítica acerca dos conceitos de Ativo e Passivo, voltando-se para a elaboração e interpretação das informações contábeis de acordo com o exigido pelas normas contábeis vigentes. Consequentemente, as respostas sugeriram predominância das características presentes nos interesses técnico e prático, em detrimento das características críticas mais presentes no interesse emancipatório.

Quanto à análise dos conceitos propostos notou-se que, para o Ativo, a percepção dos respondentes direciona-se para a reprovação, devido à abrangência deste novo conceito. Quanto ao Passivo, houve concordância sobre uma maior simplicidade no entendimento do conceito referente à abrangência conceitual, evidenciando um resultado paradoxal entre os conceitos propostos de Ativo e Passivo. Nesta abordagem, referente ao entendimento dos conceitos, caracterizou-se a predominância dos aspectos do interesse emancipatório, que pressupõe uma linguagem contábil livre de vieses e distorções, capaz de promover assim um maior entendimento das práticas desenvolvidas. No entanto, a divergência encontrada quanto aos conceitos propostos de Ativo e Passivo indica um comportamento de prudência e conservadorismo presentes na Contabilidade, podendo ser este um fator inibidor de reflexões críticas acerca dos procedimentos e conceitos constantes nos normativos contábeis.

Assim, para a elaboração e interpretação das informações contábeis, a percepção dos respondentes indicou uma reflexão crítica acerca dos procedimentos. Apesar disto, os interesses técnico e prático sobressaem-se em relação ao emancipatório, pois não se busca um maior entendimento e reflexão acerca da linguagem contábil proporcionada pela Estrutura Conceitual para com os seus usuários, sendo verificada uma limitação ao atendimento às práticas estabelecidas e ao entendimento interpretativo da norma.

Por fim, a percepção dos acadêmicos de Contabilidade sobre as novas definições dos elementos patrimoniais propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano, é analisada tanto para o processo de ensino quanto para a produção e interpretação das informações contábeis. Com isso, essa percepção indicou que, caso seja implementada a proposta de mudança do IASB, os novos conceitos irão influenciar o processo de comunicação contábil; no entanto, não totalmente a favor de uma emancipação em prol dos usuários, pois, segundo a percepção dos respondentes, os conceitos propostos ainda geram distorções, indo de encontro ao preconizado por Habermas em sua 'situação ideal de discurso'. Isso indica, por meio da análise dos resultados encontrados, um comportamento ainda conservador e prudente diante dos conceitos e processos contábeis por parte dos acadêmicos de Contabilidade.

Como principal limitação para este estudo, pode-se citar a reduzida quantidade de questionários obtidos, fato este que não permitiu uma melhor análise sobre a percepção dos acadêmicos. Adicionalmente, cabe salientar a abordagem teórica utilizada, dado que a análise qualitativa de dados sob a perspectiva da teoria crítica dá margem à subjetividade.

Como indicações para pesquisas futuras, sugere-se uma análise longitudinal da percepção dos acadêmicos e grupos de profissionais, como auditores e contadores, sobre as mudanças propostas e implementadas para os conceitos abordados neste estudo, de modo a tentar compreender como as mudanças propostas e possivelmente implementadas pelo IASB afetam as atividades destes grupos, sob o enfoque habermasiano.

REFERÊNCIAS

- ARRINGTON, C. E.; PUXTY, A. G. Accounting, Interests, and Rationality: A communicative relation. *Critical perspectives on Accounting*, 2, 31-58, 1991.
- BALL, R.; SHIVAKUMAR, L. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting & Economics*, v. 39, p.83-128, 2005.
- BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting & Economics*, v. 24, p. 3-37, 1997.
- BROWN, J.; DILLARD, J. Critical accounting and communicative action: On the limits of consensual deliberation. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 176-190, 2013.
- COELHO, A. C. D.; LIMA, I. S. Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados do Brasil. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 18, n. 45, p. 38-49, set./dez. 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *Pronunciamento Conceitual Básico (R1)*, 2011. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em 26 maio 2013.
- GALHOFFER, S.; HASLAM, J. Accounting and Modernity. *Advances in Public Interest Accounting*, v. 6, pp. 203 - 32, 1995.
- HABERMAS, J. Towards a theory of communicative competence. *Inquiry: An Interdisciplinary Journal of Philosophy*. v. 13, 1970.
- HABERMAS, J. *Knowledge and Human Interests*. Heinemann Books. Londres, 1972.
- HABERMAS, J. *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. 3. ed. Madrid: Cátedra, 1997.
- HABERMAS, J. *Racionalidade e comunicação*. Lisboa: Edições 70, 2002.
- HORKHEIMER, M. *Traditional and Critical Theory*. In: Critical Sociology. Paul Connerton (eds.). Harmondsworth: Penguin Books, 1976.
- INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). *IASB Agend ref - Staff paper*. 2013. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/archive/Pages/IASB-Staff-Paper-Recognising Liabilities-Arising-from-Lawsuits>

-posted-to-IASB-website.aspx>. Acesso em: 26 maio 2013

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). *Iasb Agend ref – Staff paper*. 2013. Disponível em: < [http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/May/10 Conceptual%20Framework.pdf](http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/May/10%20Conceptual%20Framework.pdf).> Acesso em: 05 jul. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 1, n. 1, p. 8 - 15 set./dez. 2007.

IUDÍCIBUS, S.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, vol. 8 n. 4 out./dez. 2011.

LAUGHLIN, R. C. Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory. *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n. 5, pp. 479-502, 1987.

LODH, S. C. A Critical Theory Approach to Management Accounting Research. *Accounting & Finance Working Papers*. School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 1991.

PAULO, E.; ANTUNES, M. T. P.; FORMIGONI, H. Conservadorismo contábil nas companhias abertas e fechadas brasileiras. *RAE – Revista de Administração de Empresas*. vol. 48, n. 3, p. 46-60, 2008.

PUXTY, A. G. *The Social and Organisational Context of Management Accounting*. London: Academic Press, 1993.

TENÓRIO, F. G. *Tem Razão a Administração: Ensaio de Teoria Organizacional e Gestão Social*. Ijuí: Ed. Unijuí, 2002.

Um estudo sobre o estresse na atividade profissional do contador de escritórios de contabilidade do município de Ituiutaba/MG

A study on stress in the professional activity of the accounting office accountant in the city of Ituiutaba / MG

RESUMO

O estresse faz parte do cotidiano das empresas e, embora não seja fácil defini-lo, há o lado positivo e o negativo. O ambiente organizacional ruim, a pressão e incoerência de normas no trabalho, a sobrecarga de atividades, a vida pessoal e a saúde mental e física colocadas em segundo plano têm efeitos diretos nos empregados e podem ocasionar problemas para a empresa. O presente estudo tem como objetivo geral analisar a existência do estresse ocupacional na atividade profissional do contador e seus principais fatores causadores. Foi feito um estudo de campo com abordagem qualitativa e quantitativa, em que se utilizou uma amostra composta por cinco empresas do ramo contábil situadas no município de Ituiutaba/MG. Os dados foram obtidos por meio de questionário aplicado a uma amostra composta por 51 funcionários. Como principais resultados pode-se destacar que os fatores enumerados como de maior relevância são: discriminação/favoritismo no ambiente de trabalho; o tempo insuficiente para realizar as atividades; cumprir tarefas que estão além da capacidade; e pouca valorização dos funcionários por parte dos superiores.

Palavras-chave: Estresse Ocupacional. Agentes Estressores. Produtividade.

ABSTRACT:

Stress is part of everyday business and, although it is not easy to define it, there is the positive and the negative aspect. The bad organizational environment, pressure and inconsistent standards at work, the overhead activities, personal life and mental and physical health placed in the background have direct effects on the employees and can cause problems for the company. This study has as main objective to analyze the existence of occupational stress in the accountant professional activity and its main drivers. We conducted a field study with qualitative and quantitative approach, which used a sample of five companies in the accounting branch located in the city of Ituiutaba / MG. Data were collected through a questionnaire applied to a sample of 51 employees. As the main results it can be noted that the factors listed as most relevant are: discrimination / favoritism in the workplace; insufficient time to perform the work; perform tasks that are beyond the capacity and little appreciation of employees by superiors.

Keywords: Occupational Stress. Stressors agents. Productivity.

Carlos Eduardo de Oliveira

Doutorando em Economia (UFU).
Professor Assistente – DE da
Universidade Federal de Uberlândia – UFU.
Faculdade de Ciências Integradas do Pontal -
Rua 20, nº 1600 - Bairro Tupã - Ituiutaba - MG
CEP 38304-402.
E-mail: carloseo@pontal.ufu.br.

Tathiana Fernandes de Moura

Graduada em Ciências Contábeis pela FACIP/
UFU. Faculdade de Ciências Integradas do
Pontal - Rua 20, nº 1600 - Bairro Tupã
Ituiutaba - MG - CEP 38304-402.
E-mail: tathyanafmoura@yahoo.com.br.

Josilene da Silva Barbosa

Mestrado em Ciências Contábeis. Professora
Assistente – DE da Universidade Federal de
Uberlândia – UFU. Faculdade de Ciências
Integradas do Pontal - Rua 20, nº 1600
Bairro Tupã - Ituiutaba - MG
CEP 38304-402.
E-mail: josilene@ufu.br.

Érika Monteiro de Souza e Savi

Doutoranda na Escola de Engenharia de São
Carlos – USP. Professora Assistente – DE da
Universidade Federal de Uberlândia – UFU.
Faculdade de Ciências Integradas do Pontal
Rua 20, nº 1600 - Bairro Tupã - Ituiutaba
MG - CEP 38304-402.
E-mail: erikasavi@pontal.ufu.br.

1 INTRODUÇÃO

As empresas estão inseridas em um mercado bastante competitivo devido a inúmeros fatores; entre eles, destacam-se a grande quantidade de informação, a crescente necessidade de inovação e aprimoramento das técnicas de gerenciamento para adaptação a eventos mais complexos. O ambiente organizacional agitado, a pressão e incoerência de normas no trabalho, a sobrecarga de atividades, a vida pessoal e a saúde mental e física colocadas em segundo plano têm efeitos diretos nos funcionários e podem ocasionar perdas no resultado. Afinal, de acordo com Tamayo (2008, p. 27-28), “a sobrecarga de trabalho é uma das queixas mais habituais dos trabalhadores”, [...] podendo “acarretar exaustão e queda de desempenho”.

Essa sobrecarga, além de diminuir o ritmo e a qualidade do trabalho, torna o estresse parte do cotidiano das empresas e, embora não seja fácil defini-lo, há o lado positivo e o negativo, ou seja, ele pode ser bom ou ruim, uma vez que, quando controlado, pode tornar os colaboradores mais ativos, porém, quando não controlado, pode causar diversos distúrbios físicos e emocionais. (TAMAYO, 2008).

Para Ayres (2003), se o agente estressor ocorrer em um período de curta duração, os efeitos poderão ser benéficos para o indivíduo deixando-o mais alegre, motivado e confiante ao realizar as atividades do dia a dia, porque há uma liberação de adrenalina no corpo. Em contraponto, se o agente estressor se estender por um período de tempo mais longo, os efeitos poderão ser negativos, causando exaustão física e mental. Além disso, Ayres, Cavalcanti e Brasileiro (2001) salientam que o estresse em um estágio mais avançado pode acarretar prejuízo para as empresas, pois o funcionário certamente apresentará queda na produtividade, acidentes de trabalho poderão acontecer com mais frequência e, conseqüentemente, a empresa demandará mais gastos com assistência médica. Como outro ponto negativo decorrente do estresse pode ser apontado o aumento do absenteísmo do funcionário.

Partindo desse pressuposto, o tema desenvolvido delimita-se a um estudo de campo representado por uma amostra composta por cinco empresas contábeis situadas no município de Ituiutaba (MG), escolhidas em uma população de vinte e oito escritórios. O critério utilizado para a seleção dos cinco escritórios foi a quantidade de funcionários de cada um, sendo escolhidos aqueles com número de colaboradores acima de dez.

Dessa forma, a presente pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: Quais são os fatores relevantes para a existência do estresse ocupacional em empresas contábeis da cidade de Ituiutaba/MG?

O objetivo geral, portanto, consistiu em identificar se o estresse ocupacional está presente nos escritórios de Contabilidade do município de Ituiutaba, bem como avaliar os seus principais fatores desencadeadores.

Este estudo se justifica pelo fato de que, decorrente das novas exigências impostas pelo mercado de trabalho, o estresse está cada vez mais presente na vida da maioria dos trabalhadores. Na profissão contábil esta realidade não é diferente, pois a quantidade de informações que devem ser conhecidas pela empresa e a velocidade com que devem ser processadas é apenas uma de tantas variáveis responsáveis pela presença do estresse ocupacional. Diante desse contexto, ressalta-se a relevância desta pesquisa para as empresas estudadas, tendo em vista que, por meio dos resultados do estudo, as empresas terão conhecimento dos principais agentes causadores de estresse, possíveis diminuidores da produtividade de seus colaboradores, contemplando de modo eficaz a redução destes fatores.

Acredita-se que os resultados serão importantes para demonstrar que o estresse pode sim estar presente no cotidiano dos profissionais contábeis, de modo que estes devem estar atentos aos sinais, buscando soluções e ajuda médica com o intuito de minimizar ou eliminar os riscos decorrentes da doença. O estudo encontra-se estruturado em seis seções, sendo esta primeira introdutória, seguida pela seção em que se expõe o referencial teórico. Na terceira e quarta seções apresentam-se os procedimentos metodológicos e a análise e discussão dos resultados, respectivamente. Posteriormente, na quinta seção serão apresentados os resultados da pesquisa e, na sexta, sintetizam-se as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção aborda-se a teoria de base para a fundamentação do presente estudo, iniciando-se com uma descrição conceitual sobre a Contabilidade e a atividade profissional do contador, como se caracteriza o estresse, quais são os seus agentes causadores, os seus aspectos positivos e negativos e o impacto que este tem na vida pessoal e profissional do indivíduo.

2.1 A Contabilidade e a atividade profissional do contador

A Contabilidade assume um papel relevante na tomada de decisão dos usuários tendo em vista sua capacidade de demonstrar o fluxo da riqueza nas organizações por meio das demonstrações contábeis. Embora Iudicibus (2000, p. 19) mencione que ela “[...] repousa mais na construção de um ‘arquivo básico de informação contábil’, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários,” [...] o autor destaca também que, além de exercer a importante função de apoiar a gestão das organizações, a Contabilidade, por meio de seu objetivo, busca atingir o maior número possível de usuários, sem perder a característica da relevância e utilidade.

Por meio dela faz-se a coleta, a apresentação e a interpretação dos dados contidos nas transações comerciais. A

Contabilidade constitui-se em importante ferramenta para os negócios, pois é capaz de informar ao empresário não só o lucro obtido, como também o desenvolvimento e desempenho da empresa em geral. A existência da Contabilidade é antiga e remonta à era primitiva da existência humana, quando o homem simplesmente fazia o controle dos rebanhos, caça, pesca e bebidas por meio da contagem. Desde sua origem tão primitiva a Contabilidade passa por mudanças em sua forma de registro, controle e elaboração das contas e demonstrações contábeis, sempre em busca de cumprir seu objetivo principal, que consiste em fornecer informações úteis aos usuários de modo que possa atender suas necessidades e demandas para tomada de decisão. (IUDÍCIBUS, 2000).

Atualmente, percebe-se que o mercado em geral se interessa pelas informações contábeis, como o governo, os credores, os investidores, os sindicatos trabalhistas e, principalmente, os administradores das empresas. Dessa forma, os Princípios Fundamentais da Contabilidade constituem o núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução de seus objetivos (IUDÍCIBUS; MARION, 2002). De acordo com Iudícibus e Marion (2002, p. 90), os Princípios Contábeis são “Entidade, Continuidade, Custo como Base de Valor, Denominador Comum Monetário, Realização da Receita, Reconhecimento das Despesas e seu Confronto com as Receitas e Essência sobre a Forma”.

Com relação à atividade profissional do contador, a Resolução CFC n.º 560, de 28 de outubro de 1983, em seu capítulo 1, expõe as atribuições privativas dos contabilistas. Entre elas citam-se as dez primeiras atribuições, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Atribuições dos Contabilistas

1) avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal;	2) avaliação dos fundos do comércio;
3) apuração do valor patrimonial de participações, quotas ou ações;	4) reavaliações e medição dos efeitos das variações do poder aquisitivo da moeda sobre o patrimônio e o resultado periódico de quaisquer entidades;
5) apuração de haveres e avaliação de direitos e obrigações, do acervo patrimonial de quaisquer entidades, em vista de liquidação, fusão, cisão, expropriação no interesse público, transformação ou incorporação dessas entidades, bem como em razão de entrada, retirada, exclusão ou falecimento de sócios quotistas ou acionistas;	6) concepção dos planos de determinação das taxas de depreciação e exaustão dos bens materiais e dos de amortização dos valores imateriais inclusive de valores diferidos;
7) implantação e aplicação dos planos de depreciação, amortização e diferimento, bem como de correções monetárias e reavaliações;	8) regulações judiciais ou extrajudiciais;
9) escrituração regular, oficial ou não, de todos os fatos relativos aos patrimônios e às variações patrimoniais das entidades, por quaisquer métodos, técnicas ou processo;	10) classificação dos fatos para registros contábeis, por qualquer processo, inclusive computação eletrônica, e respectiva validação dos registros e demonstrações.

Fonte: Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 560 (1983)

Além das atribuições mencionadas anteriormente, há também algumas atividades compartilhadas pelo profissional contador, as quais podem ser vistas no artigo 5º da mesma Resolução, o qual prevê que são consideradas atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões. O Quadro 2 apresenta alguns exemplos dessas atividades.

Quadro 2 – Atividades compartilhadas pelo profissional Contador

1) elaboração de planos técnicos de financiamento e amortização de empréstimos, incluídos no campo da matemática financeira;	2) elaboração de projetos e estudos sobre operações financeiras de qualquer natureza, inclusive de debêntures, <i>leasing</i> e <i>lease-back</i> ;
3) execução de tarefas no setor financeiro, tanto na área pública quanto privada;	4) elaboração e implantação de planos de organização ou reorganização;
5) organização de escritórios e almoxarifados;	6) organização de quadros administrativos;
7) estudos sobre a natureza e os meios de compra e venda de mercadorias e produtos, bem como o exercício das atividades compreendidas sob os títulos de "mercadologia" e "técnicas comerciais" ou "merceologia";	8) concepção, redação e encaminhamento, ao Registro Público, de contratos, alterações contratuais, atas, estatutos e outros atos das sociedades civis e comerciais;
9) assessoria fiscal;	10) planejamento tributário.

Fonte: Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 560 (1983).

Percebe-se que a Contabilidade exerce uma importante tarefa dentro das empresas, ou seja, fornece informações fundamentais para a tomada de decisão da alta administração, e seus instrumentos influenciam sobremaneira os interesses dos gestores e vice-versa. As atividades contábeis, devido às constantes mudanças e curtos prazos para que os profissionais se mantenham atualizados, entre outros fatores, podem provocar estresse naqueles que exercem a profissão contábil. Por ser pertinente para o presente estudo, estresse é o próximo assunto a ser discutido.

2.2 Estresse e seus agentes causadores

De acordo com Braga e Pereira (2011) a palavra *stress* é derivada do latim, sendo que no século XVII era empregada como conotação de adversidade ou aflição, porém, segundo os autores a partir do século XVIII passou a ser utilizada para dar sentido a algo que estivesse relacionado a pressão, força e esforço. Mais adiante, em meados do século XX, Selye (1965, p. 3) *apud* ANDRADE, GUIMARÃES E ASSIS (2010), conceitua o estresse como sendo o grau de desgaste físico e emocional do corpo. Apesar de considerada a doença do século XXI o estresse é, contudo,

(...) um mecanismo normal necessário e benéfico ao organismo, pois faz com que o ser humano fique mais atento e sensível diante de situações de perigo ou de dificuldade. Mesmo situações consideradas positivas e benéficas, como é o caso, por exemplo, das promoções profissionais, casamentos desejados, nascimento de filhos, etc., podem produzir Estresse. (Selye, 1965, p. 3 *apud* ANDRADE; GUIMARÃES; ASSIS, 2010, p. 4)

Ayres (2003) complementa que de fato existe o estresse positivo, que pode oferecer benefícios ao indivíduo. De acordo com o autor, para ser positivo o estresse não deve atingir um nível muito elevado, de modo que o indivíduo consiga ter controle da situação, se sentir estimulado e energizado para desempenhar suas atividades. Afinal de contas, se ocorrer o contrário, por exemplo, sensação extrema de cansaço, fadiga, falta de controle, nervosismo, falta de atenção e concentração, pode ser indicio de estresse negativo, o que pode gerar desconforto na realização das atividades do cotidiano e prejuízo do rendimento.

Uma “dose baixa” de Estresse é normal, fisiológico e desejável. Trata-se de uma ocorrência indispensável para nossa saúde e capacidade produtiva. As características desse Estresse positivo são: aumento da vitalidade, manutenção do entusiasmo, do otimismo, da disposição física, interesse, etc. Por outro lado, o Estresse patológico e exagerado pode ter conseqüências mais danosas, como, por exemplo, o cansaço, irritabilidade, falta de concentração, depressão, pessimismo, queda da resistência imunológica, mau-humor etc. (BALLONE e MOURA, 2008, p. 1).

Lipp e Rocha (1996) e Ballone e Moura (2008) complementam que o estresse pode ser algo positivo, afinal ele pode ocorrer mesmo em ocasiões consideradas benéficas, como em promoções profissionais, nascimento de um filho, casamentos desejados.

As tensões emocionais e físicas sentidas com frequência podem levar ao estresse, fazendo com que o organismo inicie uma série de reações. Contudo, essas reações não são em todo ruins, afinal, certa medida de estresse estimula o corpo e aumenta o desempenho das funções orgânicas (DELBONI, 1997). Nos estudos sobre o estresse, percebe-se que sua causa não se deve a uma situação à parte, mas a uma sucessão de situações tensas. Veloso e Pimenta (2004) e França e Rodrigues (1997) destacam alguns fatores que podem ser caracterizados como agentes estressores, tratados em três formas. Podem ser ocasionados pelo: a) ambiente externo – condições insalubres de trabalho, frio, calor, fome; b) pelo ambiente social – família, amigos, trabalho; c) pelo mundo interno – pensamentos do indivíduo, como alegrias, emoções e angústias. Gignac e Appelbaum (1997) *apud* FERREIRA e TOMEI (2004, p. 6) mencionam sintomas físicos e mentais causados pelo estresse, como “hipertensão, cansaço, dores de cabeça e náuseas, e nervosismo, depressão e raiva, respectivamente”.

O estresse ocorre no corpo por meio de um processo para promover uma defesa sistêmica a fim de que o organismo restabeleça seu estado de equilíbrio. Os sintomas recorrentes dessa fase de defesa são: aumento da frequência cardíaca, sensação de esgotamento, cefaleia, insônia e tensão muscular, acompanhados de sintomas psicossociais como: medo, oscilação de apetite, isolamento social, ansiedade. (PERES, 2008). A maneira como o indivíduo reage às situações adversas pode agravar a situação.

A exploração do sofrimento mental pela organização do trabalho pode dar origem a uma ideologia defensiva que servirá como elemento de manutenção das sanidades mentais. Entretanto, essa ideologia defensiva, no momento em que ela se direciona para um comportamento improdutivo (patogênico), pode gerar um desgaste maior no indivíduo e, conseqüentemente, maior estresse. (VELOSO; PIMENTA, 2004, p. 25; SELYE, 1995).

Ballone e Moura (2008) acrescentam que o efeito que o estresse pode ter em cada um tem a ver com a capacidade de conhecer o mundo, decorrente da percepção pessoal da realidade. Essa percepção é diferente em cada indivíduo, ou seja, a maneira como cada um percebe sua realidade. Selye (1956) *apud* SILLAS (2011, p. 23) “concluiu que o processo de estresse é constituído por três fases: 1) Fase de Alerta; 2) Fase de Resistência; e 3) Fase de Exaustão. Ao conjunto dessas três etapas o autor deu o nome de Síndrome Geral de Adaptação (SAG)”.

Na primeira fase, o indivíduo fica em alerta, sendo um processo do organismo que o prepara para agir em uma situação de urgência. Na segunda, o corpo utiliza reservas de energias adaptativas e, caso sejam suficientes, entra em equilíbrio, os sintomas de estresse desaparecem e a pessoa volta ao normal. Na terceira fase ocorre a ‘quebra’ do organismo e surgimento de doenças (ZANARDI, 2012).

2.3 O estresse no ambiente profissional e estudos relacionados

Há uma mistura de fatores na sociedade que ocasiona o estresse no trabalho e na vida cotidiana. Ballone e Moura (2008, p. 1) afirmam que:

A pessoa, além das habituais responsabilidades ocupacionais, além da alta competitividade exigida pelas empresas, além das necessidades de aprendizado constante, tem que lidar com os estressores normais da vida em sociedade, tais como a segurança social, a manutenção da família, as exigências culturais, etc.

São vários os fatores que acarretam o estresse. Entre eles, Ballone e Moura (2008) destacam a urgência de tempo; a responsabilidade excessiva; a falta de apoio; e as expectativas excessivas do próprio funcionário e dos que o cercam. Selye (1995) *apud* VELOSO e PIMENTA (2004) comenta ainda que pode ser caracterizada como agente estressor a rigidez excessiva da organização do processo de trabalho imposta ao funcionário, na medida em que impede sua própria realização e obriga-o a conviver com a incoerência das normas.

Os fatores que causam o estresse são chamados de estressores ou fonte de estresse, os quais podem provir de fontes externas e internas do indivíduo. Os fatores externos são, por exemplo, aqueles relacionados ao trabalho, dinheiro, perdas familiares, desentendimentos com amigos, colegas de trabalho e familiares, aborrecimentos, entre outros. Já os fatores internos estão relacionados às crenças, valores, costumes, natureza e princípios do próprio indivíduo (LIPP, 2000). Os sintomas do estresse geralmente estão associados ao cansaço, fadiga, surgimento de novas doenças, falha na memória e desgaste físico. (LIPP e MALAGRIS, 2001).

Em relação ao tema estresse ressalte-se que há na literatura alguns estudos que já abordaram essa temática envolvendo o ambiente de trabalho de alguns profissionais. Como exemplo pode ser citado o estudo de Vieira *et. al.* (2012), o qual teve como objetivo identificar o grau e os sintomas entre profissionais de Contabilidade, relacionando-os com fatores individuais e profissionais. Na revisão literária, foram discutidos os conceitos sobre estresse, suas fases e sintomas. Utilizou-se o modelo desenvolvido por Lipp (2003), efetuando a análise descritiva e estatística com uso do Microsoft Excel e SPSS. Os resultados encontrados foram: 50% não apresentam estresse; 35% encontram-se na fase de resistência; 13% em exaustão. Em suma, o estresse dos contabilistas é similar e aproxima-se do apresentado na literatura; os sintomas predominantes foram os físicos.

O estudo de Ferreira (2011) teve como meta investigar as relações existentes entre a organização do trabalho e as vivências de prazer/sofrimento dos trabalhadores em escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte, tema ligado à Psicodinâmica. Foi realizada uma pesquisa quantitativa, que usou como instrumento de coleta de dados o Inventário de Trabalho e Riscos de Adoecimento (ITRA), que é a terceira versão da proposta desenvolvida e validada por Mendes e Ferreira (2007). Os resultados foram submetidos à análise estatística e interpretados à luz da teoria sobre prazer e sofrimento no trabalho, os quais indicam que fatores como relacionamento socioprofissional, danos psicológicos e físicos e custo afetivo e cognitivo têm maior influência na determinação de situações de prazer e sofrimento no trabalho.

O estudo de Corrêa e Menezes (2002) teve como objetivo discutir sobre o estresse negativo ou distresse. Ao ressaltar o ambiente laboral, podem-se destacar as relações entre o estresse e o trabalho: as relações empresa-pessoa, os fatores estressantes no ambiente de trabalho, ligações com a atividade profissional, o tratamento e prevenção do estresse no trabalho. Os sintomas são distribuídos nas fases de alerta, de resistência e de exaustão, e vêm afetando um número crescente de trabalhadores em todo o mundo. Os fatores causais, muitos deles associados à vida moderna, são de difícil diagnóstico e tratamento, mas com múltiplas formas de prevenção, as quais dependem da aplicação eficaz da legislação em vigor, além de mudanças efetivas no estilo de vida, evitando-se a sobrecarga de trabalho, a vida sedentária e determinados hábitos de consumo.

O estudo de Fraga (2004) teve como objetivo investigar o estresse em 32 médicos lotados em três unidades da Secretaria Municipal de Saúde de Goiânia (GO), a fim de verificar se há presença de estresse, em que fase se encontra, se há prevalência de sintomas físicos ou psicológicos e as possíveis relações entre o estresse e o trabalho na instituição. Os resultados obtidos mostraram que 23 médicos (72%) apresentaram estresse. Dezoito participantes (78%) encontravam-se na fase de resistência, e cinco (22%), na fase de quase exaustão. Em 43% dos médicos considerados estressados houve predomínio de sintomas psicológicos; em 35%, de sintomas físicos; e em 22%, sintomas físicos e psicológicos. Portanto, identificaram-se possíveis estressores de ordem organizacional, relacionados às demandas do trabalho e às características próprias do exercício da Medicina.

O estudo de Glina e Rocha (2005) buscou compreender quais eram as políticas de recursos humanos para estagiários e supervisores do setor de cobrança de um banco internacional, e de que forma estas poderiam funcionar como fatores de estresse no trabalho. Trata-se de um estudo de caso, no qual se realizou a análise ergonômica do trabalho, com entrevistas, questionários, observações e análise documental. O estudo evidencia a presença de diversos fatores de estresse relacionados às políticas de RH para estagiários e supervisores. Concluindo, considera-se que, na formulação das políticas de RH, deveriam ser considerados seus impactos na saúde dos trabalhadores a quem se destinam, exigindo assim uma mudança de posicionamento da empresa com relação a crenças e valores referentes ao trabalhador, saúde, doença e poder.

O estudo de Zanardi (2013) teve como objetivo examinar a influência do estresse ocupacional entre os contabilistas que atuam em organizações contábeis de Florianópolis. A pesquisa aplicou metodologia de caráter descritivo, com abordagem quantitativa. Como instrumento para coleta dos dados foi utilizado um questionário, aplicado aos contabilis-

tas, que abordou os aspectos pessoais e profissionais como gênero, faixa etária, situação conjugal, renda familiar, grau de instrução, atividades desempenhadas, etc., além de situações relacionadas ao estresse na profissão, como agentes estressores, sintomas, estratégias para reduzir o estresse, etc. Verificou-se que entre as estratégias mais utilizadas pelos contabilistas para combater ou administrar o estresse estão o enfrentamento do agente estressor e o afastamento de situações estressantes. Os contabilistas também adotam estratégias relacionadas à melhoria da qualidade de vida, como alimentação e tempo de sono adequados, prática de atividades físicas, administração do tempo, lazer e entretenimento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os dados levantados neste estudo foram obtidos por meio de pesquisa de campo, bem como pela realização de um estudo multicaso, o qual consistiu na investigação de um problema específico em uma amostra composta por 5 escritórios de Contabilidade, entre os 28 filiados ao Sindicato dos Contabilistas do município de Ituiutaba/MG, escolhidos por serem os que apresentam quantidade de funcionários acima de dez. O estudo multicaso, segundo Stake (1999, p. 237), é um “estudo instrumental estendido a vários casos”. Infere-se, portanto, que, por meio do método multicase, será possível a realização de reflexões teóricas significativas no que se refere ao tema pesquisado.

Vale ressaltar que, para conhecer a quantidade de funcionários de cada escritório de Ituiutaba/MG, foi levantado no Sindicato dos Contabilistas, por meio de contato telefônico, o nome de cada um dos proprietários de todos os escritórios de Contabilidade existentes no município, uma vez que todos são cadastrados nesse sindicato. Em seguida, foi feita uma visita a todos os escritórios, em que foi questionada a quantidade de funcionários de cada um. Aproveitando esse momento, consultou-se o proprietário a respeito da possibilidade de uma pesquisa entre os funcionários sobre o estresse ocupacional. A aplicação do questionário foi autorizada mediante uma exigência, qual seja, a não identificação das empresas contábeis foco deste estudo.

A fim de alcançar o objetivo geral e os objetivos específicos, a pesquisa teve uma abordagem qualitativa que, conforme Andrade, Guimarães e Assis (2010, p. 6), caracteriza-se “pela imersão do pesquisador no contexto a ser pesquisado, onde ele é um interpretador desse pedaço de realidade”. Ainda, de acordo com Vieira (2006), a pesquisa qualitativa é útil para a análise de elementos relacionados à cultura organizacional e permite riqueza de dados. Para análise dos dados utilizou-se de procedimentos quantitativos, uma vez que foi adotada a estatística descritiva.

Para coleta de dados utilizou-se o instrumento de pesquisa elaborado por Moreira (2012). O questionário estruturado é composto por perguntas abertas e fechadas, as quais foram respondidas sem a presença do pesquisador. O questionário é considerado como o instrumento mais conhecido e usado em pesquisas, o qual de acordo com Oliveira (2001, p. 165) “é um instrumento que serve de apoio ao pesquisador para a coleta de dados”. Os questionários foram aplicados a 51 funcionários, parte do total dos colaboradores das cinco empresas. Essa limitação do estudo ocorreu devido à não disponibilidade dos demais funcionários para responder aos questionários no momento da aplicação.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os dados que foram coletados junto aos 51 colaboradores dos escritórios contábeis. A ordem da apresentação dos resultados inicia-se com a caracterização dos entrevistados e, na sequência, as análises dos fatores que compõem a escala de estresse ocupacional.

A caracterização dos entrevistados foi considerada a partir da identificação das seguintes variáveis: gênero, faixa etária, situação conjugal, escolaridade, renda familiar, filhos, moradia, tempo em que trabalha na empresa, principal cargo ou função exercida, atividade profissional extra, horas despendidas, as quais são apresentadas na Tabela 1.

Os resultados da Tabela 1 demonstram que, do total dos 51 funcionários entrevistados, 41% pertencem ao sexo masculino, e 59%, feminino. Dos que pertencem ao sexo masculino, 10% se encontram na faixa etária entre 18 e 25 anos; 50%, entre 26 e 35 anos; 25% estão na faixa etária de 36 a 45 anos; e 15%, acima de 45 anos. Já com relação ao sexo feminino, 10% se encontram na faixa etária entre 18 e 25 anos; 40%, entre 26 e 35 anos; 30% têm entre 36 e 45 anos; e 20% estão na faixa etária acima de 45 anos.

No tocante à questão da relação conjugal, os resultados apontam que a maioria dos funcionários entrevistados são casados. Observa-se também que os resultados destacam que a maioria possui nível superior completo. A renda familiar predominante varia de um a cinco salários mínimos. Ressalta-se que entre aqueles que são casados, a maioria tem filhos. Como a maior parte dos entrevistados é casada, moram com seus cônjuges. Percebe-se também que a maior parte dos funcionários entrevistados trabalha na empresa no período de um a cinco anos, sendo distribuídos entre os diversos cargos. Ressalta-se que a minoria dos funcionários entrevistados exerce alguma atividade profissional extra, em que as horas despendidas variam de uma a cinco horas, de seis a 10 horas e mais de 15 horas.

Destacam-se, com relação às perguntas abertas, as respostas dadas pelos entrevistados no que se refere aos fatores que mais provocam estresse no desenvolvimento das atividades, sendo eles: prazos reduzidos para entrega dos impostos; excesso de informação e de atualização das legislações; trabalho sob pressão; acúmulo de tarefas; excesso diário nas horas trabalhadas; falta de diálogo com o superior; atendimento ao cliente por telefone, pois interrompe e atrapalha o raciocínio; serviço solicitado em cima da hora; mau humor dos colegas de trabalho; a não entrega de documentos solicitados aos clientes; má distribuição das tarefas; atividades repetitivas; falta de comunicação; monitoramento do chefe;

Tabela 1: Características dos entrevistados

VARIÁVEIS	DADOS							
GÊNERO	Masculino (21) – 41%				Feminino (30) – 59%			
FAIXA ETÁRIA	18 a 25 (10%)	26 a 35 (50%)	36 a 45 (25%)	+ de 45 (15%)	18 a 25 (10%)	26 a 35 (40%)	36 a 45 (30%)	+ de 45 (20%)
SITUAÇÃO CONJUGAL								
Casado/União Estável	–	70%	100%	80%	33%	80%	50%	60%
Solteiro	100%	20%	–	20%	67%	20%	30%	20%
Separado/Divorciado	–	10%	–	–	–	–	20%	20%
Viúvo	–	–	–	–	–	–	–	–
ESCOLARIDADE								
Ensino Médio Completo	–	30%	20%	–	–	–	10%	–
Ensino Superior Completo	50%	30%	40%	50%	–	50%	70%	60%
Ensino Técnico Contábil	–	20%	20%	25%	33%	30%	20%	20%
Ensino Superior Incompleto	50%	20%	20%	–	67%	20%	–	–
Pós-Graduação	–	–	–	25%	–	–	–	20%
RENDA FAMILIAR								
De 1 a 5 Salários Mínimos	50%	80%	100%	80%	67%	90%	80%	40%
De 5 a 10 Salários Mínimos	50%	20%	–	20%	33%	10%	10%	60%
Acima de 10 Salários Mínimos	–	–	–	–	–	–	10%	–
FILHOS								
Não Possui	100%	40%	–	20%	100%	30%	30%	–
Possui	–	60%	100%	80%	–	70%	70%	100%
MORADIA								
Mora sozinho	–	10%	–	–	–	10%	20%	20%
Mora com o cônjuge	–	70%	100%	80%	67%	80%	50%	60%
Mora com os pais	100%	20%	–	–	33%	10%	20%	–
Mora com outras pessoas	–	–	–	20%	–	–	–	20%
TEMPO EM QUE TRABALHA NA EMPRESA								
Menos de um ano	–	20%	20%	25%	33%	10%	–	–
De um a cinco anos	100%	–	20%	–	67%	45%	20%	40%
De seis a 10 anos	–	–	–	25%	–	45%	10%	–
De 11 a 15 anos	–	20%	–	–	–	–	10%	20%
Mais de 15 anos	–	60%	30%	50%	–	–	60%	40%
PRINCIPAL CARGO OU FUNÇÃO EXERCIDA								
Departamento de Pessoal	50%	20%	60%	25%	33%	30%	–	20%
Departamento Contábil	–	20%	20%	50%	–	45%	30%	20%
Fiscal/Tributário	–	10%	–	–	33%	25%	60%	60%
Consultoria/Assessoria	–	–	–	–	–	–	–	–
Outro	50%	50%	20%	25%	33%	–	10%	–
ATIVIDADE PROFISSIONAL EXTRA								
Sim	–	–	20%	20%	–	10%	20%	–
Não	100%	10%	80%	80%	100%	90%	80%	100%
HORAS DESPENDIDAS								
De 1 a 5 horas	–	–	20%	20%	–	–	–	–
De 6 a 10 horas	–	–	–	–	–	–	10%	–
De 11 a 15 horas	–	–	–	–	–	–	–	–
Mais de 15 horas	–	–	–	–	–	100%	–	–

Fonte: dados da pesquisa (2015).

a rotina diária; falta de educação dos clientes; e vale ressaltar que quatro funcionários entrevistados responderam que nada provoca estresse no desenvolvimento de suas atividades.

Com relação ao que poderia ser feito pelos empregados para reduzir seu próprio nível de estresse, as respostas foram: fazer atividade física diariamente; dedicar-se mais ao lazer; relaxar mais nos horários de folga; repensar a forma como o trabalho está sendo realizado; mais tempo para família; período de férias mais longo; relevar algumas coisas; contar até dez. Cabe lembrar que quatro funcionários responderam que não há nada a fazer, pois não há estresse e seu ambiente de trabalho é tranquilo.

No que se refere ao que poderia ser feito pelos gestores da empresa para a redução do nível de estresse dos funcionários, provocado por suas atividades profissionais, foram as seguintes respostas obtidas: melhor distribuição das tarefas; reuniões mensais por setores; maior confiança e credibilidade no funcionário; valorização da mão de obra; plano de saúde; mais tolerância, compreensão e reconhecimento; aumentar o quadro de funcionários; liberar os trinta dias de férias corridos; ampliar as salas do escritório, para maior conforto; oferecer palestras motivacionais e melhorar a comunicação interna. Os resultados sobre as afirmações contidas na escala de estresse ocupacional estão expostos na Tabela 2.

Tabela 2: Escala de Estresse Ocupacional

	Discordo totalmente	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo totalmente
1. A forma como as tarefas são distribuídas em minha área tem me deixado nervoso	20%	26%	33%	21%
2. O tipo de controle existente em meu trabalho me irrita	30%	30%	33%	7%
3. A falta de autonomia no meu trabalho tem sido desgastante	40%	17%	26%	17%
4. Tenho me sentido incomodado com a falta de confiança do meu superior sobre o meu trabalho	60%	10%	20%	10%
5. Sinto-me irritado com a deficiência na divulgação de informações sobre decisões organizacionais	37%	31%	16%	16%
6. Sinto-me incomodado com a falta de informações sobre minhas tarefas no trabalho	60%	13.33%	13.33%	13.33%
7. A falta de comunicação entre mim e meus colegas de trabalho deixa-me irritado	33%	33%	22%	12%
8. Sinto-me incomodado por meu superior tratar-me mal na frente de colegas de trabalho	49%	10%	26%	15%
9. Sinto-me incomodado por ter que realizar tarefas que estão além da minha capacidade	40.5%	20%	13.5%	26%
10. Fico de mau humor por ter que trabalhar durante muitas horas seguidas	26%	27.5%	27%	19.5%
11. Sinto-me incomodado com a comunicação existente entre mim e meu superior	40%	19.5%	24.5%	16%
12. Fico irritado com a discriminação/favoritismo no meu ambiente de trabalho	31%	20%	13.5%	35.5%
13. Tenho me sentido incomodado com a deficiência nos treinamentos de capacitação profissional	37%	17.5%	33%	12.5%
14. Fico de mau humor por me sentir isolado na organização	65%	20%	11%	4%
15. Fico irritado por ser pouco valorizado por meus superiores	33%	20%	21%	26%
16. As poucas perspectivas de crescimento na carreira têm me deixado angustiado	40%	20%	16.5%	23.5%
17. Tenho me sentido incomodado por trabalhar em tarefas abaixo do meu nível de habilidade	63%	22%	11%	4%
18. A competição no meu ambiente de trabalho tem me deixado de mau humor	64%	20%	10%	6%
19. A falta de compreensão neste trabalho tem me causado irritação	40.5%	10%	23.5%	26%
20. Tenho estado nervoso por meu superior me dar ordens contraditórias	60%	13.5%	14.5%	12%
21. Sinto-me irritado por meu superior encobrir meu trabalho bem feito diante de outras pessoas	60%	10%	20%	10%
22. O tempo insuficiente para realizar meu volume de trabalho deixa-me nervoso	20%	11%	33%	36%
23. Fico incomodado por meu superior evitar me incumbir de responsabilidades importantes	49%	24%	20%	7%

Fonte: adaptado de Moreira (2012).

Destaca-se, nos resultados apresentados na Tabela 2, que o tempo insuficiente para realizar o volume de trabalho deixa os empregados nervosos, bem como a discriminação/favoritismo, provocando assim o estresse. Essas duas afirmativas foram apontadas por 18 entrevistados (concordo totalmente), portanto a mais votada como fator que provoca o estresse. Em seguida, votada por 13 entrevistados, estão as seguintes afirmações: Sinto-me incomodado por ter que realizar tarefas que estão além da minha capacidade; Fico irritado por ser pouco valorizado por meus superiores; A falta de compreensão neste trabalho tem causado irritação. Também, votadas por 12 entrevistados, os quais concordam totalmente com a afirmação: A forma como as tarefas são distribuídas em minha área tem me deixado nervoso. Tais afirmações foram votadas (concordo totalmente) pela maioria dos funcionários entrevistados, logo, pode-se constatar que são os fatores que mais contribuem com o estresse destes empregados. É válido mencionar que os entrevistados de forma geral podem apresentar reservas nas respostas (PAIVA *et al.*, 2002).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No que tange ao objetivo proposto neste artigo, que se constituiu em identificar se o estresse ocupacional está presente nos escritórios de Contabilidade do município de Ituiutaba/MG, bem como avaliar os principais fatores desencadeadores do estresse, na visão dos colaboradores de 5 escritórios contábeis localizados na cidade, conclui-se que, para aqueles colaboradores, os fatores enumerados como de maior relevância são: discriminação/favoritismo no ambiente de trabalho; o tempo insuficiente para realizar as atividades; execução de tarefas que estão além da capacidade; e pouca valorização dos funcionários por parte dos superiores.

O trabalho de Vieira *et al.* (2012), que trata do estresse do profissional de Contabilidade, menciona que o estresse dos contabilistas é similar e aproxima-se do apresentado na literatura; os sintomas predominantes foram os físicos. Tal como apontam as teorias pesquisadas em Rocha (1996), Ferreira (2011) e Fraga (2004), percebe-se que as mudanças e um nível favorável de pressão no trabalho são necessários e importantes para se manter e concorrer no mercado. Ressalta-se também a relevância do gerenciamento do estresse (LEITE JUNIOR, CHAMON e CHAMON, 2009). Todavia, tudo que é excessivo pode causar problemas e conflitos para a pessoa, provocando assim um nível de estresse prejudicial.

Considera-se, com base nos resultados, que as empresas contábeis, foco deste estudo, precisam reavaliar a sua administração, principalmente com relação à gestão de pessoas, que trata dos colaboradores de uma forma geral, visando conhecer possíveis falhas, antecipar-se a problemas e tomar iniciativas inovadoras que representem uma redução dos fatores que provocam o estresse no trabalho. Devem adequar seus profissionais para alcançar os padrões e objetivos da empresa, assim sendo, os colaboradores devem ser treinados, motivados e integrados ao trabalho, como tentativa de reduzir ou eliminar o estresse.

Dessa forma, acredita-se que os resultados da pesquisa servirão de alerta aos proprietários de escritórios contábeis, bem como aos funcionários, os quais precisam estar atentos para evitar os transtornos causados pelo estresse.

Com vistas à possibilidade de antecipar o controle de um possível estresse no trabalho, sugere-se uma conscientização dos gestores sobre a importância do desenvolvimento de ações voltadas para a saúde do trabalhador, de modo que este se sinta motivado e passe a satisfazer a organização, por meio do seu trabalho. Também há necessidade de conscientização dos colaboradores de que o trabalho deve ser uma fonte de prazer, e não de sofrimento, e que o estresse só poderá ser minimizado por meio de sua colaboração.

Recomenda-se às empresas a implementação de um programa de prevenção, tratamento e controle do estresse no trabalho, utilizando técnicas de relaxamento, seminários abordando a importância do combate ao estresse, ginástica laboral, entre outras atividades que venham proporcionar saúde aos colaboradores e, consequentemente, melhor qualidade de vida no trabalho, evitando que venham a desenvolver um quadro de estresse.

Para futuras pesquisas, sugere-se o aumento da quantidade de profissionais da área contábil entrevistados, abrangendo mais empresas do ramo, bem como a comparação desses resultados com os desta pesquisa. A produção e o incentivo a outros trabalhos nessa área podem contribuir para o aprofundamento dos estudos sobre a saúde dos trabalhadores da área contábil, e para a criação de instrumentos capazes de caracterizar as especificidades e o auxílio na resolução dos problemas.

O presente trabalho possui limitações, pois a pesquisa foi feita apenas com os colaboradores de cinco empresas contábeis, assim sendo, não é possível generalizar os resultados para todas as empresas do setor. Além disso, é importante citar a incipiência e o caráter relativamente recente de publicações qualitativas sobre o estresse (ANDRADE; GUIMARÃES; ASSIS, 2010).

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, C. R. de; GUIMARÃES, L. V. M.; ASSIS, L. B. de. *Análise Crítica das Pesquisas em Estresse Ocupacional da Anpad: Afinal, Cadê o Sujeito?* XXXIV EnANPAD. Rio de Janeiro, setembro, 2010.
- AYRES, K. V.; CAVALCANTI, G. A.; BRASILEIRO, M. do C. E. *Stress Organizacional: O Caso das Empresas de Base Tecnológica Incubadas da Região Nordeste*. EnANPAD, 2001.
- _____. *Incidência de Stress e Características de Empreendedorismo: Contribuições e Ameaças ao Desempenho dos Empreendedores de Empresas Incubadas*. EnANPAD, 2003.
- BALLONE, G. J.; MOURA, E. C. *Estresse: o que é isso?* Disponível em: <<http://www.psiqweb.med.br>>, revisto em 2008. Acesso em: 25 nov. 2014.
- _____. *Estresse e Trabalho: como o trabalho pode favorecer o estresse*. <<http://www.psiqweb.med.br>>, revisto em 2008. Acesso em: 25 nov. 2014.
- BARROS, A. de J. P. de; LEHFELD, N. A. de S. *Projeto de pesquisa: proposta metodológica*. 13 ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BRAGA, C. D.; PEREIRA, L. Z. *Relação Entre a Função Gerencial e o Estresse Ocupacional: Uma análise a partir do Impacto das Novas Tecnologias de Gestão*. III EnGPR (III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho). *Anais...* João Pessoa, novembro 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº. 560, de 28 de outubro de 1983. *Regulamentação da Profissão de Contador*. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao/cfc560.htm>>. Acesso em: 17 jan. 2015.
- CORREA, S. A.; MENEZES, J. R. M. *Stress e Trabalho*. Sociedade Universitária Estácio de Sá. Associação Médica de Mato Grosso do Sul. 1º Curso de Especialização em Medicina do Trabalho. Campo Grande, MS, 2012.
- DELBONI, T. H. *Vencendo o stress*. São Paulo: Makron Books, 1997.
- FACHIN, O. *Fundamentos de Metodologia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

- FERREIRA, A. R. *Prazer e sofrimento no trabalho de empregados de escritórios de contabilidade em Belo Horizonte/MG*. 2011. Disponível em: < http://www.fpl.edu.br/2013/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2011/dissertacao_alcir_rodrigues_ferreira_2011.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2015.
- FERREIRA, L. A. de A.; TOMEI, P. A. *Downsizing e Estresse: Um Estudo de Caso*. ENEO, 2004.
- FRAGA, G. S. *Ambiente de Trabalho, Estresse e Saúde em Médicos da Rede Municipal de Saúde de Goiânia*. 2004. Disponível em: < http://tede.biblioteca.ucg.br/tde_arquivos/10/TDE-2005-05-19T104948Z-50/Publico/Gutemberg%20da%20Silva%20Fraga.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2015.
- FRANÇA, A. C. L.; RODRIGUES, A. L. *Stress e trabalho: guia básico com abordagem psicossomática*. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2008.
- GLINA, D. E.; ROCHA, L. E. *As Políticas de Recursos Humanos como Fatores de Estresse no Trabalho de Estagiários e Supervisores do Setor de Cobrança de um Banco Internacional*. 2005. Disponível em: < <http://www.cadernocrh.ufba.br/viewarticle.php?id=41&layout=abstract&locale=>>>. Acesso em: 18 jan. 2015.
- IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 3. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 1991.
- LEITE JUNIOR, J. A. P.; CHAMON, E. M. Q. de O.; CHAMON, M. A. *Estresse e Estratégias de Enfrentamento em um Instituto de Pesquisas: Comparação com a Média da População Brasileira*. II EnGPR (II Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho). *Anais...* Curitiba (PR), novembro 2009.
- LIPP, M. M.; ROCHA, J. C. *Stress, hipertensão arterial e qualidade de vida: um guia de tratamento para o hipertenso*. 2. ed. Campinas: Papirus, 1996.
- LIPP, M. E. N. O que eu tenho é stress? De onde ele vem?. In: LIPP, M. E. N. (org.) *O Stress está dentro de você*. São Paulo: Contexto, 2000.
- LIPP, M. E. N.; MALAGRIS, L. E. N. O stress emocional e seu tratamento. In: B. Rangé (Org). *Psicoterapias cognitivo-comportamentais: um diálogo com a psiquiatria* (p. 475-490). Porto Alegre: Artmed, 2001.
- MENDES, A. M.; FERREIRA, M. C. Inventário sobre trabalho e riscos de adoecimento – ITRA: instrumento auxiliar de diagnóstico de indicadores críticos no trabalho. In: MENDES, A. M. (Org). *Psicodinâmica do trabalho: teoria, método e pesquisas*. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2007.
- MORAES, F. R. de; PEREIRA, L. Z.; VELOSO, H. M.; SILVA, A. R. da. *O Diagnóstico do Estresse Ocupacional em Gerentes do Setor de Prestação de Serviços em Belo Horizonte*. EnANPAD, 1998.
- MOREIRA, M. S. A Síndrome do Estresse. *Jornal Brasileiro de Medicina*, v. 48, n. 4, p. 19-32, 1985.
- OLIVEIRA, S. L. de. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e Teses*. Pioneira, 2001.
- PAIVA, K. C. M. de; JÚNIOR, M. D.; SILVA, M. A. L. da; VALENÇA, M. C. de A. *Situação de Trabalho, Qualidade de Vida e Estresse no Ambiente Acadêmico: Comparando Professores de Instituições Pública, Privada e Confessional*. EnANPAD, 2002.
- PERES, C. M. *Avaliação da Qualidade de Vida e dos Sintomas de Estresse em Mulheres Menopausadas com Disfunção da Articulação Temporomandibular*. 2008. 93 f. Dissertação (Mestrado em Educação Física). Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Campinas/SP. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000437536>>. Acesso em: 25 ago. 2014.
- PRESTES, M. L. de M. *A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia*. São Paulo: Rêspel, 2003.
- REINERT, M.; BULGACOV, S. *Mudança Organizacional e Estresse Ocupacional*. EnANPAD, 1999.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Atlas, 2011.
- ROCHA, L. E. *Estresse Ocupacional em profissionais de processamento de dados: condições de trabalho e repercussões na vida e saúde dos analistas de sistemas*. São Paulo, 1996. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/5/5137/tde-06042010122152/ptbr.php>>. Acesso em: 25 ago. 2014.
- SÁ, A. L. de. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- SILLAS, E. P. *Mulheres Contabilistas: um estudo do nível de estresse das profissionais atuantes no estado do Paraná*. Curitiba, 2011. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Mestrado em Contabilidade. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D053.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2014.
- STAKE, R. E. *Case studies*. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (ed). *Handbook of Qualitative Research*. Londres: Sage publications, 1994.
- TAMAYO, A. *Estresse e Cultura Organizacional*. São Paulo: Casa do Psicólogo: All Books, 2008.
- VELOSO, H. M.; PIMENTA, S. M. *Fontes de Pressão e as Novas Configurações do Trabalho: Uma discussão sobre os Modelos de Análise Estresse Ocupacional Frente à Realidade Bancária*. EnANPAD, 2004.
- VIEIRA, M. M. F. *Por uma boa pesquisa (qualitativa)*. In: VIEIRA, M. M. F., ZOUAIN, D. M. *Pesquisa Qualitativa em Administração*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- VIEIRA, S. S. da C. et. al. *Análise do nível de estresse do profissional de Contabilidade*. 2012. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.507/2175-8069.2012v9n18p103>>. Acesso em: 17 jan. 2015.
- ZANARDI, G. C. *O estresse ocupacional e sua influência na saúde e qualidade de vida dos contabilistas de Florianópolis*. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/103700>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

A tecnologia da informação contábil e a sua influência no trabalho individual dos profissionais de contabilidade em Senhor do Bonfim (BA)

Accounting information technology and its influence on personal work of accounting professionals in Senhor do Bonfim/BA

O trabalho foi apresentado no 10º Congresso Internacional de Gestão da Tecnologia e Sistemas da Informação, promovido de 12 a 14 de junho de 2013 pela FEA/USP São Paulo/SP.

RESUMO

Com a crescente globalização e a grande competitividade no mercado, as organizações tendem, cada vez mais, a buscar aprimorar seu desempenho. Desse modo, é necessário dispor de forma ágil e objetiva de informações que envolvam todo o sistema organizacional, o que pode ser alcançado por meio da adoção da Tecnologia da Informação (TI). Sendo assim, o objetivo deste artigo foi analisar a influência da TI nos profissionais de Contabilidade em Senhor do Bonfim/Bahia. A coleta dos dados foi por meio de um questionário já validado em língua portuguesa e adotado em pesquisas anteriores, em várias áreas do conhecimento, mas ainda inédito no contexto contábil. Foram obtidas 20 respostas validadas pela Análise Fatorial, testando-se sua confiabilidade de escala pelo coeficiente Alfa de Cronbach. Os achados da pesquisa demonstraram benefícios consideravelmente significativos da TI na Produtividade e no Controle Gerencial dos profissionais, contudo, o item Satisfação do Usuário não apresenta relação significativa com a Inovação dos respondentes.

Palavras-chave: Tecnologia da Informação. Profissional Contábil. Análise Fatorial.

ABSTRACT:

With increasing globalization and highly competitive market, organizations are increasingly seeking to improve their performance. To achieve this technological development there is a need for fast and objective information involving the organization, which can be achieved through the application of Information Technology (IT) in the organizational environment. Therefore the aim of this paper is to analyze the influence of IT on Accounting professionals in Senhor do Bonfim, Bahia. Data collection was by a questionnaire validated in Portuguese and adopted in previous researches in various areas of knowledge, but with no precedent in the Professional Accounting context. Twenty responses were obtained and validated by Factorial Analysis and had its reliability of scale investigated through Cronbach's alpha coefficient. The research findings demonstrate considerably significant benefits of IT on Productivity and Professionals Management Control. However, the item Customer Satisfaction has no significant relationship with the Innovation of respondents.

Keywords: Information Technology. Accounting Professional. Factor Analysis.

Alyne Cristina Gomes

Graduada em Ciências Contábeis pela UNEB.
Contato: Rodovia Lomanto Júnior, BR 407, Km 127, Campus Universitário, Senhor do Bonfim, BA – Brasil. CEP 48970-000.
Telefone: (74) 3541-8937.

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestrando em Ciências Contábeis (FURB).
Especialista em Controladoria (UNEB).
Contato: Rodovia Lomanto Júnior, BR 407, Km 127, Campus Universitário, Senhor do Bonfim, BA, Brasil. CEP 48970-000.
Telefone: (74) 3541-8937.

Raimundo Nonato Lima Filho

Doutorando em Contabilidade e Controladoria (USP). Doutor em Administração. Rodovia Lomanto Júnior, BR 407, Km 127, Campus Universitário, Senhor do Bonfim, BA, Brasil. CEP 48970-000.
Telefone: (74) 3541-8937.

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente globalização e a grande competitividade no mercado, as organizações tendem cada vez mais a buscar aprimorar seu desempenho com o intuito de alcançar a qualidade de seus serviços e/ou produtos. Para tanto, é necessário dispor de forma ágil e objetiva de informações que envolvam a firma. Isso pode ser alcançado por meio da aplicação da Tecnologia da Informação (TI) no ambiente organizacional.

O permanente processo de inovação de TI associado às contínuas alterações das práticas contábeis, além de trazer notáveis mudanças às organizações, transforma o comportamento das pessoas envolvidas nesse processo, em especial os profissionais de Contabilidade (CASTELLS, 2005).

Entende-se TI como tecnologia utilizada para a obtenção de informação em prol da organização. Para Davenport (1998, p. 9) “a abordagem comumente aceita para o gerenciamento de informações – investimento em novas tecnologias, e só – simplesmente não funciona. Os administradores precisam, na verdade, de uma perspectiva holística [...]”; esta nova perspectiva pode ser entendida como a percepção da realidade da informação em sua totalidade, ou seja, a avaliação da informação e todas as suas variáveis. Assim Davenport (1998, p. 9) define esse novo modo de encarar a Tecnologia da Informação como Ecologia da Informação, a qual considera: “os valores e as crenças (cultura); como as pessoas realmente usam a informação (comportamento e processos de trabalho); as armadilhas que podem interferir no intercâmbio de informações (política); por fim, a tecnologia”. Pelo pressuposto da Ecologia da Informação, pode-se entender que a tecnologia não será de grande utilidade para as organizações caso não tenha uma interação direta com o fator humano. Desse modo, o profissional de Contabilidade – considerado como fator humano – e seu comportamento são de extrema importância na aplicação da TI nas firmas, tanto nas rotinas operacionais quanto nas de tomada estratégica de decisões.

Atualmente, a gestão eficiente de informações representa um dos maiores desafios enfrentados pelas organizações. Contudo, ainda existem diversas empresas que não investem em sistemas de informações próprios, que gerem elementos essenciais à Contabilidade para supervisão das atividades internas e demonstração de sua realidade por meio de relatórios, para que a organização, munida de tais informações, se torne apta a tomar decisões adequadas ao seu crescimento e desenvolvimento.

A Contabilidade é a atividade básica fornecedora de informações para as organizações; assim, é de competência do profissional contábil saber utilizar e usufruir ao máximo de todas as facetas disponibilizadas pela TI em prol de uma informação, a mais assertiva possível, de acordo com os propósitos da organização. Também é considerada a fonte primária de informações sobre todas as atividades organizacionais. Desse modo, considerando que o desenvolvimento das organizações é fruto da melhor utilização da TI e que o profissional de Contabilidade é um dos principais usuários dessa tecnologia, questiona-se: qual a influência da Tecnologia da Informação (TI) Contábil no trabalho individual dos profissionais de Contabilidade?

O objetivo geral desse trabalho foi analisar a influência da TI nos profissionais de Contabilidade em Senhor do Bonfim/Bahia. Para alcançar o objetivo geral, e os objetivos específicos, consistiu em verificar a relação da TI e os constructos: satisfação do usuário, controle gerencial, inovação e produtividade dos profissionais contábeis nos escritórios de Contabilidade da cidade.

A escolha do objeto de estudo se deve ao fato de o conhecimento e o uso acertado da Tecnologia da Informação serem imprescindíveis para o crescimento, não só das organizações, como também das pessoas e profissionais ligados, sobretudo o profissional contábil. Também há necessidade de destacar o fator humano na área de pesquisa relacionada à TI e a escassez de estudos na agenda de pesquisa voltados especificamente ao profissional de Contabilidade.

Este artigo foi dividido da seguinte forma: na introdução, encontra-se a visão geral, apresenta-se o problema, justificam-se as motivações da adoção do tema e os objetivos a serem alcançados; na segunda parte, encontram-se os conceitos e funções da Tecnologia da Informação; na terceira, tem-se a metodologia aplicada na execução desta pesquisa; já na quarta parte, a validação do instrumento de pesquisa e o teste de hipóteses; e, por fim, nas considerações finais, o fechamento do trabalho e a proposta de continuação na intenção de se aprofundar no tema abordado.

2 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (TI)

O conceito de Tecnologia da Informação (TI) pode ser descrito basicamente como uma série de recursos tecnológicos para produção e utilização da informação. Segundo Rezende e Abreu (2000, p. 25) a Tecnologia da Informação está fundamentada nos seguintes componentes: *Hardware* e seus dispositivos e periféricos; *Software* e seus recursos; Sistemas de Telecomunicações; Gestão de dados e informações.

Pode-se entender *Hardware* como a parte ‘palpável’ de um computador, os dispositivos e periféricos são equipamentos que trabalham junto com o computador; já *software* é tudo que não é ‘palpável’, criado para trabalhar em conjunto com o computador. Sistema de Telecomunicações pode ser descrito como toda forma de equipamento usado para troca de dados e de informações em uma organização. Já a gestão de dados e informação é definida como a forma de gestão de todo dado e informação inerente à organização.

Os estudos apontam que o interesse em relação à importância da Tecnologia da Informação teve início em meados da década de 1970; nessa época estas tecnologias passaram a ser usadas como recurso nas organizações. Já nos anos

1980, começaram a ter um papel ligeiramente mais abrangente, em que a realização de projetos se tornou um pouco mais dependente da sua integração com a organização.

No início dos anos 1990, a Tecnologia da Informação assumiu um caráter um pouco mais estratégico, porém ainda era usada de forma limitada pelas organizações; no final dos anos 1990, a TI passou a ser utilizada de maneira mais abrangente, tornando a competitividade mais acirrada entre as organizações. No início do século XXI a Tecnologia já fazia parte da empresa de modo intrínseco, inclusive na forma de setor/departamento organizacional.

A Tecnologia da Informação é ferramenta imprescindível para o desenvolvimento e crescimento de qualquer empresa, porém nem sempre é vista como um investimento necessário e indispensável; esta valorização da TI só é alcançada pelas organizações por meio de seu amadurecimento no mercado econômico (SHAPIRO; VARIAN, 1999). O objetivo da TI dentro de uma organização é fazê-la se desenvolver e torná-la competitiva no mercado, sendo necessária, porém, uma adequada utilização desta tecnologia por seus administradores.

Para que a Tecnologia da Informação tenha o efeito esperado, é preciso ser direcionada de modo adequado aos setores da organização. À medida que a TI é adotada, amadurece na firma a forma como é utilizada. Essa melhoria está vinculada diretamente às modificações e adequações dos processos. Nos primeiros estágios da implementação da TI, percebe-se que a maioria de seus sistemas é direcionada para o controle operacional da organização, conforme essa tecnologia vai amadurecendo e o direcionamento exclusivo vai se modificando e se transformando em um direcionamento mais homogêneo entre o controle operacional e o controle gerencial. No último estágio de amadurecimento da Tecnologia da Informação nas organizações, nota-se que a aplicação de recursos da TI não está centralizada somente em um único ponto, e sim que é praticamente homogênea, potencializando a obtenção de benefícios trazidos pela Tecnologia da Informação (TIDD, 2001).

Nas últimas décadas algumas mudanças significativas vêm modificando o meio ambiente das organizações. A principal mudança é a globalização, visto que o sucesso de qualquer organização sempre dependerá de sua habilidade em trabalhar globalmente. Nesta perspectiva cresce o valor da informação, pois esta passa a ser fundamental para compor a base de uma estrutura de comunicação universal, “[...] a globalização é vista como reforçando o caráter cumulativo das vantagens competitivas dos grandes conglomerados, que vêm instalando redes de informação mundiais internas” (LASTRES; ALBAGLI, 1999, pp. 13-14).

Uma mudança promovida pela globalização gerada pela TI que merece destaque é a que está ocorrendo na forma de organização e gerenciamento nas empresas. Estas geralmente se caracterizam pela forma hierárquica ou mesmo centralizadora de gerenciar, ou seja, estão fundadas em divisões rígidas de trabalho, planos e regras formais. Porém, está surgindo um estilo mais descentralizado, em vez de planejamentos formais, e este novo modelo fundamenta-se em compromissos informais que estabelecem objetivos a serem alcançados. As organizações estão trocando a estrutura hierárquica que as dominava no passado por estruturas mais horizontalizadas. Esta evolução está sendo buscada, pois trará inúmeras melhorias organizacionais, como a maior facilidade de comunicação entre a base hierárquica e o topo hierárquico da organização; com isso, haverá mais autonomia entre os níveis organizacionais levando a instituição à redução ou até mesmo à eliminação das barreiras de comunicação com relação a problemas, soluções e até mesmo ideias inovadoras.

Nesse novo ambiente criado pelas entidades, as regras precisam ser refeitas para que exista de fato mais flexibilidade, proporcionando maior delegação e autonomia de decisão, e que a descentralização cresça ao nível do cliente. Um novo modelo surgirá com a contínua redução dos níveis de hierarquia, a qual se constitui de grupos com objetivos em comum que gerenciam a si próprios; essa integração efetiva entre os grupos de trabalho só será atingida com o uso contínuo da TI (SIQUEIRA, 2008).

Para Brito (2010) as vantagens de um gerenciamento descentralizado são: rapidez na finalização das tarefas, trabalho em equipe, competição em favor da empresa, clientes mais satisfeitos, poder de barganha com os fornecedores, menor rotatividade, motivação entre os membros da equipe, entre outras. Para que exista uma evolução na competitividade de tais organizações, torna-se imprescindível criar uma nova mentalidade nas pessoas, ressaltando a importância da visão única dos objetivos das organizações. O crescimento nos negócios irá evoluir, e esse crescimento será graças ao uso cada vez mais forte do conhecimento, da globalização, das pressões dos competidores.

O resultado dessa transformação da entidade provocada pela competição global será a informação transformada em conhecimento. Sendo assim, a informação e o conhecimento gerados pela TI se tornam a base central das organizações, estabelecendo um plano estratégico que suscita condições ideais para alcançar os objetivos e cumprir a missão constituída pela organização.

A Tecnologia da Informação trouxe benefícios comprovados, porém estes podem não estar necessariamente ligados ao investimento financeiro, mas sim à forma como é empregada. No entendimento de Graeml (1998, p. 3) “um primeiro passo para uma decisão acertada é ter consciência de que os benefícios advindos do investimento em TI não estão diretamente ligados ao investimento em si, mas ao uso que é feito dela”.

O principal benefício promovido pela Tecnologia da Informação é melhorar e aprimorar todo trabalho interno da organização mediante um melhor fluxo de informação. De acordo com Beal (2007, p. 3) “o principal benefício que a tecnologia da informação traz para as organizações é a sua capacidade de melhorar a qualidade e a disponibilidade de informações e conhecimentos importantes para a empresa, seus clientes e fornecedores”.

Os benefícios trazidos pela aplicação da TI em uma organização podem ser distinguidos em benefícios diretos de cur-

to prazo e intangíveis de longo prazo. Graeml (1998, p. 8) os classifica assim: “benefícios diretos normalmente são de curto prazo e facilmente mensuráveis; benefícios intangíveis são normalmente de longo prazo e intimamente associados à estratégia competitiva da empresa”. Os benefícios diretos podem ser identificados por meio da redução de custo ou aumento na capacidade de produção. Ainda o mesmo autor (1998, p. 8) argumenta que estes benefícios são “facilmente quantificáveis pelos métodos de análise financeira tradicional e podem ser diretamente associados a um produto ou serviço executado pela empresa”. Os benefícios intangíveis são aqueles conquistados por meio da maior percepção do que o cliente procura, como a melhoria de determinado produto. São aqueles que não podem ser associados diretamente a um produto ou serviço, contudo contribuem para a melhoria do posicionamento da empresa no mercado (GRAEML, 1998).

Entre os principais benefícios da Tecnologia da Informação pode-se destacar o fácil acesso à troca de informação proporcionada pela abrangência geográfica da internet. Esses benefícios vão além da facilidade da informação, compreendendo a transformação do mercado e a geração de oportunidades.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo tem o intuito de medir, de acordo com uma escala de ordenação, o grau dos benefícios da Tecnologia da Informação nas atividades do profissional contábil. Babbie (2001, p. 64) explica que o principal objetivo de um *survey* em uma pesquisa é “descrever, explicar e explorar”, dessa forma foi utilizado este método com a replicação do instrumento desenvolvido por Torkzadeh e Doll (1999). Este questionário foi adotado na coleta dos dados e possui doze questões de escala de Likert, com cinco níveis variando de 1 “Discordo Totalmente” a 5 “Concordo Totalmente”, que objetivaram medir a percepção de intensidade dos benefícios da TI no trabalho do profissional contábil. O instrumento é exposto no quadro a seguir:

Quadro 1: Instrumento de Pesquisa

1.	Esse sistema poupa-me tempo
2.	Esse sistema melhora minha produtividade
3.	Esse sistema possibilita-me executar mais trabalho do que seria possível sem ele
4.	Esse sistema ajuda-me a criar ideias
5.	Esse sistema permite-me propor ideias
6.	Esse sistema coloca-me diante de ideias inovadoras
7.	Esse sistema melhora o serviço do usuário
8.	Esse sistema melhora a satisfação do usuário
9.	Esse sistema vai ao encontro das necessidades do usuário
10.	Esse sistema ajuda no controle gerencial do processo de trabalho
11.	Esse sistema melhora o controle do gerenciamento
12.	Esse sistema ajuda no controle do gerenciamento de performance do processo de trabalho.

Fonte: Torkzadeh e Doll (1999)

As questões 1 a 3 estão ligadas ao constructo Produtividade no Trabalho, medida que permite ao sistema melhorar a produção do usuário por unidade de tempo. As questões 4 a 6 mensuram o constructo Inovação no Trabalho, medida com a qual um sistema melhora a criatividade do usuário e a formulação de ideias. Por sua vez as questões 7 a 9 estão ligadas ao constructo Satisfação do Usuário, medida que lhe propicia proceder à avaliação dos clientes internos e externos da entidade. Por fim, as questões 10 a 12, que mensuram o constructo Controle Gerencial, que proporciona ao sistema regular os processos de trabalho e sua performance.

O presente estudo caracteriza-se, quanto aos seus objetivos específicos, como pesquisa exploratória, que, segundo Gil (1991, p. 45), tem “como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema”. Araújo e Oliveira (1997 *apud* PONTE *et al.*, 2007, p. 5) explicam que “a pesquisa exploratória é extremamente flexível, de modo que quaisquer aspectos relativos ao fato estudado têm importância”. Seu delineamento se dá por meio de um levantamento que tem como característica principal a coleta de informações diretamente das pessoas, para se conhecer o comportamento de determinado agrupamento. A fim de determinar as amostras e o universo da pesquisa utilizam-se técnicas de estatística, que segundo Araújo e Oliveira (1997 *apud* PONTE *et al.*, 2007, p. 5) trazem algumas vantagens. Entre elas, “melhora o conhecimento direto da realidade; oferece maior economia e rapidez e possibilita, por meio da quantificação das variáveis, o uso de correlações e outros procedimentos estatísticos”.

A natureza do estudo é quantitativa. Malhotra (2001 *apud* PONTE *et al.*, 2007, p. 8) destaca que “a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados e aplicar alguma forma de análise estatística”. A coleta de dados se deu com a utilização de questionários tendo sua técnica de análise de dados também quantitativa. No mês de agosto de 2012, na

cidade de Senhor do Bonfim, conforme dados do Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da Bahia, havia 30 escritórios contábeis registrados na categoria sociedade.

Para a coleta de dados o questionário foi aplicado por meio do Google Docs, sendo disponibilizado aos escritórios diretamente pelo CRC/Bahia. Deste universo de 30 escritórios, a pesquisa obteve uma amostra de 20 respostas.

O tratamento estatístico foi feito com técnicas descritivas e univariadas, que, segundo Ramos (2008), incluem todos os métodos de estatística descritiva que permitem a análise de cada variável separadamente. A seguir, foram utilizadas técnicas estatísticas multivariadas: Alfa de Cronbach, Análise Fatorial Exploratória e Análise de Clusters. Segundo Ramos (2008) só os métodos de estatística multivariada permitem que se explore o desempenho conjunto das variáveis e se determine a influência ou importância de cada uma. A análise em Alfa de Cronbach, segundo Mardia *et al.* (1997 *apud* ALBUQUERQUE 2005, p. 14)

(...) sumariza dados para interpretação e utiliza métodos que procuram grupos excludentes, ascendentes, reduzindo as informações de um conjunto de n indivíduos para informações de um novo conjunto de g grupos, onde g é significativamente menor que n , resultando um dendrograma de exclusão.

De acordo com Collares (2011) a Análise Fatorial Exploratória é uma técnica para reduzir o número de variáveis de uma base de dados, identificando o padrão de correlações ou de covariância entre elas e gerando um número menor de novas variáveis latentes, não observadas, calculadas a partir dos dados brutos. Bem e Giacomini (2007) explicam que a Análise de Clusters é uma técnica multivariada de classificação que objetiva reduzir a dimensionalidade dos dados. Agrupa um conjunto de dados em subconjuntos, utilizando um critério fixado que pode variar ligeiramente em virtude do método de agrupamento utilizado.

Foram levantadas três hipóteses com o propósito de responder ao problema do estudo e alcançar os objetivos estabelecidos; essas hipóteses são sustentadas por Torkzadeh e Doll (1999):

H1: afirma que a variável Produtividade é positivamente afetada quando existe uma relação proveitosamente intensa entre a TI e o profissional (neste estudo, o profissional contábil).

H2: afirma que quanto maior o aproveitamento da TI pelo profissional (neste estudo, o profissional contábil), mais perceptíveis serão os benefícios gerados pelo Controle Gerencial.

H3: afirma que existe relação significativa entre as variáveis Inovação e Satisfação do Usuário percebida pelos profissionais analisados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O resultado desta pesquisa é apresentado em três partes. A primeira sobre a caracterização da amostra. Na segunda é realizada a validação e análise do instrumento de Torkzadeh e Doll (1999). Na terceira etapa é feita a Análise de Clusters. E, por último, foi realizado o teste de hipóteses.

4.1 Validação e análise do instrumento do processo de trabalho

A validação é um método de analisar a exatidão de uma determinada predição ou inferência obtida a partir dos escores de um teste. Validar é um método de investigação e não só uma demonstração do valor de um instrumento de medida. Para Raymundo (2009, p. 87) o processo de validação “não exaure, ao contrário, pressupõe continuidade e deve ser repetido inúmeras vezes para o mesmo instrumento. Valida-se não propriamente o teste, mas a interpretação dos dados decorrentes de um procedimento específico”.

Na validação desse instrumento foi efetuada a confiabilidade de escala pelo coeficiente Alfa de Cronbach e, em seguida, a validação com a Análise Fatorial Confirmatória (AFC) tendo o propósito de validar a sustentação teórica do *survey* aplicado. O Alfa de Cronbach é um fator estatístico que mensura a confiabilidade de um instrumento. Para Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 90) “a grande utilização e aceitação no meio acadêmico do coeficiente Alfa de Cronbach é um fator determinante para sua adoção como ferramenta para estimação da confiabilidade”. Foram feitas, primeiramente, a média e a análise do desvio-padrão para cada assertiva, como mostra a Tabela 1, e em seguida, a análise do Alfa de Cronbach por construto, conforme demonstra a Tabela 2.

Tabela 1: Média e desvio-padrão do instrumento aplicado

	Produtividade			Inovação			Satisfação			Controle Gerencial		
Assertiva	Q01	Q02	Q03	Q04	Q05	Q06	Q07	Q08	Q09	Q10	Q11	Q12
N – Válido	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
N – Faltando	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Média	4,80	4,75	4,55	3,35	3,55	3,80	4,40	4,40	4,70	4,60	4,65	4,80
Desvio-Padrão	,894	,910	1,234	1,843	1,820	1,735	1,465	1,465	,923	1,231	,933	,894

Fonte: Elaboração própria (2013).

A partir da Tabela 1, pode-se destacar que o constructo Produtividade no Trabalho apresentou médias próximas ao ponto máximo da escala (nota 5). Ou seja, os profissionais pesquisados entendem que a TI é uma ferramenta que estimula a sua produtividade. Já em relação ao constructo Inovação, as médias foram as mais baixas do instrumento, contudo, ainda acima do ponto médio da escala (nível 3). Assim, como a Produtividade, os respondentes entenderam que a TI promove a Satisfação do Usuário e o Controle Gerencial apresentando médias próximas do ponto máximo da escala.

Tabela 2: Teste de Coeficiente de Alfa Cronbach por Constructo

Constructo	Alfa De Cronbach	Número de Itens
Produtividade	,884	3
Controle Gerencial	,873	3
Inovação	,871	3
Satisfação do Cliente	,784	3
Geral	,892	12

Fonte: Elaboração própria (2013).

Segundo Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 91) “não há um valor mínimo definido para o coeficiente Alfa de Cronbach ser aceito como bom, mas acha-se na literatura o valor de [0,70] como mínimo aceitável”. Na Tabela 3, além de serem demonstrados os valores do coeficiente do teste Alfa de Cronbach, estes são comparados com estudos precedentes.

O coeficiente alcançado nesta pesquisa foi de 0,892, que está acima do valor mínimo de [0,70] definido como aceitável. Os coeficientes individuais de cada constructo foram analisados, e todos eles também apresentaram níveis aceitáveis a partir do teste de Alfa de Cronbach, conforme Tabela 2.

Na Tabela 3, comparam-se os resultados com outros estudos que também adotaram este instrumento de coleta de dados. Percebe-se que o tamanho da amostra deste *survey* não afetou sua significância, uma vez que os níveis de Alfa de Cronbach foram análogos aos estudos indicados. Os resultados das Tabelas 2 e 3 corroboram a aceitabilidade desta amostra, o que viabiliza a Análise Fatorial Confirmatória.

Tabela 3: Comparação dos Coeficientes Alfa de Cronbach das pesquisas do Processo de Trabalho

Constructo	Coeficiente teste Alfa de Cronbach			
	<i>Survey</i>	Antonelli <i>et al.</i> (2012)	Pereira (2003)	Torkzadeh e Doll (1999)
Produtividade	0,88	0,88	0,74	0,93
Controle Gerencial	0,87	0,89	0,87	0,93
Inovação	0,87	0,88	0,80	0,95
Satisfação do Cliente	0,78	0,89	0,81	0,96
TOTAL	0,89	0,94	0,82	0,92

Fonte: Elaboração própria (2013).

Foi efetuada a Análise Fatorial Confirmatória, e seus resultados demonstraram consistência. Lirio, Pierret e Souza (2003) explicam que KMO “é um teste que examina o ajuste de dados, tomando todas as variáveis”. A média aceitável em um teste de KMO é de [0,70], sendo assim, a média obtida nesta pesquisa pode ser considerada excelente, pois alcançou o valor de [0,916]. O teste de esfericidade de Bartlett aponta a existência suficiente de relação entre os indicadores [Qui-quadrado 90,429] para aplicação da AFC, como pode ser observado na Tabela 4. O grau de significância apresentou nível de 0,000%, o que corrobora a validade da amostra levantada.

Tabela 4: Resultados dos testes KMO e Bartlett

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin		,916
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	90,429
	DF	12
	Sig	,000

Fonte: Elaboração própria (2013).

Segundo Hair *et al.* (2005) o teste de comunalidade é aplicado para verificar o nível de variância compartilhada entre uma variável original e todas as outras incluídas na análise. Para que este teste seja considerado aceitável, seus dados precisam ser acima de 50%. De acordo com a Tabela 5, pode-se afirmar que todas as questões do instrumento aplicado são consideradas aceitáveis, o que permite que todos os *outputs* possam formar um ou mais fatores.

Tabela 5: Comunalidades

Questões	Inicial	Extração
Q01	1,000	,977
Q02	1,000	,977
Q03	1,000	,957
Q04	1,000	,817
Q05	1,000	,892
Q06	1,000	,851
Q07	1,000	,809
Q08	1,000	,798
Q09	1,000	,960
Q10	1,000	,694
Q11	1,000	,931
Q12	1,000	,977

Fonte: Elaboração própria (2013).

Na pesquisa seminal de Torkzadeh e Doll (1999) os resultados indicaram a existência de quatro fatores, que possuíam 81,86% de poder explicativo. Neste estudo, conforme a Tabela 6, percebe-se que a amostra coletada também exibe a existência de quatro fatores, que em seu total mostram um resultado de poder explicativo (88,65%) superior ao encontrado na pesquisa original de Torkzadeh e Doll (1999). Este dado comprova a aplicabilidade do instrumento de medida do impacto da TI no contexto do profissional de Contabilidade.

Tabela 6: Análise de componentes principais – NFC

Componente	Autovalor Inicial			Somadas extraídas dos carregamentos quadráticos			Somadas de rotação dos carregamentos quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	6,887	57,392	57,392	6,887	57,392	57,392	5,071	42,260	42,260
2	2,107	17,560	74,952	2,107	17,560	74,952	2,709	22,578	64,837
3	1,139	9,495	84,447	1,139	9,495	84,447	1,896	15,802	80,639
4	1,005	4,208	88,655	1,005	4,208	88,655	,962	8,015	88,655
5	,239	3,655	92,310						
6	,179	3,160	95,469						
7	,172	2,269	97,739						
8	,147	1,226	98,965						
9	,069	,575	99,540						
10	,050	,419	99,959						
11	,005	,041	100,000						
12	,000	0,00	100,000						

Fonte: Elaboração própria (2013).

A matriz de transformação de componentes, pelo método Varimax, conforme demonstrado na Tabela 7, possibilita uma classificação mais adequada das variáveis em cada um dos fatores latentes. Percebe-se que este método segregou os fatores da mesma forma que o instrumento original, ou seja, questões 1 a 3, 4 a 6, 7 a 9 e 10 a 12. Desse modo, destacam-se os 4 fatores indicados na AFC:

- O fator 1 é composto pelos seguintes indicadores: Q01, Q02, Q03
- O fator 2 é composto pelos seguintes indicadores: Q04, Q05, Q06
- O fator 3 é composto pelos seguintes indicadores: Q07, Q08, Q09
- O fator 4 é composto pelos seguintes indicadores: Q010, Q11, Q12.

Para analisar a normalidade dos dados, apresentam-se na Tabela 8 os testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk. Adotam-se os resultados apontados pelo teste Saphiro-Wilk, uma vez que a amostra levantada foi igual a vinte respondentes.

Tabela 7: AFC do Processo de Trabalho do Survey

Constructo teórico	Questão	Componente			
		1	2	3	4
Produtividade	Q01	,896			
	Q02	,933			
	Q03	,827			
Inovação	Q04		,877		
	Q05		,886		
	Q06		,843		
Satisfação	Q07			,811	
	Q08			,830	
	Q09			,918	
Controle Gerencial	Q10				,577
	Q11				,939
	Q12				,896

Fonte: Elaboração própria (2013).

Tabela 8: Teste de Normalidade

		Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig	Estatística	df	Sig
Produtividade	Q01	,538	20	,000	,236	20	,000
	Q02	,508	20	,000	,312	20	,000
	Q03	,492	20	,000	,408	20	,000
Inovação	Q04	,265	20	,001	,724	20	,000
	Q05	,337	20	,000	,699	20	,000
	Q06	,355	20	,000	,661	20	,000
Satisfação	Q07	,509	20	,000	,433	20	,000
	Q08	,509	20	,000	,433	20	,000
	Q09	,477	20	,000	,377	20	,000
Controle Gerencial	Q10	,527	20	,000	,351	20	,000
	Q11	,446	20	,000	,434	20	,000
	Q12	,538	20	,000	,236	20	,000

Fonte: Elaboração própria (2013).

Conforme se observa na Tabela 8, o grau de significância do teste foi igual a 0,000%, o que rejeita a hipótese nula de normalidade da amostra, portanto, os dados têm tendência de não serem normais, o que, por consequência, permite a adoção de testes não paramétricos para o teste de hipóteses.

4.2 ANÁLISE DE CLUSTERS

Malhotra (2001) explica a análise de Clusters como técnica usada para classificar objetos ou casos em grupos relativamente homogêneos chamados conglomerados. Os objetos em cada conglomerado tendem a ser semelhantes entre si, mas diferentes de objetos em outros conglomerados.

Foi realizada a Análise de Clusters para agrupar a amostra de acordo com o nível de envolvimento entre o respondente e a TI, balizado pela intensidade da importância da TI para cada assertiva; sendo assim, foram elaboradas medidas em escala adaptada de Likert de cinco pontos [(1) Discordo totalmente a (5) Concordo totalmente].

A análise foi feita com três clusters representando a amostra do estudo. O primeiro cluster constitui um nível de envolvimento inicial entre o respondente e a TI, o segundo representa um nível médio de envolvimento entre o respondente e a TI, e o último cluster significa um alto nível de envolvimento entre o respondente e a TI. Assim, por meio da

Tabela 9, verifica-se que existe alto nível de envolvimento entre grande parte dos respondentes (13) e a TI. Em contrapartida, 6 respondentes se apresentaram no cluster 1, isto é, em nível baixo de envolvimento com a TI.

Tabela 9: Número de casos em cada conglomerado

Conglomerado	1	6,000
	2	1,000
	3	13,000
Válido		20,000
Faltando		,000

Fonte: Elaboração própria (2013).

Para explicar os clusters, foi empregada a análise de variância ANOVA. Para Field (2009 *apud* ANTONELLI, 2012) este teste de hipóteses é utilizado para avaliar situações nas quais existem diversas variáveis independentes. Verifica-se que o resultado para explicar o agrupamento dos clusters foi elaborado por meio da análise de cada assertiva, como se observa na Tabela 10.

Tabela 10: ANOVA

	Conglomerado		Erro		F	Sig
	Média do Quadrado	df	Média do Quadrado	df		
Q01	7,600	2	,000	17	.	.
Q02	7,413	2	,054	17	136,531	,000
Q03	6,937	2	,887	17	7,821	,004
Q04	22,993	2	1,092	17	21,056	,000
Q05	21,270	2	1,201	17	17,716	,000
Q06	20,754	2	,923	17	22,483	,000
Q07	6,349	2	1,653	17	3,841	,042
Q08	6,349	2	1,653	17	3,841	,042
Q09	7,254	2	,100	17	72,868	,000
Q10	7,733	2	,784	17	9,860	,001
Q11	7,121	2	,136	17	52,459	,000
Q12	7,600	2	,000	17	.	.

Fonte: Elaboração própria (2013).

A ANOVA apresentou níveis significativos (Sig abaixo de 5%) para todos os itens do instrumento. Portanto, o teste de Análise de Variância corrobora a segregação da amostra de acordo com a análise de clusters demonstrada na Tabela 9.

4.3 TESTE DE HIPÓTESES

A Hipótese 1 (H1) afirma que a variável Produtividade é positivamente afetada quando existe uma relação proveitosamente intensa entre a TI e o profissional contábil; com o objetivo de testar essa hipótese foi realizado o teste de Poisson. Este teste representa a probabilidade de uma série de eventos ocorrerem em certo espaço de tempo se estes acontecerem independentemente de quando foi o último evento.

Os resultados assinalam que a variável Produtividade não é positivamente afetada desde que o sig seja maior ou igual a 0,05. Então, aceita-se a hipótese nula visto que a variável Produtividade é positivamente afetada. Mas, caso o sig obtido mostre um resultado menor que 0,05, rejeita-se a hipótese nula de que a variável Produtividade é positivamente afetada. Conforme os resultados obtidos demonstrados na Tabela 11, verifica-se que o valor do nível de significância do Teste de Poisson foi igual a 0,000, ou seja, rejeita-se a hipótese nula de que a variável Produtividade é positivamente afetada, e assim conclui-se que a variável Produtividade corrobora quando existe uma relação proveitosamente intensa entre a TI e o profissional contábil.

Tabela 11: Teste Hipótese 1

N		Q1	Q2	Q3
		20	20	20
Parâmetros Uniformes ^{a,b}	Mínimo	1,00	1,00	1,00
	Máximo	5,00	5,00	5,00
<i>Most Extreme Differences</i>	Absoluto	,950	,900	,850
	Positivo	,050	,050	,100
	Negativo	-,950	-,900	-,850
Kolmogorov-Smirnov Z		4,249	4,025	3,801
Asymp. Sig (2-tailed)		,000	,000	,000

Fonte: Elaboração própria (2013).

A Hipótese 2 (H2) afirma que quanto maior o aproveitamento da TI pelo profissional contábil, mais perceptíveis são os benefícios gerados pelo Controle Gerencial. Com o objetivo de testar essa hipótese, também foi realizado o teste de Poisson.

Os resultados assinalam que, desde que o *sig* seja maior ou igual a 0,05, e caso o *sig* obtido mostre um resultado menor que 0,05, rejeita-se a hipótese nula. Conforme os resultados obtidos demonstrados pela Tabela 12, verifica-se que o valor do *sig* foi menor que 0,05. Ou seja, rejeita-se a hipótese nula, e assim conclui-se que quanto maior o aproveitamento da TI pelo profissional contábil, mais perceptíveis são os benefícios gerados pelo Controle Gerencial.

Tabela 12: Teste Hipótese 2

N		Q10	Q11	Q12
		20	20	20
Poisson Parameter ^{a,b}	Média	4,6000	4,6500	4,8000
	Absoluto	,413	,323	,426
<i>Most Extreme Differences</i>	Positivo	,314	,323	,349
	Negativo	-,413	-,304	-,426
Kolmogorov-Smirnov Z		1,848	1,444	1,906
Asymp. Sig (2-tailed)		,002	,031	,001

Fonte: Elaboração própria (2013).

Por último, a Hipótese 3 (H3) afirma que existe relação significativa entre as variáveis Inovação e Satisfação do Usuário percebidas pelos profissionais contábeis. Visando testar a hipótese, foi realizado o teste de Friedman. Para Silva (2007) o teste de Friedman é utilizado para comparar os resultados de três ou mais amostras relacionadas. Este teste ordena os resultados para cada um dos casos e depois calcula a média das ordens para cada amostra. Se não existem diferenças entre as amostras, as suas médias das ordens devem ser similares.

Tabela 13: Teste Hipótese 3

	Hipótese Nula	Teste	Significância	Decisão
1	As distribuições das variáveis Q4, Q5, Q6 são as mesmas.	Teste de Friedman	,280	Aceita-se a hipótese nula

Fonte: Elaboração própria (2013).

Conforme os resultados obtidos demonstrados na Tabela 13, o nível de significância do Teste de Friedman foi de 28%. Sendo assim, superior a 5%, permite aceitar a hipótese nula de existência da relação entre as variáveis Inovação e Satisfação do Usuário percebidas pelos profissionais contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar a influência da TI nos profissionais de Contabilidade em Senhor do Bonfim (Bahia). Para o alcance desse objetivo, foi replicado o instrumento de Torkezadeh e Doll (1999). O instrumento de pesquisa consistiu de doze assertivas que foram subdivididas nos fatores Produtividade, Controle Gerencial, Satisfação do Usuário e Inovação.

A primeira variável Produtividade mostra que muitas tarefas deixaram de ser feitas manualmente para se tornarem digitais, a exemplo das escriturações fiscais. Essa realidade pode ser comprovada pelo maior número de clientes por profissional contábil. Como segunda e terceira variáveis, estão o Controle Gerencial e a Satisfação do Cliente. Na variável Controle Gerencial, podem-se perceber os benefícios na automatização de trabalhos manuais que geram, consequentemente, reflexos na criação de novos e melhores mecanismos de controle interno. Já os benefícios da TI também são notados na variável Satisfação do Usuário, pois todo o desenvolvimento gerado pela TI ao longo dos anos nas organizações aumentou a exigência de seus usuários e, com isso, a preocupação de trazer um melhor serviço. Na variável Inovação se estabeleceu um nível consideravelmente inferior às demais variáveis. Pode ser entendido como a necessidade dos profissionais contábeis de se dedicarem mais à resolução de problemas.

As barreiras deste estudo podem ser norteadas com a utilização do método de amostragem não probabilística. Os achados são a atividade dos profissionais do âmbito contábil; o estudo tem seu enfoque na relação da TI com este profissional; a delimitação geográfica compreende os escritórios de contabilidade registrados no Conselho Regional de Contabilidade na cidade de Senhor do Bonfim/Bahia e, por último, com delimitação temporal, o estudo ocorreu em um tempo predeterminado, no mês de agosto do ano de 2012.

Considerando os resultados encontrados, assim como as limitações existentes, indica-se para pesquisas futuras: aplicação dos instrumentos em outros tipos de profissionais visando a realização de comparações entre os índices de impacto da TI; replicação em uma amostra mais ampla de profissionais de contabilidade advindos de outra realidade social, para que seja possível a comparação e verificação de diferenças e semelhanças; e como a barreira é de um método não probabilístico, aconselha-se a replicação do instrumento em uma amostragem probabilística.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, M. A. *Estabilidade em análise de agrupamento*. Recife: Campus, 2005.
- ANTONELLI, R. A.; ALMEIDA, L. B.; COLAUTO R. D.; SILVA, W. V. Percepções dos profissionais de contabilidade quanto à influência da tecnologia da informação no seu processo de trabalho individual. *CAP Accounting and Management*, v. 6, n. 6, 2012.
- ARAÚJO, A. O.; OLIVEIRA, M. C. *Tipos de pesquisa*. Trabalho de conclusão da disciplina Metodologia de Pesquisa Aplicada à Contabilidade – Departamento de Controladoria e Contabilidade da USP. São Paulo, 1997.
- BABBIE, E. *Metodologia de Pesquisa de Survey*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2001.
- BEAL, A. *Introdução à gestão de tecnologia da informação*. Beal Educação e Tecnologia, 2007.
- BEM, J.; GIACOMINI, N. Gastos em cultura do Rio Grande do Sul e a delimitação de áreas homogêneas em municípios selecionados no ano de 2007. *Anais... VII Encontro Nacional da Associação Brasileira de Estudos Regionais e Urbanos*, São Paulo, 2007.
- BRITO, L. *Fatores positivos de uma gestão descentralizada*. Disponível em: <<http://www.sobreadministracao.com/fatores-positivos-de-uma-gestao-descentralizada>> Acesso em 05 dez. 2012.
- CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede. In: Cardoso, Gustavo; Conceição, Cristina Palma; Costa, António Firmino e Gomes, Maria do Carmo (orgs.). *A sociedade em rede em Portugal*. Porto: Campo das Letras, 2005.
- COLLARES, C. F. *Introdução à análise fatorial e análise de componentes principais*. Disponível em: <<http://carloscolares.blogspot.com.br/2011/01/introducao-analise-fatorial-e-analise.html>>. Acesso em: 15 dez. 2012.
- DAVENPORT, T. H. *Ecologia da Informação*: porque só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991.
- GRAEML, A. R. O valor da tecnologia da informação. Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Industriais, EAESP-FGV. *Anais...* São Paulo, set. 1998.
- HAIR, J. F. et al. *Análise multivariada de dados*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HORA, H. R.; MONTEIRO G. T.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, v. 11, n. 2, 2010.
- LASTRES, H.; ALBAGLI, S. *Informação e Globalização na Era do Conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- LÍRIO, Gilvete S. W.; PIERRET, Vanusa H.; SOUZA, Adriano M. *O emprego da análise fatorial para a avaliação da qualidade dos serviços da RBS – TV em um município do RS*. Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP. Ouro Preto, MG, Brasil, 21 a 24 de outubro de 2003.
- PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares de; MOURA, Heber José de; BARBOSA, João Victor. Análise das metodologias e técnicas de pesquisas adotadas nos estudos brasileiros sobre balanced scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006. In: Congresso ANPCONT, 2007. *Anais...* I Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Gramado, 2007. On-line.
- RAMOS, A. *Estatística Univariada, Bivariada e Multivariada*. Disponível em: <<http://alexandramos.blogs.sapo.pt/7901.html>>. Acesso em: 11 dez. 2012.
- RAYMUNDO, V. P. *Elaboração e validação de um instrumento de avaliação de consciência linguística*. Tese (Doutorado em Linguística Aplicada) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2009.
- REZENDE, D.; ABREU, A. F. *Tecnologia da Informação Aplicada a Sistemas de Informação Empresariais*. São Paulo: Atlas, 2000.
- SILVA, J. M. T. *Testes não paramétricos*. Universidade de Coimbra, 2007.
- SIQUEIRA, A. H. Sobre a natureza da tecnologia da informação. *Ciência da Informação*, v. 37, n. 1, 2008.
- SHAPIRO, C.; VARIAN, H. *A economia da informação*: como os princípios econômicos se aplicam à era da internet. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- TIDD, J. Innovation management in context: environment, organization and performance. *International Journal of Management Reviews*, v. 3, n. 2, 2001.
- TORKZADEH, G.; DOLL, W.J. *The development of a toll for measuring the perceived impact of information technology on work*. Omega, 1999 v. 27 pp. 327-339.