

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,
Belo Horizonte, v. 24, n. 2, maio/agosto de 2023
<http://revista.crcmg.org.br>
ISSN: 2446-9114



RMC

Revista Mineira de Contabilidade
Journal of Accounting of Minas Gerais



Carmo do Cajuru/MG

| Análise das competências desenvolvidas e dificuldades encontradas no ensino Contábil: uma aplicação do Problem-Based Learning

| Práticas da Governança Esportiva: Análise das Confederações Olímpicas Brasileiras

| Relação custo versus qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil

| Análise dos Relatórios Integrados de instituições financeiras no contexto da Pandemia de COVID-19

| Mimetismo Institucional dos Tribunais de Contas: (Des)Alinhamento das Normas Contábeis Emitidas no Reporte dos Recursos Associados à Covid-19 no Brasil

| Demandas Contemporâneas na Educação Contábil: Uma investigação sobre a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal

| Nível de atendimento à lei de acesso à informação em portais eletrônicos dos conselhos profissionais de contabilidade da região norte

REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE

Periodicidade quadrimestral
Volume 24, n.2, maio/agosto de 2023
ISSN 2446-9114

CRCMG

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais
Rua Cláudio Manoel, 639, Savassi - Cep 30140-105
BH/MG - Tel: (31) 3269-8400 - E-mail: rcrmg@crcmg.org.br
Edição: Fernanda Oliveira - MG 06296 JP

Redação: Déborah Arduini - MG 15468 JP

Assistente Editorial: Suélen Teixeira de Paula

Diagramação: Phábrica de Produções

Capa: Prefeitura de Carmo do Cajuru

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**

Suely Maria Marques de Oliveira

Comitê de Política Editorial

Prof^{as}. Dra. Virginia Granate Costa Sousa, ISCA/UA, Portugal;
Prof. Dr. Alexandre Bossi Queiroz, Brasil;
Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Goiás (UFG), Brasil;
Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil;
Prof. Dr. José Milton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil;
Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FIPECAFI, Brasil;
Prof^{as}. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil;
Prof^{as}. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil;
Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva, Saber e Saber - A Arte de Educar, Brasil

Editora

Prof^{as}. Dra. Nálbia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil

Editores Adjuntos

Prof. Dr. Ewerton Alex Avelar, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Brasil;
Prof^{as}. Dr^{as}. Edvalda Araújo Leal, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil;
Prof^{as}. Dr^{as}. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil;
Prof^{as}. Dr^{as}. Luciana Holtz, Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), Brasil;
Prof. Dr. João Estevão Barbosa Neto, Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Brasil

Corpo Editorial Científico

Prof^{as}. Dra. Márcia Athayde, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil;
Prof^{as}. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil;
Prof^{as}. Dra. Patrícia De Souza Costa, Universidade de Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil;
Prof. Dr. Renato Ferreira Leitão Azevedo, Postdoctoral Research Associate in the Human Factors & Aging Laboratory at the University of Illinois Urbana-Champaign (UIUC), EUA;
Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil;
Prof. Dr. Valcemiro Nossa, FUCEPE Business School, Brasil;
Prof^{as}. Dra. Vilma Geni Slomski, FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil;
Prof^{as}. Dra. Xiomara Esther Vásquez Carrazana, Universidade de Granada, UDG, Cuba, Cuba

CONSELHO DIRETOR 2022/2023**Presidente**

Suely Maria Marques de Oliveira

Vice-Presidente de**Administração e Planejamento**

Oscar Lopes da Silva

Vice-Presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

Mário Lúcio Gonçalves de Moura

Vice-Presidente de Registro

Renildo Dias de Oliveira

Vice-Presidente de Controle Interno

Maria da Conceição Barros de Rezende

Ladeira

Vice-Presidente de**Desenvolvimento Profissional**

Andreza Célia Moreira

Conselheiros Efetivos

Adelaide Maria da Cruz
Alacir Ribeiro Antonio Filho
Andreza Celia Moreira
Berenice Pereira Supupira
Celso Guimaraes da Costa
Cristiano Francisco Fonseca Neves
Cristina Lisboa Vaz de Mello
Daniel Lucas Cardoso
Denise de Oliveira Santos
Diogenes de Sousa Ferreira
Edenilson Duraes de Oliveira
Gideao Jose Pinto Oliveira
Helio Ricardo Teixeira de Moura
Janilton Marcel de Paiva
Lucas Carneiro Machado
Marcos de Sa Goulart
Maria da Conceicao Barros de Rezende
Ladeira
Mario Lucio Goncalves de Moura

Oscar Lopes da Silva
Otaricio Jose Dutra
Patricia Regina Teles
Renato Miguel da Cruz
Renildo Dias de Oliveira
Romeci Rodrigues dos Santos
Sandro Angelo de Andrade
Stella Maris Carvalho Cabral
Suely Maria Marques de Oliveira

Conselheiros Suplentes

Ana Carolina Braga de Moura
Anaeli Ramos da Silva
Aretuza De Pinho Tavares
Bruna Rauen Silva Pereira
Cleuton Assis dos Santos
Elias Wagner Silva
Emanuelly Melo Teixeira Dias Borges
Erick Junqueira de Almeida
Erico Souki Munayer
Evani Lucio de Melo
Fernanda Nogueira Gil
Gabriel Alfredo da Silva Torga
Jens Erik Hansen
Josmaria Lima Ribeiro de Oliveira
Leonardo Firmino dos Santos
Maíque Maia Gomes
Marina Ribeiro Xavier Cunha
Marlucio Candido
Onofre Junqueira Junior
Renildes Dantas De Almeida
Rogeria Marques Valente Libero
Ronaldo Maciel Dutra
Rosely Jesuina do Nascimento E Santos
Sandro Lobo Araujo

Revista Mineira de Contabilidade. Ano 24, n.2, 2º Quadrimestre, 2023.
Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG.
Quadrimestral
ISSN 1806-5988

2- Contabilidade - Periódico

CDU657 (051)

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet, no Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER), disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização. A RMC está utilizando o SEER como meio de gerenciamento do periódico. O SEER foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência à edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação online e sua indexação. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/>
© Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais - 2015

Palavra da Editora

Prezados(as) leitores(as),

Iniciamos o volume 24, número 2, do 2^a quadrimestre, da Revista Mineira de Contabilidade (RMC) de 2023, com o editorial convidado intitulado “A Era dos Algoritmos de Inteligência Artificial no Controle Gerencial”. Os autores, Cássia de Oliveira e Ewerton Alex Avelar, dedicaram a discutir a respeito do avanço da Inteligência Artificial (IA) sob as atividades dos profissionais da média gerência e em relação ao seu papel no processo de monitoramento e tomada de decisões.

Depois do editorial, o primeiro artigo, intitulado “Análise das competências desenvolvidas e dificuldades encontradas no ensino contábil: uma aplicação do *Problem-Based Learning*”, foi desenvolvido pelos autores Caritsa Scartaty Moreira, Jocycleber Meireles de Souza, Aneide Oliveira Araújo, Yuri Gomes Paiva Azevedo e Camilla Araújo Amaral Duarte. O estudo teve como objetivo analisar as competências desenvolvidas e dificuldades encontradas na aplicação do *Problem-Based Learning* (PBL) sob a ótica dos discentes da disciplina do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

O próximo estudo analisa os relatórios integrados no contexto da Covid-19, utilizando como critério as informações relacionadas ao conceito dos capitais e examinando os relatórios das principais instituições financeiras privadas do Brasil, sendo intitulado “Análise dos Relatórios Integrados de instituições financeiras no contexto da Pandemia de Covid-19”. Os autores são Vivian Maira Anschau, Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro e Alan Bandeira Pinheiro.

O artigo “Demandas Contemporâneas na Educação Contábil: uma investigação sobre a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal”, de autoria de Juh Círico, Rafael Scuzato Telles e Ana Carolina da Costa Criscuolo, investiga a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas do mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal.

Na sequência, o objetivo do estudo de Izabela Maria de Azevedo, Fábio Minatto e José Alonso Borba foi construir um indicador para analisar o nível de divulgação das práticas de governança nas confederações olímpicas brasileiras, por meio de informações divulgadas em *websites* das 34 confederações olímpicas brasileiras e do Comitê Olímpico Brasileiro. O título do artigo é “Práticas da Governança Esportiva: Análise das Confederações Olímpicas Brasileiras”. Em seguida, na pesquisa intitulada de “Mimetismo Institucional dos Tribunais de Contas: (Des)Alinhamento das Normas Contábeis Emitidas no Reporte dos Recursos Associados à Covid-19 no Brasil”, os autores Ronaldo José Rêgo de Araújo, Maria Eduarda Oliveira Fernandes, Daniel Augusto Celestino Ferreira, Carla Janaina Ferreira Nobre Rêgo e Idalberto Alves Queiroga Júnior buscaram analisar as determinações estabelecidas pelos Tribunais de Contas e averiguar os alinhamentos, inovações ou omissões entre os tratamentos contábeis adotados pelos Tribunais de Contas e as determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Com o objetivo de analisar os níveis de transparência dos conselhos regionais de contabilidade da região Norte do Brasil, adotando como referência um questionário com 13 itens em conformidade com as exigências do Acórdão 96/2016 do Tribunal de Contas da União (TCU), o artigo de Anderson Barreiros Oestereich, Francisco Carlos da Costa Filho, Luis Eduardo Brandão Paiva e Tissiany Melo Matos se intitula “Nível de atendimento à lei de acesso à informação em portais eletrônicos dos conselhos profissionais de contabilidade da região norte”. Por fim, Andreia Arruda de Oliveira e José Glauber Cavalcante dos Santos buscaram examinar a relação entre os custos e a qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil, listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), no estudo intitulado de “Relação custo versus qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil”.

Assim, felicitamos os autores que tiveram os artigos aprovados e a publicação de suas pesquisas na RMC. Pesquisas que trazem contribuições para o conhecimento da área de Ciências Contábeis. Agradecemos aos autores pelo voto de confiança, por submeterem seus artigos à RMC e acreditarem na qualidade do seu processo de avaliação, e aos avaliadores pela dedicação na realização de um trabalho prestimoso. Desejamos a todos uma excelente leitura!

Profa. Dra. Nálbia de Araújo Santos.

Editorial

A ERA DOS ALGORITMOS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO CONTROLE GERENCIAL

Cássia de Oliveira

cassiaooliveira@ufmg.com

Graduada em Ciências Contábeis com Ênfase em Controladoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), Especialista em Finanças Empresariais, Mestre em Controladoria e Contabilidade, Doutoranda em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Professora Substituta do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4779-8497>
LATTES: <http://lattes.cnpq.br/4055416467748764>

Ewerton Alex Avelar

ewertonalexavelar@gmail.com

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Especialista em Educação pela Universidade Federal Fluminense (UFF), Mestre em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA) e Doutor em Administração pela UFMG.
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2374-8954>
LATTES: <http://lattes.cnpq.br/6758338709153591>

A Inteligência Artificial (IA) tem afetado a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, e nos divertimos. Esta tecnologia tem nos proporcionado maior conveniência e eficiência em nossas tarefas cotidianas (Kolbjørnsrud, Amico & Thomas, 2016; Schildt, 2016). Assistentes virtuais como Siri, Alexa e *Google Assistant* estão sempre prontos para responder nossas perguntas, agendar compromissos, fornecer informações em tempo real e até mesmo controlar dispositivos inteligentes em nossas casas. Plataformas de *streaming* como *Netflix* e *Spotify* utilizam algoritmos de IA para personalizar recomendações de filmes, séries, músicas e *podcasts*, com base em nossos interesses e preferências individuais. Jogos eletrônicos estão se tornando mais imersivos e realistas, com personagens controlados pela IA e experiências de jogo adaptativas. Além disso, a IA tem sido utilizada na área de saúde, para auxiliar no diagnóstico de doenças; e por instituições financeiras para detectar atividades suspeitas e identificar possíveis fraudes. Essa inteligência tem ainda impulsionado o desenvolvimento de cidades inteligentes, melhorando a gestão de recursos, transporte público e segurança.

As empresas estão reconhecendo o potencial da IA como uma ferramenta estratégica, o que as tem levado a investir em sistemas baseados nesta tecnologia para automatizar processos, analisar grandes volumes de dados e obter *insights* valiosos para impulsionar o crescimento e a eficiência operacional. A automação de processos robóticos, *chatbots* de atendimento ao cliente e sistemas de aprendizado de máquina estão sendo amplamente adotados, a fim de proporcionar aumento de eficiência e produtividade.

Neste novo contexto corporativo, o controle gerencial tem sido afetado e transformado. Em seu clássico trabalho, Anthony (1965) destaca que esse tipo de controle se refere ao processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos são utilizados de forma eficiente e eficaz, sendo usualmente classificado no nível tático de administração, englobando a média gerência. Pode-se ressaltar que o controle gerencial abrange tanto os sistemas humanos quanto os sistemas técnicos (máquinas e processos) de uma organização. Dessa forma, a integração e o funcionamento harmonioso desses sistemas tendem a assegurar o alcance dos objetivos organizacionais (Hewege, 2012). Atualmente, com a coleta e a análise contínua de dados, os algoritmos de IA podem identificar padrões, anomalias e oportunidades de otimização, fornecendo informações valiosas para os gestores.

Assim, questionamentos fundamentais surgem diante desse cenário, tais como: a partir do avanço da IA, qual será a integração ou combinação entre as atividades dos profissionais da média gerência e dessa inteligência? A média gerência será responsável pelas mesmas atividades? Em quais atividades cada um obtém o melhor desempenho? Tem-se que a média gerência desempenha um papel importante no processo de monitoramento e tomada de decisões e que está diretamente envolvida na implementação e execução das estratégias (essência do controle gerencial) estabelecidas pela alta gerência. É a média gerência a responsável por coletar e analisar dados relevantes para avaliar o desempenho das operações e a eficácia da implementação das estratégias, além de planejar a alocação eficiente de recursos. Contudo, o que se tem observado é a potencialidade da IA em realizar melhores previsões a partir de dados históricos e atuais, monitoramento real de resultados, além de contribuir com a precificação e o planejamento de produção (Holowczak, Louton & Saraoglu, 2018; Mohammad et al., 2020).

Temos visto empresas usando IA para prever nosso comportamento e desejos (Stone et al., 2020) e até mesmo usando IA para nos contratar – ou não (Schildt, 2016; Shrestha et al., 2019). É nesse cenário que emerge a chamada “gestão por algoritmos” (*algorithmic management*), que nada mais é do que uma forma de controle que utiliza algoritmos de IA para tomar decisões, otimizar processos, fornecer orientações estratégicas nas organizações e, dessa forma, tornar o trabalho mais eficiente e promover a redução de custos (Mateescu & Nguyen, 2019; Grønsunda & Aanestadb, 2020).

Nesse modelo de gestão, os algoritmos são responsáveis por coletar, analisar e interpretar dados, tomar decisões e implementar ações com base nesses dados, em vez de depender exclusivamente da intervenção humana (Meijerink & Bondarouk, 2023). Os algoritmos são projetados para processar esses dados e aplicar regras lógicas predefinidas ou aprendizagem de máquina para gerar recomendações, previsões ou até mesmo tomar decisões autônomas. Uma das principais vantagens da gestão por algoritmos é a sua capacidade de lidar com quantidades massivas de dados em tempo real, algo que seria inviável para um ser humano processar manualmente. Os algoritmos podem analisar rapidamente dados complexos, identificar correlações, realizar previsões e ajudar a antecipar eventos futuros com base em modelos previamente treinados.

Dessa forma, podemos perceber que a gestão por algoritmos desempenha um papel importante no controle gerencial. A partir do uso de algoritmos, é possível rastrear o desempenho dos funcionários, otimizar decisões relacionadas às tarefas e até mesmo tomar decisões de contratação e demissão. Os algoritmos podem coletar e analisar grandes quantidades de dados em tempo real, permitindo que os gestores tenham uma visão mais precisa e atualizada do desempenho e das atividades dos funcionários. Isso facilita o monitoramento e o controle das operações, possibilitando que os gestores identifiquem áreas de melhoria, tomem decisões mais assertivas e façam ajustes necessários. Além disso, a gestão por algoritmos pode ajudar a estabelecer métricas e indicadores de desempenho claros e objetivos, permitindo que os gestores avaliem o progresso e a eficácia das atividades. Podemos destacar ainda, que, na gestão por algoritmos, a tomada de decisões é direcionada por dados e análises quantitativas, reduzindo, teoricamente, a influência de vieses pessoais e emoções. Isso pode resultar em decisões mais objetivas, levando a uma maior eficiência e eficácia nas operações da organização (Bucher, Schou & Waldkirch, 2021). Contudo, estudos realizados sobre a gestão por algoritmos empregada em empresas da economia compartilhada abordam tanto discussões sobre flexibilidade e autonomia quanto debates mais críticos sobre controle e vigilância (e.g., Rosenblat & Stark, 2016; Mateescu & Nguyen, 2019; Bucher, Schou & Waldkirch, 2021; Vidigal, 2021; Avelar et al., 2022).

Ao passo que o uso de tecnologias computadorizadas para automatizar os processos de tomada de decisão e controle possibilitam alta velocidade, escala e onipresença de vigilância e monitoramento, também tendem a criar desigualdades de poder e pressão sob os trabalhadores. Isso pode levar esses trabalhadores, com objetivo de manter bons resultados, ao isolamento social, horários irregulares e sobrecarga de trabalho (Galière, 2020), o que contribui com crescimento de problemas psicológicos, como a depressão, privação de sono e exaustão (Brougham & Haar, 2019).

Claramente, percebe-se que, à medida que a gestão pelos empregadores é facilitada com a adoção dos algoritmos, com informações abrangentes baseadas em uma variedade de fontes, com avaliações instantâneas de desempenho e com uso de plataformas interativas nas quais várias partes podem participar de interações; cresce a preocupação com resultados potencialmente injustos, arbitrários ou discriminatórios da IA. Assim, mesmo com os benefícios gerados pelos algoritmos, tais como a redução de custos de transação entre trabalhadores e clientes, eles não podem ser vistos como um progresso tecnológico neutro. Em vez disso, devem ser compreendidos como ferramentas de gestão que moldam profundamente as relações de poder entre trabalhadores, clientes e plataformas e que requerem atenção por parte de nós, pesquisadores.

Outras implicações relacionadas à gestão por algoritmos, são destacadas por Schildt (2016). O autor ressalta a perda de controle humano, onde a gestão por pessoas é tornada obsoleta pela totalidade do controle fornecido pelos dados. Como vimos, os algoritmos podem tomar decisões, como atribuir tarefas e avaliar o desempenho dos funcionários, sem a necessidade de intervenção humana. O autor ressalta, ainda, a mudança no poder e nas habilidades necessárias, visto que a gestão por algoritmos desloca o poder de uma hierarquia de gerentes para um grupo maior de profissionais que dominam habilidades analíticas, de programação e de negócios. Claramente, podemos perceber o impacto da gestão por algoritmos no controle gerencial e especificamente nas atividades da média gerência. A gestão está se tornando um processo tecnológico, onde os algoritmos e a tecnologia desempenham um papel central na tomada de decisões e no controle das atividades organizacionais, substituindo em certa medida a gestão humana tradicional (Schildt, 2016).

Portanto, percebe-se que, embora essa nova forma de controle via algoritmos de IA traga benefícios significativos, também apresenta desafios e impactos para os trabalhadores e as empresas. A automação de atividades pode levar à redefinição de funções e demandar habilidades complementares por parte dos profissionais, especificamente da média gerência quando tratamos do controle gerencial. Além disso, questões éticas, como a transparência e a imparcialidade dos algoritmos, também precisam ser consideradas. No futuro, é esperado que a gestão por algoritmos continue a se expandir e evoluir à medida que a IA e a análise de dados avancem. As organizações precisarão investir em talentos qualificados, infraestrutura tecnológica adequada e políticas claras para aproveitar os benefícios dessa abordagem e mitigar seus desafios.

Diante do exposto, pode-se dizer que a ascensão da IA e da gestão por algoritmos estabelece uma nova era na contabilidade gerencial e tem implicações profundas para o controle. Espera-se que os profissionais se adaptem e desenvolvam competências em análise de dados, interpretação de resultados e compreensão dos modelos de IA para continuar fornecendo informações relevantes e orientações estratégicas às organizações, além de compreender como será a integração ou combinação entre as nossas atividades e as da IA. Estamos prontos para viver essa nova era?

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- Avelar, E. A., Jordão, R. V. D., Ferreira, G. M. C., & da Silva, B. N. E. R. (2022). The role of algorithmic management as a support for management control systems in the sharing economy: a study about the drivers' perceptions of Brazilian ridesharing companies. *Revista de Contabilidade e Organizações*. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.182036>
- Bel, Z., Zirne, M., Slaidin, V., Pinnis, M. (2021). Natural language based posting account classification. *Baltic Journal of Modern Computing*, v. 9, p. 180-194, 2021. Recuperado de <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85110030589&doi=10.22364%2fBJMC.2021.9.2.03&partnerID=40&md5=0e1c40a868034cb6bbb977b3afe578f4>.
- Bucher, E. L., Schou, P. K., & Waldkirch, M. (2021). Pacifying the algorithm – Anticipatory compliance in the face of algorithmic management in the gig economy. *SAGE Publications*. 28, 44–67. <https://doi.org/10.1177/1350508420961531>.
- Brougham, D., & Haar, J. (2018). Smart Technology, Artificial Intelligence, Robotics, and Algorithms (STARA). *Journal of Management e Organization*, 24(2), 239–257. Recuperado de <https://doi.org/10.1017/jmo.2016.55>
- Galière, S. (2020) When food-delivery platform workers consent to algorithmic management: a Foucauldian perspective. *New Technology, Work and Employment*, v. 35, n. 2, p. 357-370 2020. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/ntwe.12177>
- Grønsvund, T.; Aanestad, M. (2020). Augmenting the algorithm: Emerging human-in-the-loop work configurations. *Journal of Strategic Information Systems*. <https://doi.org/10.1016/j.jsis.2020.101614>
- Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, 2(4), 1–11. <https://doi.org/10.1177/2158244012470114>
- Holowczak, R., Louton, D., Saraoglu, H. (2018). Testing market response to auditor change filings: A comparison of machine learning classifiers. *The Journal of Finance and Data Science*, 5, p 48-59, 2018. doi.org/10.1016/j.jfds.2018.08.001.
- Kolbjørnsrud, V. Amico, R. & Thomas, R.J. (2016), “How artificial intelligence will redefine management”, Harvard Business Review, available at: <https://hbr.org/2016/11/how-artificial-intelligence-will-redefine-management>.
- Meijerink, J., & Bondarouk, T. (2023). The duality of algorithmic management: Toward a research agenda on HRM algorithms, autonomy and value creation. *Human Resource Management Review*. 33(1). <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2021.100876>.
- Mateescu, A.; Nguyen, A. (2019). Algorithmic Management in the Workplace. Data & Society Research Institute. doi.org/10.1145/2702123.2702548.
- Mohammad, S., Hamad, A. K., Borgi, H., Thu, P. A., Sial, M. S., Alhadidi, A. A. (2020). How artificial intelligence changes the future of accounting industry. *International Journal of Economics and Business Administration*, v. 8, p. 478-488, 2020. Recuperado de <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85092945960&doi=10.35808%2fijeba%2f538&partnerID=40&md5=9ac28e5fae64c-31563923225cf45d5c5>
- Moll, J.; Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *British Accounting Review*, v. 51, art. n. 100833. Recuperado de: <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85066093125&doi=10.1016%2fj.bar.2019.04.002&partnerID=40&md5=eb45b22e73a7e544230f1d35a1e1c3cd>. Acesso em: 22 nov. 2021
- Qasim, A., Kharbat, F. F. (2020). Blockchain Technology, Business Data Analytics, and Artificial Intelligence: Use in the Accounting Profession and Ideas for Inclusion into the Accounting Curriculum. *Journal of Emerging Technologies In Accounting American Accounting Association*, v. 17, n. 1 DOI: 10.2308/jeta-52649Spring, p. 107–117.
- Rosenblat, A., & Stark, L. (2016). Algorithmic Labor and Information Asymmetries: A Case Study of Uber's Drivers. In *International Journal of Communication* (Vol. 10). <http://ijoc.org>.
- Shrestha, Y. R., Ben-Menahem, S. M., & von Krogh, G. (2019). Organizational Decision-Making Structures in the Age of Artificial Intelligence. *California Management Review*. <https://doi.org/10.1177/0008125619862257>
- Schildt, H. (2016). Big data and organizational design – the brave new world of algorithmic management and computer augmented transparency. *Innovation: Organization & Management*, v. 19, n. 1, 23-30.

Sumário

Análise das competências desenvolvidas e dificuldades encontradas no ensino Contábil: uma aplicação do Problem-Based Learning.....	8
Análise dos Relatórios Integrados de instituições financeiras no contexto da Pandemia de COVID-19	23
Demandas Contemporâneas na Educação Contábil: Uma investigação sobre a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal	36
Práticas da Governança Esportiva: Análise das Confederações Olímpicas Brasileiras	48
Mimetismo Institucional dos Tribunais de Contas: (Des)Alinhamento das Normas Contábeis Emitidas no Reporte dos Recursos Associados à Covid-19 no Brasil.....	62
Nível de atendimento à lei de acesso à informação em portais eletrônicos dos conselhos profissionais de contabilidade da região norte.....	74
Relação custo versus qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil.....	86



Carmo do Cajuru/MG

Carmo do Cajuru é um município localizado no Oeste de Minas e que fica a 112 quilômetros de Belo Horizonte.

A história da cidade começa por volta de 1815, quando foi fundada pelo capitão Manoel Gomes Pinheiro. Na época, Manoel pediu licença ao imperador Dom Pedro I para erguer a Capela de Nossa Senhora do Carmo, que ficou pronta em 1823. O nome "Carmo" é uma referência a Nossa Senhora do Carmo. Já "Cajuru", que na língua tupi significa "boca da mata", era o nome da fazenda de Manoel Gomes. Em 1834, a Câmara Municipal de Pitangui criou o distrito de Cajuru. Em 1948, o distrito foi elevado à categoria de município com a denominação de Carmo do Cajuru, desmembrado, assim, da cidade de Itaúna.

Hoje, a cidade conta com cerca de 23 mil habitantes (dados do censo de 2022) e tem como agentes que movimentam a economia as fábricas de móveis, agropecuária e prestação de serviços. Carmo do Cajuru é conhecida, em Minas, como "A cidade dos móveis", contando com 117 fábricas de móveis, que empregam cerca de 80% da mão de obra economicamente ativa da cidade. É considerado o segundo maior polo moveleiro do Brasil, com móveis vendidos nacional e internacionalmente.

Para o lazer dos turistas e dos cajuruenses, a cidade conta com aspectos naturais vantajosos, como a Pedra do Calhau, o Bosque e a Serra do Galinheiro. Tem também outros atrativos não naturais, como a Barragem de Carmo do Cajuru (moldada com a construção da Hidrelétrica de Carmo do Cajuru), a Estação Ferroviária e as igrejas do Rosário, de Nossa Senhora do Libano e a Matriz de Nossa Senhora do Carmo (foto), construída entre 1906 e 1912, no estilo neogótico, tombada pela Prefeitura Municipal de Carmo do Cajuru por sua importância cultural para a cidade.

Créditos da foto: Prefeitura de Carmo do Cajuru

ANÁLISE DAS COMPETÊNCIAS DESENVOLVIDAS E DIFICULDADES ENCONTRADAS NO ENSINO CONTÁBIL: UMA APLICAÇÃO DO PROBLEM-BASED LEARNING

ANALYSIS OF SKILLS DEVELOPED AND DIFFICULTIES ENCOUNTERED IN TEACHING ACCOUNTING: AN APPLICATION OF PROBLEM-BASED LEARNING

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo analisar as competências desenvolvidas e dificuldades encontradas na aplicação do *Problem-Based Learning* (PBL) sob a ótica dos discentes da disciplina do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Para tanto, procedeu-se mediante estudo de caso, cuja unidade de análise foi composta por 59 alunos matriculados na disciplina Controladoria Empresarial. Utilizou-se questionário, composto por perguntas abertas, como instrumento de coleta de dados. Logo após aplicação, as respostas foram transcritas para um arquivo digital e submetidas a codificação aberta no *software* ATLAS.ti®, a fim de se realizar a análise de conteúdo. Em síntese, os resultados evidenciaram que as competências desenvolvidas pelos estudantes, por meio do método PBL, foram: pensamento crítico, trabalho em equipe, capacidade de compreender e resolver problemas, aprendizagem autônoma, reconhecer diferentes pontos de vista, planejamento, liderança, interdisciplinaridade. Por outro lado, as dificuldades foram relacionadas à: estrutura física, aversão ao método, estudo autônomo, falta de orientação do tutor, falta de clareza das etapas do PBL, tempo de aplicação, nível de desestruturação do problema e falta de colaboração dos membros. De modo geral, constatou-se que a maioria das dificuldades encontradas estão relacionadas a aversão ao método, contudo, com o auxílio dos tutores, parte das dificuldades foram sanadas.

Palavras-chave: *Problem-Based Learning*; Competências; Dificuldades.

ABSTRACT

This research purpose to analyze the skills developed and difficulties encountered in the application of Problem-Based Learning (PBL) from the perspective of students of the discipline of the Accounting Sciences course at the Federal University of Rio Grande do Norte (UFRN). To this end, a case study was carried out, whose unit of analysis was composed of 59 students enrolled in the Corporate Controllership discipline. A questionnaire, composed of open questions, was used as a data collection instrument. Soon after application, the answers were transcribed to a digital file and submitted to open coding in the ATLAS.ti® software, in order to perform the content analysis. In summary, the results showed that the skills developed by students through the PBL method were: critical thinking, teamwork, ability to understand and solve problems, autonomous learning, recognize different points of view, planning, leadership, interdisciplinarity. On the other hand, the difficulties were related to: physical structure, aversion to the method, autonomous study, lack of tutor guidance, lack of clarity of the PBL stages, application time, level of disruption of the problem and lack of collaboration of the members. In general, it was found that most of the difficulties encountered are related to aversion to the method, however, with the help of tutors, part of the difficulties was remedied.

Keywords: Problem-Based Learning; Skills; Difficulties.

Caritsa Scartaty Moreira

Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especialista em Contabilidade e Planejamento Tributário pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Brasil. Graduada em Ciências Contábeis pela UFERSA, Brasil. Vínculo principal: Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1243-9216>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4261570315572266>. E-mail: caritsascartaty@ufersa.edu.br

Jocykleber Meireles de Souza

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil. Vínculo principal: Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9726-1183>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3289043568536853>. E-mail: jocykleber@live.com

Aneide Oliveira Araújo

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Vínculo principal: Docente aposentada do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7106-3290>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4460316018073490>. E-mail: aneide.ufrn@gmail.com

Yuri Gomes Paiva Azevedo

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). Doutorado Sanduíche pela University of Texas (UTEP). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Vínculo principal: Docente do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0830-0214>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4060685200362433>. E-mail: yuri.azevedo@ufersa.edu.br

Camilla Araújo Amaral Duarte

Graduada em Ciências Contábeis pela UFERSA, Brasil. Vínculo principal: Pós-graduanda em Contabilidade e Planejamento Tributário pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Brasil. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8158-1964>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6307610584334488>. E-mail: camilladuartecont@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

A adoção da Lei 11.638/2007 impulsionou transformações no cenário contábil, em decorrência da imposição de alterações significativas na Lei das Sociedades Anônimas no Brasil, e adoção às normas internacionais de contabilidade (Lindner, Cunha, & Faveri, 2013). Tais mudanças impactaram em novas exigências ao perfil do profissional contabilista, tornando necessário a realização de adaptações no ensino contábil de modo a acompanhar as demandas exigidas pelo mercado (Beck & Rausch, 2012).

Nessa perspectiva, as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Graduação em Ciências Contábeis, por meio da Resolução CNE/CES n° 10/2004, orientam que o curso de graduação deve possibilitar formação profissional que revele competências e habilidades de desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, demonstrando capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação. Diante do contexto, o *Problem-Based Learning* (PBL) é um método de ensino-aprendizagem baseado na óptica do discente como um sujeito ativo, capaz de desenvolver análise crítica e habilidades respaldadas em conhecimentos técnico científicos mediante a utilização de problemas reais (Chiu, 2020).

O PBL é fundamentado no construtivismo, ao considerar que uma compreensão mais reflexiva sobre o conteúdo estudado viabiliza ao discente o desenvolvimento da capacidade de aplicabilidade dos conteúdos explanados em sala de aula (Savery & Duffy, 1995; Sockalingam & Schmidt, 2011). Assim, pode-se considerar que o PBL permite, aos discentes, o estímulo da capacidade de resolução dos problemas advindos da sociedade por meio de seus serviços profissionais, uma vez que traz à sala de aula situações-problemas decorrentes da prática profissional (Ribeiro, 2010). Desse modo, o método PBL tem sido acentuado no processo de aprendizagem dos alunos frente às problemáticas relacionadas ao cotidiano dos profissionais, desenvolvendo pensamento reflexivo e capacidade de respostas para os questionamentos.

A perspectiva de que o PBL constitui um método de ensino adicional, demonstra relevância no processo de aprendizagem, integração de saberes e na busca do conhecimento em geral, ultrapassando o caráter informativo do ensino tradicional (Celestino, Azevedo, Araújo & Silva, 2016). Contudo, por representar uma abordagem diferente da metodologia tradicional, apresenta dificuldades em seu processo de implantação como a inobservância dos papéis pelos estudantes; participação desigual entre os membros dos grupos; falta de liderança; resistência ao método por parte dos discentes; dificuldades nas atividades extraclasse devido os problemas de mobilidade dos alunos e, ainda; a ineficiência no nivelamento do conteúdo entre os membros (Ribeiro & Mizukami, 2004).

A importância do método no processo de ensino-aprendizagem influenciou a realização de pesquisas descrevendo as competências desenvolvidas pelos discentes na prática da metodologia do PBL (Duncan, Smith, & Cook, 2013; Wilkin, 2014), o relato da experiência com a sua aplicação (Stanley & Mansden, 2012; Wilkin, 2017), as estratégias utilizadas (Frezatti & Silva, 2014) e o processo avaliativo (Frezatti & Martins, 2016; Frezatti, Borinelli & Espejo, 2016). Todavia, apesar deste acervo, percebe-se uma lacuna na literatura quanto à *percepção dos discentes* acerca das adversidades que surgem com o uso do PBL.

Assim, ante ao exposto, emergiu-se o seguinte problema de pesquisa: qual a percepção dos discentes acerca das competências desenvolvidas e dificuldades encontradas na aplicação do PBL como proposta de ensino-aprendizagem? Diante disso, o presente estudo tem por objetivo analisar as competências desenvolvidas e dificuldades encontradas na aplicação do PBL sob a ótica dos discentes da disciplina de controladoria empresarial do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

A justificativa para este estudo é pautada na relevância de evidenciar as percepções dos estudantes sobre a aplicação do PBL, considerando a crescente utilização dessa metodologia no âmbito acadêmico (Hsu, Chang, & Hung, 2018; Chiu, 2020). Desse modo, é fundamental a análise dos benefícios e competências desenvolvidas pelas abordagens do referido método no ensino da Contabilidade, além das dificuldades associadas ao processo de aplicabilidade, tendo em vista as constantes mudanças sociais e os novos perfis profissionais que o mercado exige.

Nessa perspectiva, a contribuição desta pesquisa é dissertar sobre os aspectos relativos à utilização do PBL, identificando as complexidades de aplicação conforme as percepções dos alunos, sujeitos ativos que integram a dinâmica do método, e a partir dessa conjuntura contribuir para a literatura até então inexpressiva de evidências empíricas. No contexto prático, a identificação de falhas e êxitos no emprego da metodologia PBL, viabiliza o aprimoramento das práticas de ensino-aprendizagem pelo corpo docente das instituições educacionais em geral, permitindo a reavaliação das abordagens utilizadas no ensino contábil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O PBL é conceituado como uma abordagem metodológica utilizada na sala de aula, que se baseia na abordagem construtivista do processo de ensino-aprendizagem (Celestino *et al.*, 2016) e tem como sujeito ativo do processo de ensino aprendizagem o aluno ao invés do professor Chahuán-Jiménez (2009), caracterizando-se pelo uso de problemas reais da sociedade, uma pergunta, um enigma, que são contextualizados com o objeto de estudo, de modo a motivar, direcionar e focar a aprendizagem (Martins & Espejo, 2015; Martins; Espejo, & Frezatti, 2015; Chiu, 2020).

A metodologia do PBL é executada por meio da integração de três elementos fundamentais: o problema, o aluno e o professor. O problema é chamado de recurso didático a ser utilizado pelo estudante em busca da solução e que será

orientado pelo docente, e ainda é considerado subjetivo, com múltiplas maneiras de solução (Escrivão Filho & Ribeiro 2008; Ribeiro, 2010; Sockalingam e Schmidt, 2011). O aluno é a figura ativa do processo, que busca resolver o problema proposto (Martins & Espejo, 2015; Martins et al., 2015). O professor, é responsável pela orientação e condução do processo, em que delega autoridade com responsabilidade para os discentes para que estes busquem a resolução do caso estabelecendo o diálogo entre as partes envolvidas para facilitar desempenho (Ribeiro, 2010).

Em relação ao processo de implementação do PBL, existe uma sequência de sete passos bem definidos e estruturados acerca do problema proposto. O primeiro deles consiste em identificar e esclarecer os termos desconhecidos; no segundo tem-se a definição do problema; no terceiro realiza-se a sessão de *brainstorming*; no quarto são revistos os segundo e terceiro passos; na quinta etapa os objetivos de aprendizagem são reformulados; no sexto é realizado o estudo individualizado; e no sétimo e último, apresentação da resolução do problema (De Pinho; Alves; Comarú; Da Luz & Lopes, 2021).

Estudos diversos abordam o desenvolvimento e implementação do PBL. Stanley e Mansden, (2012) investigaram com base em dados quantitativos e qualitativos coletados de estudantes em sete semestres letivos em uma disciplina de condução e capacitação em contabilidade. Foi constatada a eficácia do PBL, especialmente na evolução de habilidades de questionamento, trabalho em equipe e resolução de problemas.

Além disso, de acordo com Ribeiro (2010) o processo de transição do sistema convencional de ensino para o PBL pode ocorrer de quatro formas diferentes, podendo ser utilizado em todo o componente curricular (como originalmente concebido), híbrido (aplicado em um de dois segmentos paralelos de um mesmo currículo), parcial (utilizado em uma ou mais disciplinas de um currículo convencional) ou *post-holding* (aplicado em determinados momentos de uma disciplina baseada em aulas expositivas). Quanto às vantagens, Ribeiro (2010) evidencia que essas geralmente estão relacionadas ao favorecimento de aquisições de conhecimentos e habilidades que sejam mais duradouras e úteis ao processo de profissionalização dos alunos.

Congruente a isso, Frezatti e Martins (2016) objetivaram tratar a questão da customização de técnicas alternativas do PBL nos cursos de graduação e de especialização. Entre os resultados, destacou-se que a literatura não é convergente em relação aos aspectos estruturais e que a aplicação do PBL deve ser feita em diferentes abordagens, observando a maturidade dos discentes, a complexidade dos elementos considerados, o tempo disponível para a disciplina e do objetivo em si.

Frezatti *et al.* (2016) buscou atribuir significado ao conceito final obtido pelo aluno em disciplina ministrada sob a ótica do PBL, considerando a complexidade da perspectiva do CHA (Conhecimentos, Habilidades e Atitudes). Os achados demonstraram que a combinação do CHA deve representar um conjunto que viabiliza o entendimento condicional do aluno, isto é, se ao final do curso ele obteve o aprendizado planejado. Os autores constataram também a importância de o estudante entender o significado da nota global da disciplina, bem como as avaliações de cada elemento do CHA. Assim, o feedback contínuo é vital durante todo o desenvolvimento do curso.

O uso bem-sucedido do PBL permite desenvolver habilidades para a resolução de problemas desestruturados, a partir de conhecimentos interdisciplinares, com base em uma visão holística sobre a temática. O método também viabiliza ao ensino contábil uma aprendizagem voltada a organização de informações, as quais são obtidas e integradas a outros conhecimentos para a resolução dos problemas propostos (Stanley & Marsden, 2012).

No cenário internacional, Manaf, Ishak e Wan-Hussin (2011), conduziram uma pesquisa objetivando compartilhar as experiências de ensino em um curso de Contabilidade Financeira usando o método do PBL. Como principais resultados, os autores mostraram evidência de superioridade do método em relação ao tradicional, indicando que o método proporcionou benefícios significativos para os alunos em suas habilidades de apresentação, trabalho em equipe e liderança.

Pinheiro, Sarrico e Santiago (2011) objetivaram indagar sobre qual o papel que uma metodologia do tipo PBL tem no desenvolvimento de competências pessoais dos alunos. Como resultados, evidenciaram que os alunos diplomados e docentes descreveram que o PBL contribui para o desenvolvimento de competências pessoais, essencialmente ao nível da utilização de recursos e da construção do conhecimento. Ademais, sustentaram a possibilidade de inserção nas teorias existentes e a lógica do empreendedorismo.

Um dos grandes desafios do PBL é a mudança da figura do professor de personagem principal para orientador, facilitador ou tutor do processo de ensino aprendizagem, já que o aluno é a principal figura ativa. Os docentes incentivam os alunos a tomarem iniciativa para a resolução da situação-problema disposta, delegando autoridade com responsabilidade para que estes desenvolvam suas habilidades críticas.

Por outro lado, tem-se a resistência por parte dos alunos, que comumente não estão habituados a terem participação ativa na sala de aula, reflexo esse das metodologias tradicionais que acabam por influenciar no processo de implantação de uma metodologia ativa de ensino (Martins & Espejo, 2015). Ademais, a realização do estudo autodirigido e da seleção de informações úteis e relevantes para a resolução do problema, pode tornar os alunos inseguros (Wood, 2003). Determinados alunos de um grupo podem trabalhar em um ritmo diferente dos demais, deixando alguns participantes com dificuldade de acompanhar o ritmo dos estudos (Ribeiro, 2010).

Nesse sentido, destaca-se o estudo nacional de Frezatti e Silva (2014), que objetivaram discutir, dentro das perspectivas do PBL, estratégias para manter o interesse dos estudantes perante a disciplina criada especificamente para a implementação do método. Frezatti e Silva (2014) descrevem que os elementos mais importantes para o êxito na disciplina são o leilão de problemas; o critério de definição do líder; o processo de “alocação” de participantes; expansão e redução no tratamento do problema; escolha da empresa pela acessibilidade aos dados; clareza das normas de formatação e estrutura do projeto e relatório final; formas de acesso e estímulo à literatura; aulas expositivas para direcionamento

e reforço das atividades; *check-list* das atividades das sessões tutoriais; e *feedback* das socializações, autoavaliação do processo e de aprendizagem.

Outro impasse seria a necessidade de um maior corpo docente para o atendimento de todos os grupos de alunos (Wood, 2003). Além disso, a implementação do PBL demanda gastos suplementares para o desenvolvimento de espaços destinados ao trabalho em grupo, com recursos computacionais, audiovisuais e livros disponíveis para pesquisa (Ribeiro, 2010). Ressalta-se que o processo de implantação do PBL é algo demorado, principalmente na fase de desenvolvimento do método, já que para as ciências sociais, mais especificamente, a contabilidade, o método ainda é incipiente (Frezatti *et al.*, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne o objetivo desta pesquisa, classifica como descritiva, pois descreverá aspectos, neste caso, as competências desenvolvidas e dificuldades encontradas, no processo de aplicação do PBL. Já quanto aos procedimentos é enquadrada como estudo de caso, pois, conforme Yin (2015) buscar compreender os fenômenos contemporâneos, inseridos no contexto da vida real, isto é, o PBL. A abordagem do estudo se classificou como qualitativa, uma vez que tem por objetivo aprofundar o entendimento sobre a temática PBL, e não apenas quantificar a sua importância ou mesmo as competências desenvolvidas e dificuldades no processo.

O objeto de estudo foi duas turmas de graduação do curso de ciências contábeis na terceira unidade da disciplina de controladoria empresarial da UFRN. Assim, a pesquisa ocorreu no segundo semestre de 2017, durante os meses de outubro e novembro. As turmas totalizaram 59 alunos, dos quais 19 são discentes do turno matutino e 40 do noturno, selecionados pelo critério de acessibilidade.

A escolha da disciplina de controladoria empresarial foi justificada pelo que é exigido no componente curricular, pois dentre os objetivos tem-se a apresentação de fundamentos práticos de controladoria, com o desenvolvimento, dentre outros, de Balanced Scorecard, que é modelo de gestão estratégica. Assim, nesta disciplina a aplicação do PBL é adequada, pois a utilização de ferramentas práticas é mais bem direcionadas com o PBL. Além disso, a implementação do PBL nas duas turmas foi do modo *post-holding*, ou seja, aplicada em determinado momento de uma disciplina que tem por base aulas expositivas (Ribeiro, 2010). A aplicação do PBL totalizou oito aulas em cada turma.

A operacionalização do PBL, conforme etapas descritas na Figura 1 é feita por meio de três elementos, o problema, o aluno e o professor (Martins & Espejo, 2015). Sobre as aulas que formam o processo de aplicação do PBL, a primeira aula foi bem introdutória, objetivando apresentar o método aos alunos; a partir da segunda começou-se a operacionalizar efetivamente o método; na terceira realizou-se a identificação dos problemas; na quarta aula foi realizado uma sessão de brainstorming, com discussão dos problemas e possíveis soluções; na quinta um estudo individualizado sobre a temática foi realizado, cujo objetivo foi aprofundar os conhecimentos; na sexta os grupos chegam a resolução do problema; na sétima apresentam para a turma, com discussões entre os grupos; e na oitava e última aplicou-se as formas de avaliação, bem como o questionário aqui utilizado.

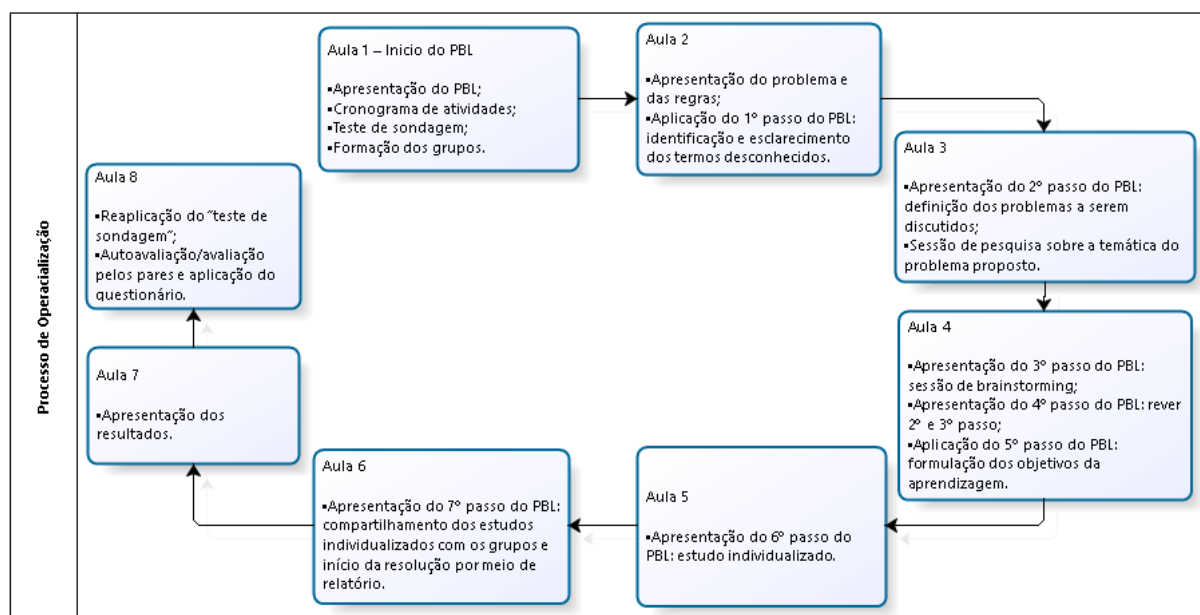


Figura 1 – Aplicação do método PBL.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A aplicação do PBL na disciplina de controladoria empresarial, tanto matutino quanto noturno, contou com três tutores em cada, sendo um, o professor responsável pela disciplina, e dois eram mestrandos do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRN. Assim, toda a condução do método foi realizada pelos três tutores em cada turno.

Ressalta-se que anteriormente à aplicação do PBL nas duas turmas de graduação, realizou-se um estudo piloto com uma turma de mestrado em ciências contábeis da UFRN com dez alunos participantes, cujo objetivo foi aprimorar todo o processo de operacionalização do PBL, inclusive o questionário a ser utilizado como instrumento de coleta de dados.

A realização do estudo piloto proporcionou benefícios, como a readequação do tempo distribuído entre as etapas do PBL, a postura dos alunos quanto as dificuldades e competências mais perceptíveis, os aspectos estruturais das salas de aula e equipamentos a serem utilizados, e o próprio questionário a ser respondido pelos alunos, pois por meio do caso piloto chegou-se ao modelo final, em que as perguntas foram ajustadas de acordo com fragilidades percebidas pelos alunos.

Foi utilizado um questionário elaborado com base na literatura, composto por duas perguntas abertas a serem respondidas pelas duas turmas de graduação ao final da aplicação do PBL, em que os discentes deviam dissertar sobre as diversas competências desenvolvidas e as várias dificuldades percebidas durante a aplicação do método.

A primeira pergunta era sobre as competências: “O método de Aprendizagem Baseado em Problemas (PBL) proporciona o desenvolvimento de diversas competências. Assim, diante da experiência em sala de aula com a aplicação do método, quais as competências você conseguiu desenvolver?”. Enquanto a segunda pergunta se referia às dificuldades: “Aplicação do PBL por método de ensino aprendizagem em que apresenta uma abordagem diferente da metodologia tradicional, apresenta dificuldades em seu processo de implantação, como por exemplo, a aversão a aplicação do método; problemas estruturais; sobrecarga de informação; falta de ritmo entre a equipe; dificuldade em manter contato com o professor/tutor; e etc. Diante da aplicação do método em sala de aula, quais dificuldades foram percebidas?”. Somente as dificuldades foram mais detalhadas na segunda pergunta, pois os alunos poderiam apresentar dificuldades em discorrer sobre os problemas encontrados.

Após a aplicação dos questionários, os dados primários foram transcritos para um arquivo digital, e após a transcrição adotou-se a técnica de análise de conteúdo, a qual Bardin (2011) descreve como técnica para analisar cada expressão de um indivíduo ou grupo. Posteriormente, para o processo de identificação das conexões, dos códigos e categorias existentes em cada resposta às perguntas abertas, realizou-se o processo de codificação aberta que, de acordo com Flick (2009), é uma técnica em que os dados são segmentados em unidades de significado.

No presente estudo, o processo de codificação foi realizado no *software* ATLAS.ti®, em que a codificação aberta propiciou segmentar as unidades de significado nos códigos referentes às competências desenvolvidas e às dificuldades percebidas de acordo com o constructo da pesquisa, conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1 - Constructo da pesquisa.

	Constructo	Autores
Competências	Pensamento crítico	Munro (2009)
	Trabalho em equipe	Ribeiro (2010)
	Capacidade de compreender e resolver problemas	Pinheiro (2008)
	Aprendizagem autônoma	Hmelo-Silver (2004)
	Reconhecer diferentes pontos de vista	Siriwardane, Low e Blietz (2015)
	Planejamento	Schmidt (1983)
	Liderança	Manaf, Aziah e Wan-Hussim, (2011)
Dificuldades	Interdisciplinaridade	Wood (2003)
	Estrutura física	Stanley e Marsden (2012)
	Aversão ao método	Martins e Espejo (2015)
	Estudo autônomo	Wood (2003)
	Falta de orientação do tutor	Frezatti e Silva (2014)
	Falta de clareza das etapas do PBL	Wood (2003)
	Tempo de aplicação	Escrivão Filho e Ribeiro (2008)
	Nível de desestruturação do problema	Ribeiro e Mizukami (2004).
Falta de colaboração dos membros	Araújo e Arantes (2009)	

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Em relação ao constructo da pesquisa, considera-se validado em virtude do encadeamento de evidências em pesquisas anteriores sobre a temática, conforme demonstrado na Tabela 1, em que cada competência e dificuldade tem sua literatura correspondente.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Competências Desenvolvidas

Assim, na área contábil, o PBL busca o desenvolvimento de competências atribuídas a prática contábil, como por exemplo, pensamento crítico, trabalho em equipe, capacidade de compreender e resolver problemas, aprendizagem autônoma, reconhecer diferentes pontos de vista, planejamento, liderança e interdisciplinaridade (Hmelo-Silver, 2004; Manaf *et al.*, 2011; Munro, 2009; Pinheiro *et al.* 2011; Ribeiro, 2010; Schmidt, 1983; Siriwardane *et al.*, 2015; Wood, 2003).

O pensamento crítico também foi uma das competências desenvolvidas pelos alunos, conforme demonstra a Figura 2. Corroborando com Munro (2009), pode-se afirmar que as metodologias ativas auxiliam no desenvolvimento profissional, formando profissionais capazes de auxiliar os gestores em várias áreas da empresa pois as organizações têm exigido profissionais com senso crítico e com conhecimento amplo.

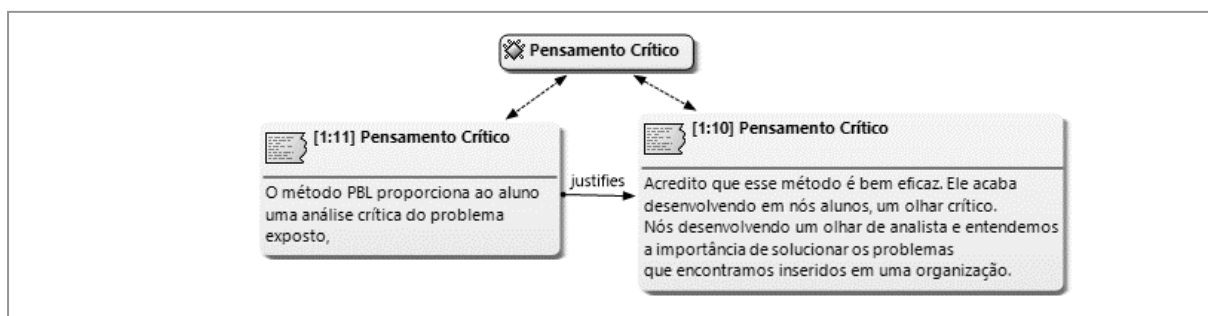


Figura 2 – Pensamento crítico

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Figura 3, percebe-se que o trabalho em equipe é uma competência desenvolvida por parte dos discentes durante a aplicação do PBL. Os alunos descreveram que, por meio do PBL, foi possível perceber a necessidade de trabalhar em equipe, o que antes não era habitual, bem como a importância de serem mais flexíveis com as opiniões dos colegas, embora que divergentes da sua, corroborando, assim, a perspectiva de Ribeiro (2010), que evidencia que o trabalho em grupo possibilita a comunicação entre os alunos, além do desenvolvimento de parcerias entre si, e, nos anos mais avançados, com o corpo docente.

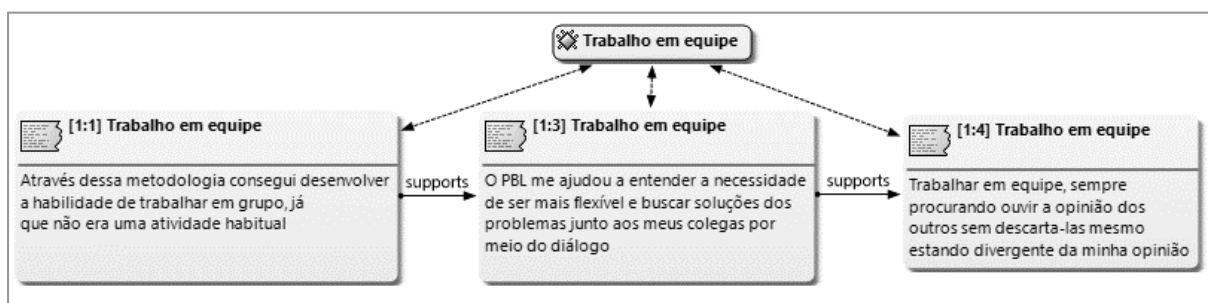


Figura 3 – Trabalho em equipe

Fonte: Dados da pesquisa.

A Liderança é a capacidade de motivar um grupo, influenciando os participantes em relação às suas responsabilidades, a fim de alcançar um objetivo comum (Manaf *et al.*, 2011). Nesse contexto, as respostas dos alunos relataram sobre tal competência desenvolvida, descrevendo que a conduta de líder teve que ser assumida em diversos momentos da aplicação do PBL para que pudessem chegar a uma resolução do problema, coordenando ações, assumindo o controle das tarefas entre os colegas do grupo, conforme demonstrado na Figura 4.

Corroborando com o definido pelo *International Education Standard* (IES 3, 2004) e a *International Accounting Education Standard Board* (IAESB), estes sugerem que o profissional contábil deve ter a capacidade de liderança dentro da organização.

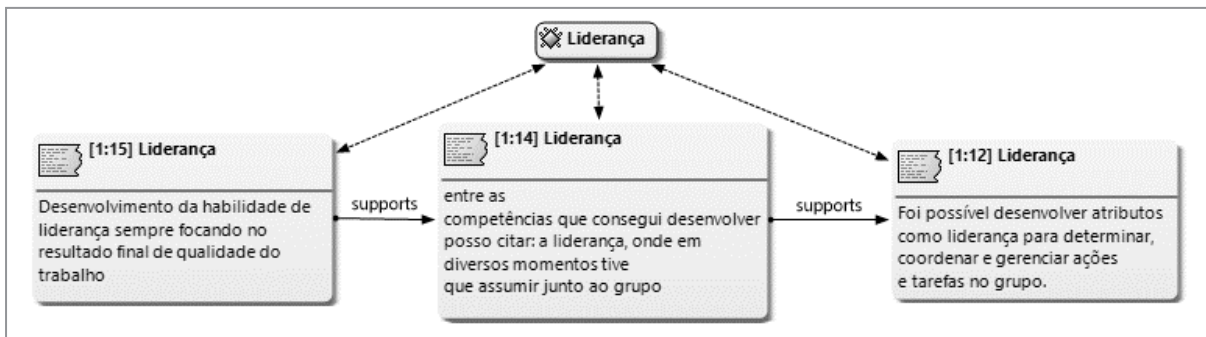


Figura 4 – Liderança.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 5, evidencia-se que a aprendizagem autônoma também foi outra competência listada pelos discentes que foi desenvolvida durante a aplicação do PBL, isto é, pelos relatos, percebe-se que os alunos conseguiram adquirir domínio para buscar o conhecimento sobre determinado assunto e, então, resolver o problema em questão. Nesse sentido, corroborando com Hmelo-Silver (2004), verifica-se que o estudo autônomo proporciona a aprendizagem efetiva, possibilitando o desenvolvimento de estratégias para continuar aprendendo ao longo da vida.

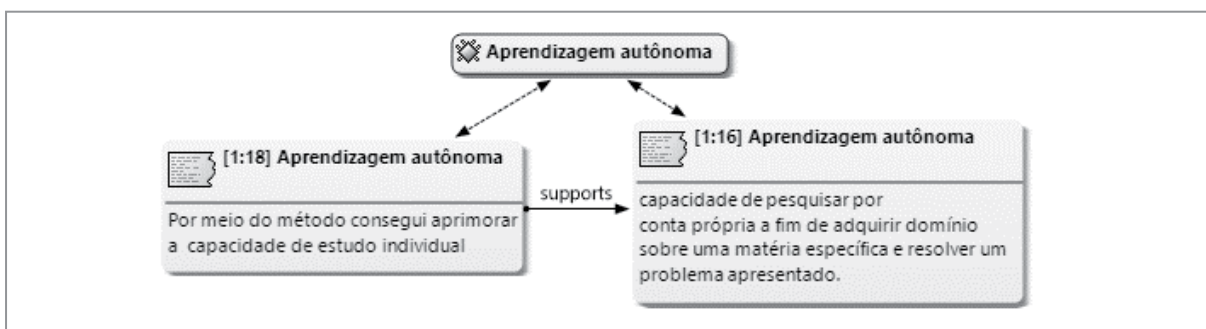


Figura 5 – Aprendizagem autônoma.

Fonte: Dados da pesquisa.

Planejar também é uma competência necessária para o sucesso de uma tarefa ou um trabalho, e para o contador não seria diferente, então, conforme a Figura 6, percebe-se que, por meio do PBL, os alunos conseguiram desenvolver noções de planejamento, uma vez que relatam que o método propiciou controle do tempo, das tarefas, e até das etapas do trabalho para conseguir chegar à resolução do problema. Segundo Schmidt (1983), planejar a execução dos sete passos do PBL são fundamentais para resolução do problema, já que traz um ensaio de orientação para o aluno enquanto futuro profissional. Tal habilidade deveria ser tratada como gestão do tempo. É verídica a necessidade do planejamento de atividades e recursos, contudo a controladoria é a definição de metas e projeções para atingir os objetivos organizacionais.

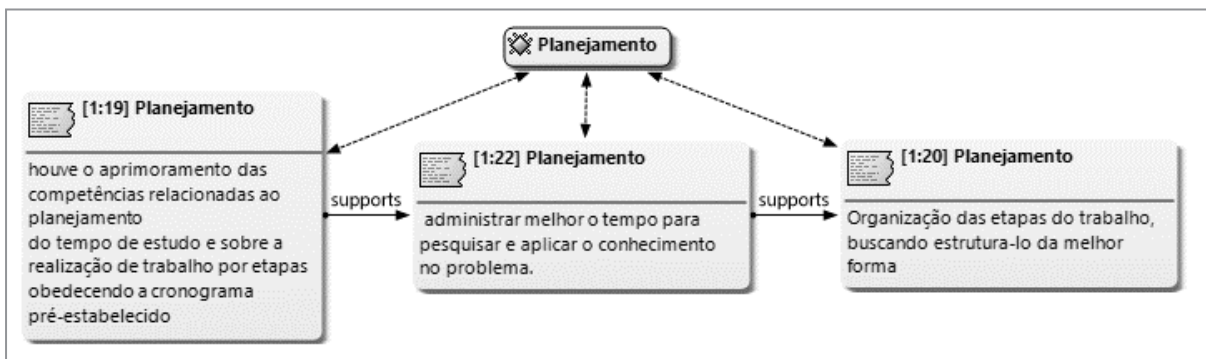


Figura 6 – Planejamento.

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, como o PBL desenvolve competências de trabalho em equipe, pensamento crítico e aspectos de liderança, também proporcionou aos alunos a habilidade de reconhecer diferentes pontos de vista, conforme ilustra Figura 7. Os discentes percebem que, por meio do método, conseguem ser mais flexíveis quanto às opiniões formadas sobre uma ideia, e ainda, ouvir os colegas e assim chegar a um consenso sobre as opiniões, de forma a resolver o problema proposto. Siriwardane *et al.* (2015) enfatizaram a importância da comunicação entre os profissionais, uma vez que esta habilidade proporciona o reconhecimento de diferentes pontos de vista como sendo fundamental para o êxito do exercício da função.

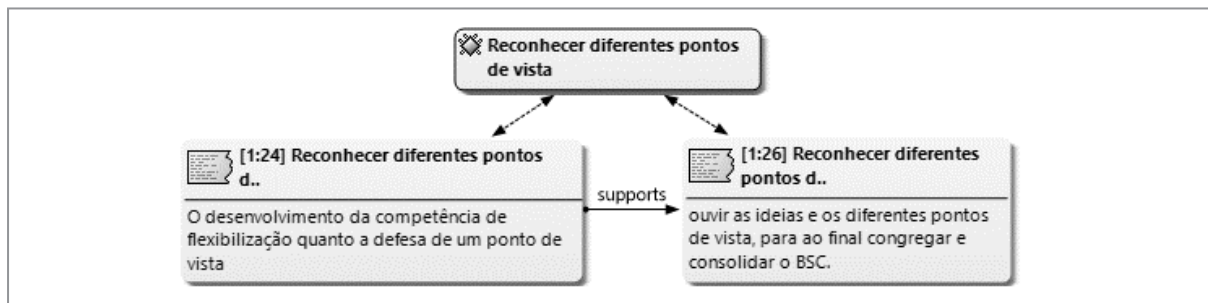


Figura 7 – Reconhecer diferentes pontos de vista.

Fonte: Dados da pesquisa.

A capacidade de compreender e resolver problemas foi outra competência que os discentes descreveram desenvolver através do PBL, conforme demonstra a Figura 8, enfatizando que conseguiram interpretar o problema proposto e, então, enxergar as diversas causas e formas de resolução. Corroborando por Pinheiro (2008), o PBL proporciona o desenvolvimento da capacidade de resolver problemas, estimulando a capacidade decisória do futuro profissional. Além disso, Freire (2017) diz que o profissional contábil deve estar preparado para resolver problemas complexos, necessitando de uma atenção especial em sua formação.

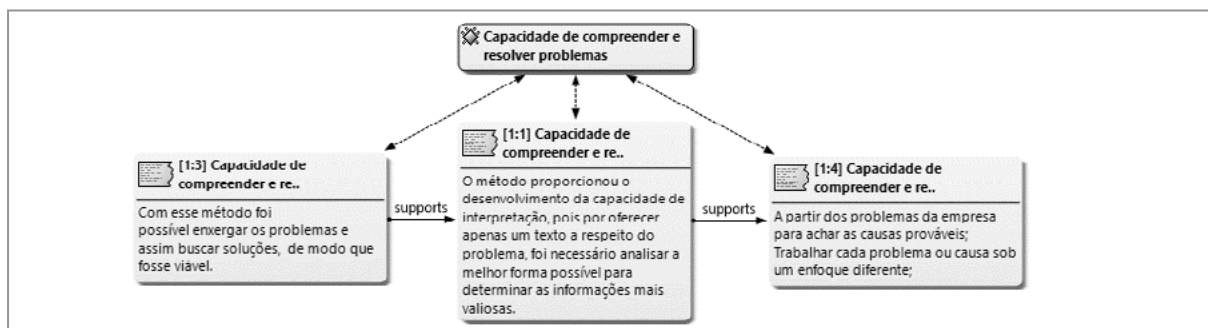


Figura 8 – Capacidade de compreender e resolver problemas.

Fonte: Dados da pesquisa.

Um dos objetivos do PBL é proporcionar a interdisciplinaridade (Wood, 2003; Marsden, 2012), e por meio da experiência desse estudo, os alunos conseguiram desenvolvê-la, conforme Figura 9. Assim, os alunos tanto relembrou conteúdos já estudados anteriormente, quanto compartilharam os conhecimentos entre os colegas do grupo, tendo em vista que nem todos possuem o mesmo nível de conhecimento sobre determinado assunto. E ainda, adaptaram conteúdos ministrados anteriormente para utilizarem na resolução do problema proposto.

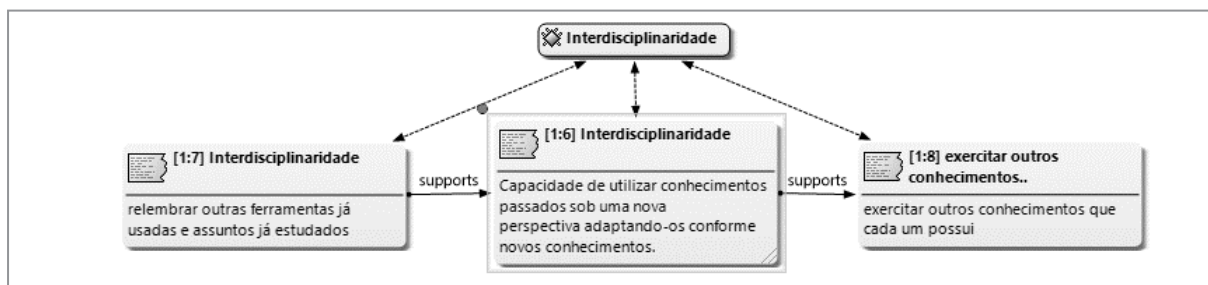


Figura 9 – Interdisciplinaridade.

Fonte: Dados da pesquisa.

Em suma, nota-se que as respostas dos discentes vai ao encontro do que as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Graduação em Ciências Contábeis por meio da Resolução CNE/CES nº 10/2004, em que esperam que um curso de graduação deve desenvolver no futuro profissional contábil certas competências, como o desenvolvimento do pensamento crítico, capacidade resolver problemas e aprendizagem autônoma. Ainda nesta mesma linha, Frezatti e Silva (2014) afirmam que o PBL proporciona a integração entre a teoria e a prática, possibilitando uma maior aproximação com o contexto profissional.

4.2 Dificuldades Percebidas

Na implementação do PBL, assim como podem ser desenvolvidas competências, também podem surgir algumas dificuldades durante o processo, como por exemplo, a estrutura física, a aversão ao método, o estudo autônomo, falta de orientação do tutor, a falta de clareza das etapas do PBL, o tempo de aplicação, o nível de desestruturação do problema, e falta de colaboração dos membros (Araújo & Arantes, 2009; Escrivão Filho & Ribeiro, 2008; Frezatti & Silva, 2014; Ribeiro & Mizukami, 2004; Stanley & Marsden, 2012; Wood, 2003).

Assim, conforme a Figura 10, percebe-se que os alunos consideraram como uma dificuldade durante a aplicação do PBL a estrutura física, em que não acharam apropriada a sala de aula em que estavam, pois, devido trabalharem em grupos ficava muito barulho na sala, além disso, não tinha mesas e quadros que pudessem utilizar. Tal dificuldade é corroborada com Stanley e Marsden (2012), pois para aplicação do PBL é necessário estrutura física e operacional adequada.

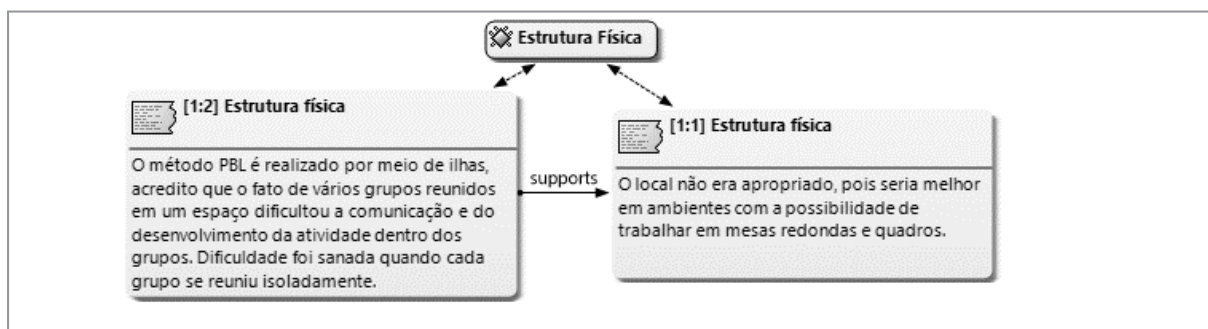


Figura 10 – Estrutura física.

Fonte: Dados da pesquisa.

Não só a estrutura física, mas também a aversão ao método foi outra dificuldade relatada pelos discentes, conforme ilustrado pela Figura 11. Como se tratou de uma aplicação do tipo post-holding, ou seja, o PBL foi aplicado em um determinado momento de uma disciplina que adota metodologia tradicional (Ribeiro, 2010), então, os alunos sentiram aversão ao terem um contato inicial com o PBL, bem como em relação ao próprio conteúdo que seria aprendido por meio do método. Segundo Martins e Espejo (2015), a resistência dos alunos ao método ocorre, principalmente, por aqueles que não estão habituados com o processo de autoaprendizagem, pois na metodologia tradicional, estão acostumados em receber o conhecimento pronto.

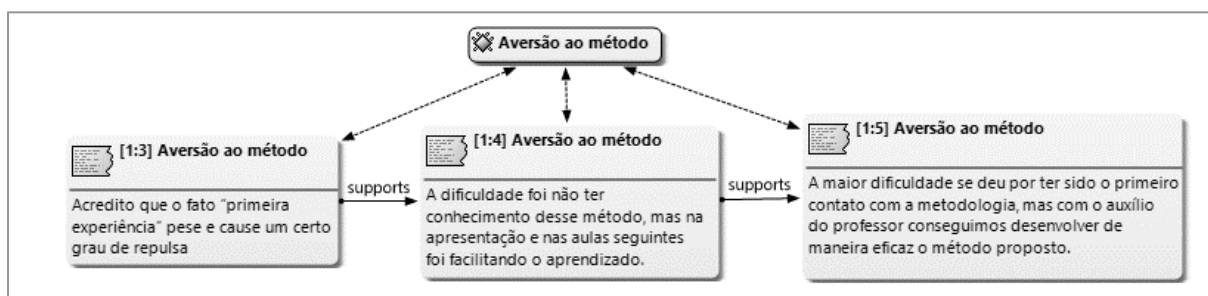


Figura 11 – Aversão ao método.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 12 ilustra que o estudo autônomo foi outra dificuldade percebida pelos alunos, pois para desenvolverem a competência da aprendizagem autônoma, primeiro sentiram a dificuldade em ter que buscar o conteúdo sozinho, de não possuírem uma resposta como correta, e de não ter uma aula expositiva, e sim, um tutor apenas para orientá-los. Nesse contexto, Wood (2003) destaca que o estudo autônomo pode fazer com que os alunos se sintam com sobrecarga de informação e inseguros ao selecionar quais seriam as informações úteis e relevantes para resolver o problema.

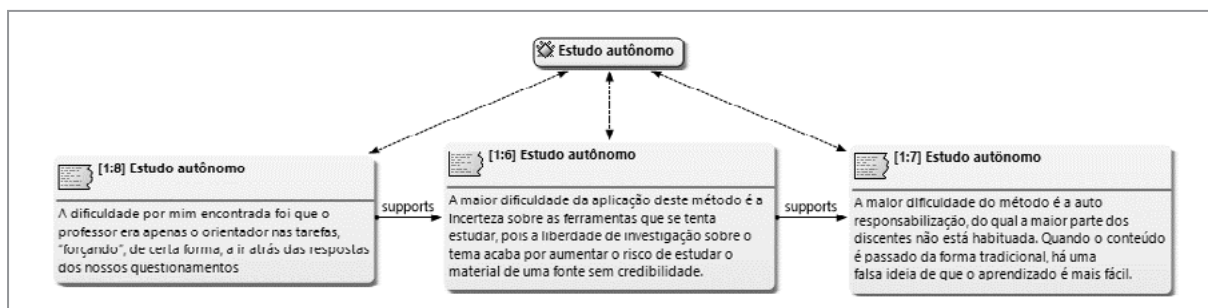


Figura 12 – Estudo autônomo.

Fonte: Dados da pesquisa.

O professor no PBL, na figura de tutor, deixa de ser a figura central no processo de ensino-aprendizagem, passando a auxiliar os alunos a alcançarem seus objetivos, porém sem dar respostas prontas (Wood, 2003). Entretanto, conforme a Figura 13, alguns alunos relataram que a falta de orientação do tutor foi uma dificuldade. Para os alunos faltou uma “figura-guia” durante a aplicação do PBL que intervisse no aprofundamento do conteúdo que estavam buscando ou mesmo corrigindo algumas falhas ou desentendimento por parte deles.

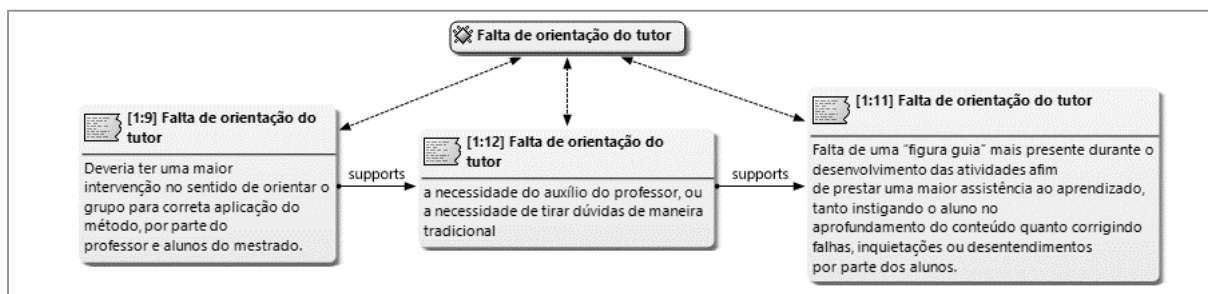


Figura 13 – Falta de orientação do tutor.

Fonte: Dados da pesquisa.

Frezatti e Silva (2014) ressaltam que a clareza das etapas do PBL é fundamental para qualidade dos resultados do método, entretanto, a sua falta pode gerar alguns problemas, conforme ilustra a Figura 14, e a falta de clareza nas etapas do PBL foi uma delas. Para os discentes, as etapas não ficaram bem definidas e esclarecidas, e com isso, perdiam a noção do que estavam fazendo e se de forma correta.

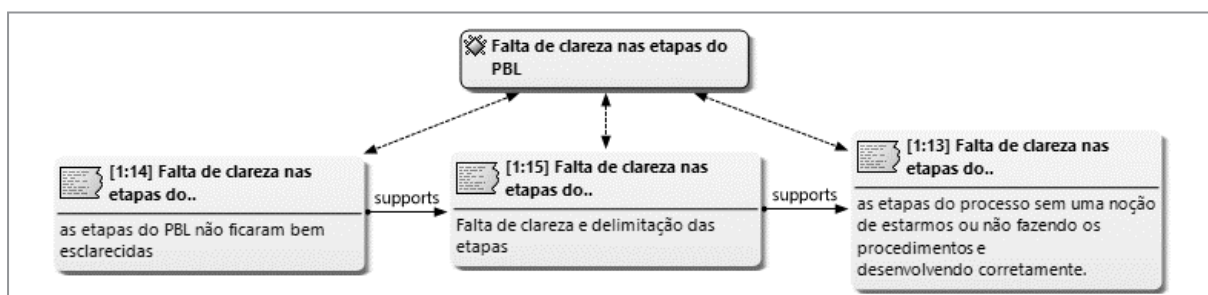


Figura 14 – Falta de clareza nas etapas do PBL.

Fonte: Dados da pesquisa.

Para alguns dos discentes, o tempo de aplicação do PBL foi curto, conforme ilustrado pela Figura 15, e, com isso, consideraram como dificuldade. Assim, para os alunos, deveria ter mais tempo para eles chegarem à resolução do problema, além de considerarem que são necessárias aulas expositivas, e como não tiveram, nota-se que precisaram de mais tempo para utilizarem o PBL, já que o estudo é autônomo.

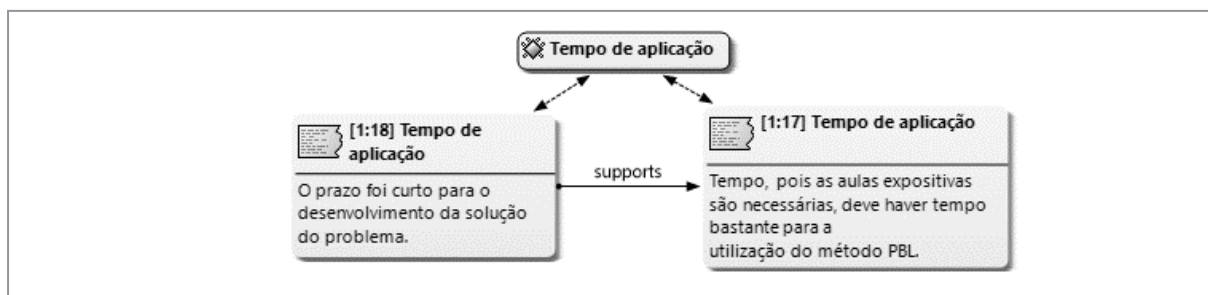


Figura 15 – Tempo de aplicação.

Fonte: Dados da pesquisa.

O problema aplicado em sala de aula não tinha uma única solução e possuía certo nível de desestruturação, tudo no intuito dos alunos desenvolverem competências, como a capacidade de compreender e resolver problemas, por exemplo. Porém, os discentes observaram como sendo uma dificuldade, conforme ilustra a Figura 16, em que relataram que a falta de uma resposta correta para tomarem como base, e o costume de sempre trabalharem com perguntas e respostas fechadas, fez com que eles vissem como uma dificuldade durante a aplicação do novo método. Segundo Ribeiro e Mizukami (2004), a organização dos conteúdos proporcionados pelo método PBL gera instabilidade na compreensão de estudantes acostumados com métodos mais estruturados e lógicos de ensino.

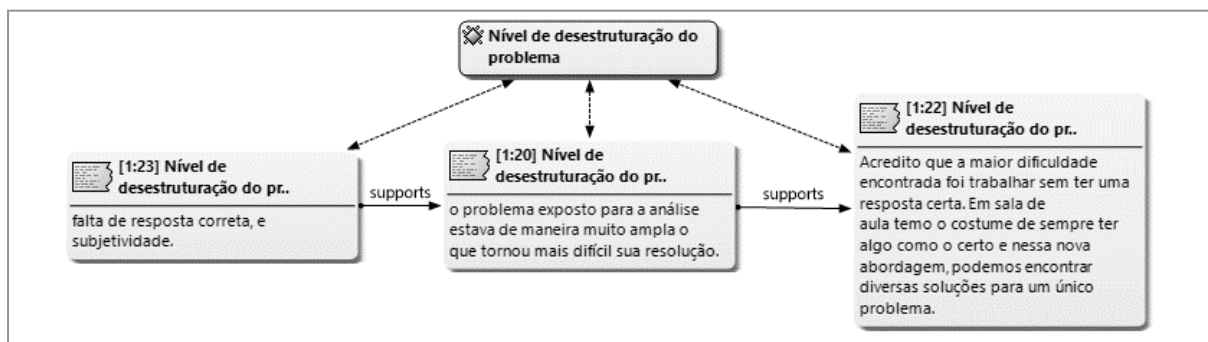


Figura 16 – Nível de desestruturação do problema.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o PBL foi aplicado com a turma dividida em equipes, os alunos sentiram dificuldade quanto à falta de colaboração dos membros do grupo, conforme evidenciado pela Figura 17. De acordo com os discentes, a falta de interesse em resolver o problema proposto, e a falta de comprometimento com as atividades e com os demais colegas do grupo, foram os principais pontos. Segundo Araújo, Arantes (2009), os alunos não estão acostumados a trabalhar em grupo, pois não é comum da formação profissional no Brasil, por isso as dificuldades relacionadas.

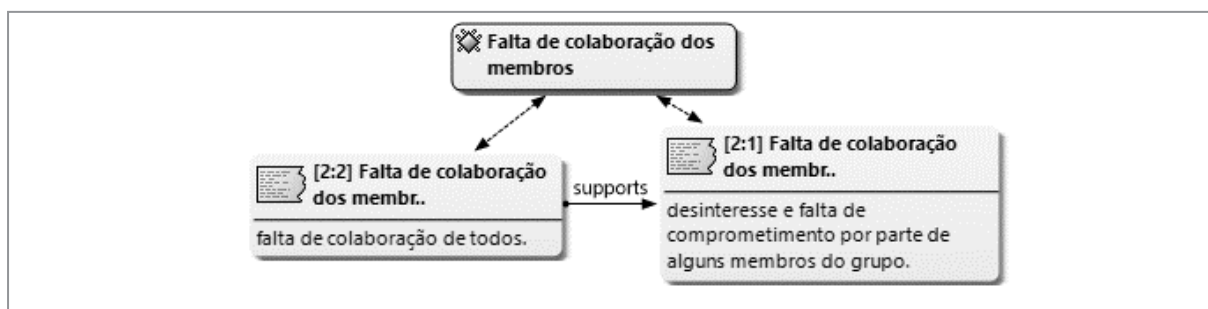


Figura 17 – Falta de colaboração dos membros.

Fonte: Dados da pesquisa.

De modo geral, percebe-se que a maioria das dificuldades, estudo autônomo, falta de orientação do tutor, nível de desestruturação do problema, estão todas relacionadas à segunda delas, a aversão ao método, Figura 11, pois como se tratou de uma aplicação em uma disciplina que era baseada em uma metodologia tradicional, isto é, através de aulas expositivas, tudo que foi novo, os alunos perceberam como uma dificuldade.

Como bem colocado por dois dos relatos da Figura 11, os discentes tiveram essa aversão inicial por se tratar de um novo método, antes não trabalhado, mas que com a ajuda dos tutores essa dificuldade foi sendo sanada, o que é natural, pois passar de uma metodologia tradicional para uma ativa, algo diferente, já causa um certo estranhamento, porém, com as orientações e explicações dos professores, todo o processo pode se tornar eficaz e o que era dificuldade pode ser transformado em uma competência.

4.3 Discussão dos dados

O objetivo da pesquisa permite trazer discussões importantes e contribuir com as investigações acerca da implementação das metodologias ativas no ensino de contabilidade. Apesar das competências já listadas na literatura sobre o PBL, sabe-se que a sua aplicação requer cuidados, haja vista a complexidade se comparado ao método tradicional.

Quanto às competências, pôde-se notar que através da aplicação do PBL os alunos desenvolveram oito competências, como o pensamento crítico, trabalho em equipe, capacidade de compreender e resolver problemas, aprendizagem autônoma, reconhecimento de diferentes pontos de vista, planejamento, liderança e interdisciplinaridade. Assim, percebe-se que, pelos relatos dos alunos, essas competências dificilmente seriam desenvolvidas através da metodologia tradicional de ensino.

Detalhando as discussões sobre as competências, tem-se que os discentes conseguiram desenvolver um raciocínio crítico acerca do problema proposto, que é justamente o que demanda o mercado de trabalho dos profissionais contábeis, que para cada problema que surge durante o curso do trabalho tem-se toda uma estratégia de resolução por parte do contador.

Já o trabalho em equipe é um requisito importante para a profissão do contador, tendo em vista, que este profissional constantemente necessita da ajuda de outros colegas de profissão, sejam porque trabalham em conjunto ou mesmo porque algum possui uma especialização naquele assunto.

O desenvolvimento da capacidade de compreender e resolver problemas se encaixa na rotina do profissional da contabilidade, em que a partir de um cenário empresarial, é necessário identificar os problemas, compreendê-los e, então, encontrar várias maneiras de solução aquela situação.

Quanto a aprendizagem autônoma é possível relacionar ao aspecto profissional do contador, percebe-se que essa profissão demanda também por esse tipo de competência, tendo em vista que nas diversas situações o contador precisa buscar a legislação ou o assunto ligado àquela situação.

Reconhecer diferentes pontos de vista faz parte da rotina do profissional contábil, pois constantemente desafiado em suas atividades, principalmente ao trabalhar em equipe com relação a diversidade de opiniões, em que precisa ter este tipo de competência bem desenvolvida para lidar com as diversas opiniões dos colegas de profissão.

A competência do planejamento também corrobora com a formação do profissional contábil que necessita desenvolver essa habilidade ao longo da sua formação, pois é preciso planejar horários, tarefas e prazos e todos os recursos, sejam eles humanos, financeiros ou tecnológicos, para que assim todo o trabalho possa ter eficácia.

A liderança está inserida no mercado de trabalho do contador, observa-se a importância do desenvolvimento dessa competência ao longo do processo de formação do profissional, tendo em vista que constantemente o profissional contábil precisa assumir uma postura de orientação em relação aos colegas de trabalho, assumindo o controle das tarefas para que os problemas sejam resolvidos.

Já em relação às dificuldades percebidas, os alunos destacaram a estrutura física, aversão ao método, estudo autônomo, falta de orientação do tutor, falta de clareza das etapas do PBL, tempo de aplicação, nível de desestruturação do problema e falta de colaboração dos membros. Porém, observou-se que muitas dessas dificuldades estavam atreladas a uma delas, em que seria a aversão inicial dos alunos ao método, pois como foi a primeira experiência deles com o PBL, estranhar o novo seria uma consequência natural, e então, alguns alunos relataram sentir dificuldades em buscar conteúdo de forma autônoma, não ter aulas expositivas, administrar o tempo e trabalhar com problemas não estruturados e sem ter uma resposta pronta, uma espécie de gabarito, o que seria comum em metodologias tradicionais.

Detalhando as dificuldades, a da estrutura física refere-se a questão de que as IES precisam apresentar um suporte institucional, com estrutura física e operacional para o desenvolvimento das aulas em PBL, pois as exigências são bastante diferentes do sistema convencional.

A dificuldade de aversão ao método já era esperada, porém, os alunos ressaltaram que foi uma aversão inicial, mas que com a ajuda dos tutores conseguiram entender o propósito do PBL e conseguir de forma eficaz o objetivo proposto, por isso a importância de um tutor eficientemente preparado para a aplicação do método.

Quanto ao estudo autônomo é uma consequência em forma de dificuldade também já esperada pelo método, pois com o PBL os alunos podem desenvolver insegurança na resolução do problema proposto. No entanto, a ajuda pode funcionar como um guia para o aluno e ele se irá se sentindo mais orientado no processo, sendo uma questão de tempo e de adaptação.

Sobre a falta de orientação do tutor como uma dificuldade, observa-se pelas demais dificuldades listadas que o aluno sentiu falta da padronização do método tradicional. Assim, ao se deparar com um tutor, uma espécie de orientador e não a figura central no processo de ensino-aprendizagem, o aluno listou essa dificuldade. Desse modo, recomenda-se que a figura do tutor seja mais ativo em alguns casos, realizando os direcionamentos necessários, porém, sem prejudicar o objetivo do PBL.

A falta de clareza nas etapas do PBL, nota-se que os alunos sentiram falta de um *feedback* ao longo das etapas, não apenas para o tutor, para que fosse repassado a eles como estavam prosseguindo, e não apenas quando apresentassem a resolução do problema, isto é, ao final da unidade. Assim, essa questão do *feedback* pode ser adaptada, o que também já ajuda na redução das outras dificuldades, como a da falta de orientação do tutor.

Da dificuldade do tempo de aplicação, percebe-se a necessidade do desenvolvimento da competência de planejamento, pois através desta, conseguem definir o tempo para cada etapa, inclusive para suprir as aulas expositivas. Escrivão e Ribeiro (2008) concordam que o PBL exige mais tempo extraclasse aos alunos do que a metodologia tradicional, porém, é importante que mostre ao aluno a importância do método, para que assim percebam que o tempo não é uma dificuldade, mas algo que pode ser bem planejado.

O nível de desestruturação do problema listado como um problema é consequência da aplicação do PBL assim como o estudo autônomo e até da orientação do tutor, por exemplo. O objetivo de utilizar o PBL é proporcionar ao aluno um aprendizado o mais próximo possível da realidade, para que assim, ele desenvolva as competências necessárias do profissional. Assim, ao utilizar em outras disciplinas o método, o aluno irá se adaptando e fazendo uso das competências desenvolvidas no PBL que ajudam a amenizar as dificuldades. E sobre a falta de colaboração dos membros, como trata-se de um trabalho conjunto, percebe-se que, assim como as demais dificuldades, esta é bem latente, pois aguça outras, como a do planejamento, por exemplo, e assim, dificultando todo o processo de ensino-aprendizagem.

Em geral, pôde-se constatar o desenvolvimento de diversas competências ao longo do PBL, entretanto, para o sucesso e continuidade do método, é preciso analisar as dificuldades encontradas pelos discentes, uma vez que dificuldades podem se tornar competências, e isso pode ser realizado através do *feedback* contínuo entre professores e alunos, a fim de identificar possíveis problemas ao longo da unidade, e não apenas ao final da aplicação do método, como é feito em metodologias tradicionais, como também através de uma orientação mais pontual do tutor, conduzindo os alunos ao longo do PBL, evitando o não-entendimento dos alunos das etapas a serem seguidas no PBL, motivando e enfatizando os benefícios trazidos pela metodologia para o futuro profissional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo analisar as competências desenvolvidas e dificuldades encontradas na aplicação do PBL sob a ótica dos discentes da disciplina de controladoria empresarial do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Para tanto, o objetivo foi alcançado, já que foi possível analisar tanto as competências quanto as dificuldades no processo de aplicação do PBL.

Nesse sentido, os achados desta pesquisa são importantes por adicionar conhecimento sobre a aplicação do PBL junto aos estudos até então desenvolvidos, contribuindo para o avanço da literatura acerca da atualização de metodologias ativas no curso de Ciências Contábeis, em especial, o PBL, oferecendo possibilidades de formulação de práticas de ensino. No aspecto teórico, avança-se ao explorar não apenas as competências do PBL, mas também as dificuldades ao identificar obstáculos na aplicação conforme as percepções dos alunos. No contexto prático, a pesquisa viabiliza o aprimoramento de práticas de ensino pelos corpos docentes das IES, possibilitando a reavaliação das abordagens.

A pesquisa apresentou limitação pela impossibilidade de realização de entrevistas individuais e de grupos específicos de alunos. Assim, propõe-se para pesquisas futuras, entrevistar individualmente os estudantes ou subdividi-los em grupos de acordo com características comuns, ao término da aplicação do PBL, a fim de conhecer de modo mais preciso as competências desenvolvidas e as dificuldades que impedem o êxito da metodologia PBL. Ademais, para pesquisas futuras, sugere-se diversificar a análise da aplicação do PBL para outras disciplinas do curso de Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

- Araújo, J. G. R., Callado, A. L. C., & Cavalcanti, B. S. B. (2014). Habilidades e Competências do Controller: um Estudo com Alunos de Cursos de Pós-graduação em Controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(38), 52-64.
- Araújo, U. F., Arantes, V. A. (2009). *Aprendizagem baseada em problemas no ensino superior*. 1. ed. São Paulo: Summus.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. 1. ed. São Paulo: Almedina.
- Beck, F., & Rausch, R. B. (2012). Fatores que influenciam o processo Ensino-Aprendizagem na percepção de discentes do curso de ciências contábeis. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 38-58.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Organizações & Sociedade*, 15(46), 153-174.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (2003). *The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management*. Oxford: CIMA Publishing/Elsevier.
- Celestino, E. J. M., Azevedo, Y. G. P., Araújo, A. O., & Silva, J. D. G. (2016). Problem-based-learning (PBL) nos cursos de ciências contábeis das instituições de ensino superior (IES) de Natal/RN. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 10.

- Chahuán-Jiménez, K. (2009). Evaluación cualitativa y gestión del conocimiento. *Educación y Educadores*, 12(3), 179-195.
- Chiu, C.F. (2020). Facilitating K-12 Teachers in Creating Apps by Visual Programming and Project-based Learning. *International Journal of Emerging Technologies in Learning (iJET)*, 15(1), 103-118.
- De Pinho, L. A., Alves, L. A., Comarú, M. W., Luz, M. R. M. P. D., & Lopes, R. M. (2021). A processual view on the use of problem-based learning in high school physiology teaching. *Advances in physiology education*, 45(4), 750-757
- Duncan, M. J., Smith, M., & Cook K. (2013). Implementing online problem based learning (PBL) in postgraduates new to both on-line learning and PBL: An example from strength and conditioning. *Journal of Hospitality, Leisure, Sport & Tourism Education*, 12, 79-84.
- Escrivão, E. F., & Ribeiro, L. R. C. (2008). Inovando no ensino de administração: uma experiência com a Aprendizagem Baseada em Problemas (PBL). *Cadernos EBAPE, número especial*, 1-9.
- Ezzamel, M., & Burns, J. (2005). Professional competition, economic value added, and management control strategies. *Organization Studies*, 26(5), 755-777.
- Flick, U. (2009). *Introdução à pesquisa qualitativa*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Freire, T. M. (2017). *Problem based learning: a percepção dos discentes acerca das competências desenvolvidas na disciplina de controladoria empresarial na Universidade Federal do Rio Grande do Norte*. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil.
- Frezatti, F., Borinelli, M. L., Martins, D. B., & Espejo, M. M. S. B. (2016). Análise do desempenho de alunos na perspectiva do “CHA” em disciplina utilizando PBL: o que significa a síntese?. *Revista Contabilidade e Organizações*, 26, 4-19.
- Frezatti, F., & Martins, D. B. (2016). Pbl ou pbl's: a customização do mecanismo na educação contábil. *Revista de Graduação da USP*, 1(1), 25-34.
- Frezatti, F., & Silva, S. C. (2014). Prática versus incerteza: como gerenciar o estudante nessa tensão na implementação de disciplina sob o prisma do método pbl?. *Revista Universo Contábil*, 10(1), 28-46.
- Hmelo-Silver, C. E. (2004). Problem-based learning: what and how do students learn? *Education Psychology Review*, 16(3), 235-266.
- Hsu, T., Chang, S., & Hung, Y. (2018). How to learn and how to teach computational thinking: Suggestions based on a review of the literature. *Computers & Education*, 126(1), 296-310.
- Lindner, G., Cunha, P. R., & Faveri, D. B. (2013). Reflexos da Lei nº 11.638/07 nos indicadores contábeis das empresas têxteis listadas na BM&FBovespa. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, 7(2), 112-130.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 63-75.
- Manaf, A., Aziah, N., & Wan-Hussin, W. N. (2011). Application of Problem Based Learning (PBL) in a course on financial accounting principles. *Malaysian Journal of Learning and Instruction*, 8, 21-47.
- Martins, D. B., Espejo, M. M. S., & Frezatti, F. (2015). *Problem-Based Learning no Ensino de Contabilidade Gerencial: Relato de uma Experiência Brasileira*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – Repec*, 9(4), 430-452.
- Martins, D. B., & Espejo, M. S. B. (2015). *Problem Based Learning – PBL no Ensino de Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Munro, C. R. (2009). Mentoring needs and expectations of generation-Y. Human resources practitioners: preparing the next wave of strategic business partners. *Journal of Management Research*, 1(2).
- Pinheiro, M. M., Sarrico, C. S., & Santiago, R. A. (2011). Competências de auto-desenvolvimento e metodologias PBL num curso de contabilidade: perspectivas de alunos, docentes, diplomados e empregadores. *Revista Lusófona de Educação*, 17(17), 147-166.
- Pinheiro, M. M. S. M. (2008). *Metodologias PBL em ambientes simulados no ensino superior profissionalizante*. (Tese de doutorado). Universidade de Aveiro, Portugal.
- Resolução CNE/CSE n10 (2004)*. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Recuperado de http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf
- Ribeiro, L. R. C. (2010). *Aprendizagem baseada em problemas (PBL): uma experiência no ensino superior*. São Carlos: UduFSCAR.
- Ribeiro, L. R. C., & Mizukami, M. G. N. (2004). Uma implementação da aprendizagem baseada em problemas (PBL) na pós-graduação em Engenharia sob a ótica dos alunos. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, 25 (1), 89-102.
- Savery, J. R., & Duffy, T. M. (1995). Problem-Based learning: An instructional model and its constructivist framework. *Educational technology*, 35(5), p. 1-17.
- Schmidt, H. G. (1983). Problem-based learning: Rationale and description. *Medical education*, 17(1), 11-16.
- Siriwardane, H. P., Low, K. Y., & Blietz, D. (2015). Making entry-level accountants better communicators: A Singapore-based study of communication tasks, skills, and attributes. *Journal of Accounting Education*, 33(4), 332-347.
- Sockalingam, N., & Schmidt, H. G. (2011). Characteristics of problems for problem-based learning: the students' perspective. *Interdisciplinary Journal of Problem-based Learning*, 5(1), 6-33.
- Stanley, T., & Marsden, S. (2012). Problem-based learning: does accounting education need it? *Journal of Accounting Education*, 30, 267-289.

- Tan, O. S. (2007). *Problem-based learning innovation: Using problems to power learning in the 21st century*. Thompson.
- Wilkin, C.L. (2014). Enhancing the AIS curriculum: integration of a research-led, problem-based learning task, *Journal of Accounting Education*, 32(2), 185-199.
- Wilkin, C. L. (2017). Enhancing critical thinking: accounting students' perceptions. *Education+ Training*., 59(1), 15-30.
- Wood, D. F. (2003). ABC of learning and teaching in medicine: problem-based learning. *British Medical Journal*, 326(7384), 328-330.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre, RS: Bookman.

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS INTEGRADOS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO CONTEXTO DA PANDEMIA DE COVID-19

ANALYSIS OF THE INTEGRATED REPORTS OF FINANCIAL INSTITUTIONS IN THE CONTEXT OF THE COVID-19 PANDEMIC

RESUMO

Esse estudo tem por objetivo analisar os relatórios integrados no contexto da COVID-19, utilizando como critério as informações relacionadas ao conceito dos capitais e examinando os relatórios das principais instituições financeiras privadas do Brasil. A presente pesquisa é caracterizada como qualitativa, descritiva e documental. A amostra contempla as três maiores instituições financeiras privadas do Brasil e analisa os relatórios integrados de 2020. As instituições financeiras são analisadas com base em 17 indicadores, que medem o capital financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural. Os resultados mostram que houve mudanças nas informações reportadas em todos os capitais do Relato Integrado (RI), sendo que o capital social foi o que mais teve informações reportadas. Assim, pode-se inferir que no contexto da pandemia, as instituições realizaram mais parcerias com hospitais, doações e apoio à comunidade, o que resultou em uma maior divulgação desse tipo de capital em seus relatórios. O estudo contribui para aferir sobre as mudanças ocorridas nos relatórios integrados, motivadas pelo contexto da pandemia. Ademais, esse estudo serve como suporte, para que se inicie o debate sobre a qualidade dos relatórios integrados em todos os setores da indústria. Os resultados da pesquisa podem auxiliar gestores no aperfeiçoamento de seus relatórios integrados, ao investir mais recursos financeiros para elaboração e comunicação desse tipo de documento, que é uma ferramenta de transparência e legitimidade.

Palavras-chave: Relato Integrado (RI); Instituições Financeiras; Pandemia de COVID-19; Responsabilidade Social Corporativa; Pacto Global.

ABSTRACT

This study aims to analyze the integrated reports in the context of COVID-19, using as a criterion the information related to the concept of capitals and examining the reports of the main private financial institutions in Brazil. This research is characterized as qualitative, descriptive, and documentary. The sample includes the three largest private financial institutions in Brazil and analyzes the integrated reports for 2020. Financial institutions are analyzed based on seventeen indicators, which measure financial, manufactured, intellectual, human, social, relationship and natural capital. The results show that there were changes in the information reported in all RI capitals, and the capital stock was the one that had the most information reported. Thus, it can be inferred that in the context of a pandemic, institutions made greater partnerships with hospitals, donations, and community support, which resulted in greater dissemination of this type of capital in their IR. The study contributes to assess the changes that have taken place in the integrated reports, motivated by the context of the pandemic. Furthermore, this study serves as a support to start the debate on the quality of integrated reports in all sectors of the industry. The research results can help managers to improve their integrated reports, by investing more financial resources in the elaboration and communication of this type of document, which is a tool for transparency and legitimacy.

Keywords: Integrated Report; Financial Institution; COVID-19 pandemic; Corporate social responsibility; Global Compact.

Vivian Maira Anschau

Mestra em Controladoria e Contabilidade na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Controladoria na Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Graduada em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: vivian.anschau@gmail.com. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/3095637336022346>. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0735-0244>

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Professora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: wendy.carraro@ufrgs.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7962589335978821>. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-2152-1767>

Alan Bandeira Pinheiro

Doutorando em Administração na Universidade Federal do Paraná (Brasil) / NEOMA Business School (França). Graduado em Administração na Universidade Federal do Ceará (Brasil) / Universidade do Porto (Portugal). E-mail: alanpinheiro@hotmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7004475234927693>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6326-575X>

1 INTRODUÇÃO

Os primeiros casos de um novo coronavírus (SARS-CoV-2) foram identificados em Wuhan na China, em dezembro de 2019, e causou a COVID-19, doença potencialmente grave, de elevada transmissibilidade e de distribuição global (Lana *et al.*, 2020). Com isso, para diminuir a taxa de infecção, instaurou-se no mundo uma grande mobilização para que as pessoas adotassem o distanciamento social e restrições às atividades econômicas como medida preventiva (Vera-Valdés, 2021). A rápida disseminação da COVID-19 teve enormes impactos nas economias e nos mercados financeiros em todo o mundo (Chen & Yeh, 2021).

Neste cenário, as instituições financeiras, e em especial os grandes bancos, foram estimulados pelo Banco Central a adotar medidas para manter sua funcionalidade e com isso, apoiar o funcionamento da economia real (BACEN, 2021). Em relação às principais medidas emergenciais adotadas pelos bancos, estão: a prorrogação das dívidas por até 60 dias; a redução das taxas; e a preferência pelo atendimento aos clientes em suas plataformas digitais (Federação Brasileira de Bancos, 2021). Logo, percebe-se uma preocupação dessas instituições com a contenção da pandemia, mas principalmente com os efeitos econômicos de curto e médio prazo e em especial para os pequenos negócios (SEBRAE, 2021). Adicionalmente, o setor financeiro é visto como de grande relevância para o desenvolvimento regional da América Latina, facilitando empréstimos para as indústrias (Pinheiro *et al.*, 2020). Assim, existe um chamado para que pesquisas investiguem esse setor no contexto da pandemia (Akkas & Samman, 2022).

A partir disso, pode-se inferir que muitas organizações tiveram que reavaliar seus modelos de negócios, alterar seus processos de criação de valor e passaram a fornecer uma comunicação ainda mais transparente sobre os impactos causados pela COVID-19, para obter sua legitimidade (García-Sánchez *et al.*, 2020). Desse modo, tem-se a necessidade de divulgar essas informações relevantes de sua atuação neste cenário de pandemia. Para Deegan (2019) Auditoria e Responsabilidade de 2002 (AAAJ, algumas situações que surgem permitem desenvolver modelos de relatórios que incentivam as organizações a demonstrar maior responsabilidade socioambiental.

Assim, com intuito de realizar a divulgação dos principais efeitos da pandemia, avalia-se a importância dos relatórios corporativos das empresas, com destaque para os relatórios integrados. O foco principal do RI é de mostrar a capacidade que uma organização tem de gerar valor no curto, médio e longo prazos (IIRC, 2021a). Dessa forma, por se tratar de um relatório voluntário, com uma abordagem mais flexível e sem restrições legais, o RI pode ser utilizado como um instrumento fundamental para descrever as implicações da COVID-19 na gestão empresarial (García-Sánchez *et al.*, 2020).

Diante do que foi apresentado, faz-se o seguinte questionamento: *Como as instituições financeiras divulgam seus relatórios integrados no contexto da pandemia?* O objetivo do estudo é analisar os RI no contexto da COVID-19, utilizando como critério as informações relacionadas ao conceito dos capitais e examinando os relatórios das principais instituições financeiras privadas do Brasil. Na estrutura conceitual do RI, os capitais buscam explicar como as organizações interagem com o ambiente externo e geram valor para os *stakeholders* no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2021a). Estes capitais são classificados como: financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e natural (Kassai *et al.*, 2019).

Para responder à questão de pesquisa e à luz da Teoria do *Disclosure* Voluntário, são analisados os relatórios integrados das três principais instituições financeiras privadas do Brasil: Bradesco, Itaú e Santander. As instituições financeiras selecionadas são do setor privado e participam da Rede Brasil do Pacto Global, além de divulgarem seus relatórios corporativos utilizando a estrutura conceitual para RI. Analisar os bancos é relevante porque esse setor tem enfrentado alguns desafios, como a introdução de bancos digitais, a digitalização que tem levado o setor a revisitar sua proposta de valor, os resquícios da crise de 2008 e a crise econômica brasileira (Pinheiro *et al.*, 2022).

Os intensos impactos da pandemia nos modelos de negócios das organizações exigem uma avaliação nas práticas de relatórios e a divulgação das informações acabam sendo uma necessidade significativa para demonstrar os impactos da pandemia (García-Sánchez *et al.*, 2020). Assim, os resultados deste estudo contribuem ao evidenciar a divulgação voluntária nos relatórios integrados no contexto da pandemia. Além disso, o estudo também contribui para auxiliar no aperfeiçoamento dos relatórios, podendo beneficiar tanto as empresas quanto os *stakeholders* interessados nas informações para avaliar os impactos da pandemia.

Adicionalmente, os achados da pesquisa permitem inferir que o Relato Integrado é uma forma inovadora de divulgação corporativa, pois, oferece às organizações a oportunidade de refletir sobre outras formas de capital (manufaturado, intelectual, humano, social e natural), além do tradicional capital financeiro. Portanto, as empresas devem estar cientes que para criar valor aos acionistas e demais *stakeholders*, elas precisam considerar os seis tipos de capital.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são expostos os fundamentos que embasam este estudo. Primeiro, discorre-se sobre as instituições financeiras no contexto da pandemia; depois, elucida-se os principais conceitos do Relato Integrado. Além disso, traz-se alguns estudos relacionados que contribuem para corroborar sobre a relevância e pertinência do tema desta pesquisa. Por fim, apresenta-se os pressupostos da Teoria do *Disclosure* voluntário, que suporta o estudo.

2.1 As instituições financeiras no contexto da pandemia

Em 30 de janeiro de 2020, o Diretor-Geral da Organização Mundial da Saúde declarou que o surto da COVID-19 constituía uma Emergência de Saúde Pública de Interesse Internacional (ESPII) (Vera-Valdés, 2021). Neste sentido, a partir do surgimento e propagação da doença, observa-se o desencadeamento de três principais crises: i) crise sanitária; ii) crise comportamental e social; iii) crise econômica (Vendramini, Velloso, & Yamahaki, 2020). A crise desencadeada pela COVID-19, evidencia uma tensão entre a natureza complexa e dinâmica das necessidades das partes interessadas e os recursos e energia limitados de que as empresas dispõem para atendê-las de forma competente e eficaz (Zhao, 2021) especially in the wake of the COVID-19 crisis. The pandemic encouraged companies and policy makers to consider ways to develop a more enabling institutional environment, not only to tackle the ongoing crisis but also to prepare for similar future tests. Against this backdrop, the purpose of this paper is to focus on the significance and effectiveness of ex ante corporate social responsibility (CSR).

Para mitigar choques econômicos, governos em todo o mundo promulgaram medidas urgentes de alívio, principalmente na forma de pagamentos em dinheiro (Kubota, Onishi, & Toyama, 2021). Nesse sentido, as empresas são chamadas a desempenhar funções que vão além da produção de bens e serviços e que dizem respeito à implementação de ações que visem responder às necessidades sociais do ambiente atual (Raimo *et al.*, 2021). As estratégias para combater a crise dependem muito da construção e aceleração da resiliência na interação entre empresas, organizações e sociedades, com uma ênfase renovada na estratégia ambiental, econômica e social ao lado de maneiras mais eficazes de oferecer orientação gerencial para a criação de valor a longo prazo (Zhao, 2021).

O Banco Central, principal órgão regulador das instituições financeiras, passou a disponibilizar alguns instrumentos de política, dentro do apropriado, com intuito de promover e regular o funcionamento dos mercados, assegurando a estabilidade financeira e apoiando a economia brasileira (BACEN, 2021). Em parceria com governos e cidadãos, as empresas são legalmente obrigadas ou incentivadas a cumprir voluntariamente suas responsabilidades compartilhadas para conter a disseminação do vírus e mitigar seus riscos e impactos econômicos e sociais (Zhao, 2021) especially in the wake of the COVID-19 crisis. The pandemic encouraged companies and policy makers to consider ways to develop a more enabling institutional environment, not only to tackle the ongoing crisis but also to prepare for similar future tests. Against this backdrop, the purpose of this paper is to focus on the significance and effectiveness of ex ante corporate social responsibility (CSR). Com isso, no intuito de diminuir o impacto dos efeitos da pandemia, o Banco Central adotou uma série de medidas fundamentais para promover o bom funcionamento do mercado, sem abrir mão da solidez e da estabilidade do Sistema Financeiro Nacional (SFN) (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2021).

Neste aspecto, o setor financeiro acaba sendo um importante instrumento para a redução da pobreza global principalmente no que reflete a responsabilidade social de entidades financeiras do mundo, direcionadas aos seus clientes e demais *stakeholders*, como suporte prestado e investimentos sociais no âmbito de sua atuação durante a pandemia (Carlos & Moraes, 2021). Logo, as principais instituições financeiras passam a relatar suas informações não financeiras, uma vez que, esse tipo de organização exerce um papel importante na introdução de práticas de desenvolvimento sustentável por meio do seu modelo de negócio (Ben Abdallah *et al.*, 2020). Ou seja, elas passam a alinhar os fatores sociais em suas estruturas e a incluir esse tema em seus reportes corporativos como forma de prestação de contas de suas ações (EY, 2021).

2.2 A Estrutura do Relato Integrado

Como um novo modelo de relatório, o Relato Integrado ganhou impulso com a emissão da Estrutura Conceitual de Relato Integrado, em 2013 pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC) (Cooray *et al.*, 2020). O IIRC é uma aliança global formada por importantes partes interessadas que juntas, compartilham da mesma intenção de comunicar a geração de valor como uma etapa evolutiva para relatos corporativos (IIRC, 2021a). Em janeiro de 2021, o IIRC realizou uma revisão da sua Estrutura Conceitual que passou a se chamar *The International IR Framework*. No entanto, essa revisão não alterou significativamente os principais conteúdos, e somente melhorias no aspecto de mais clareza, qualidade e simplicidade (Santos & Miranda, 2021).

O RI é uma forma de apresentação dos diversos relatórios existentes na organização, que promove uma integração lógica e eficiente do relato corporativo, e que comunica uma gama completa de fatores que afetam, de forma material, a capacidade de uma organização de gerar valor ao longo do tempo (IIRC, 2021b). A implementação do RI propõe a disponibilização de elementos mais amplos que se conectam entre si e retratam o desempenho da empresa, do que os fornecidos pelos relatórios tradicionais, anuais ou de sustentabilidade (Sriani & Agustia, 2020). Os relatórios integrados trazem novos desafios em comparação aos relatórios de sustentabilidade, pois eles estão mais intimamente ligados à estratégia de negócios e ao modo como uma organização cria valor (Stubbs & Higgins, 2014).

A estrutura desenvolvida pelo IIRC, traz em seu documento base itens do RI e é apresentado em quatro capítulos: a estrutura, conceitos fundamentais, princípios orientadores e elementos de conteúdo (Kassai *et al.*, 2019). Assim, a proposta do IIRC é disponibilizar uma estrutura global e padronizada que reúne as informações financeiras e de *Environmental, Social and Governance* em um único documento e que possa ser preciso, consistente e comparável (Pavlopoulos, Magnis, & Iatridis, 2019). Com isso, é possível verificar que os relatórios corporativos estão se transformando com intuito de fornecer informações mais úteis, com mais transparência e de responsabilidade corporativa (Dumay *et al.*, 2016).

Assim, entende-se que o principal objetivo do RI é fornecer aos seus principais *stakeholders* informações relevantes sobre diversas dimensões inter-relacionadas e como a organização administra os tipos de recursos para gerar valor (McNally, Cerbone, & Maroun, 2017). Essas dimensões, na estrutura conceitual do RI, são chamadas de capitais e buscam explicar como as organizações interagem com o ambiente externo e geram valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2021a). Os capitais são classificados como: financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e natural e a avaliação desses capitais pode ser mensurada por meio de indicadores quantitativos e qualitativos (Kassai *et al.*, 2019). A Tabela 1 apresenta os principais conceitos em relação aos capitais apresentados na estrutura conceitual do RI.

Tabela 1 – Os capitais do Relato Integrado

Capital financeiro	São os recursos disponíveis para a organização na utilização da produção de bens e serviços e adquirido por meio de financiamentos, patrimônio líquido, ações ou subsídios ou gerado por operações ou investimentos.
Capital manufaturado	São objetos físicos que estão disponíveis para uma organização para utilização na produção de bens ou a prestação de serviços como, edifícios e equipamentos de Infraestrutura Ele é frequentemente criado por outras organizações, mas pode incluir ativos fabricados pela organização para venda ou quando são retidos para uso próprio.
Capital intelectual	São intangíveis baseados em conhecimento e envolve a Propriedade intelectual, como por exemplo: patentes, copyrights, softwares, direitos e licenças ou também como “capital organizacional” que contempla: os conhecimentos tácitos, os sistemas, os procedimentos e protocolos
Capital humano	São as competências, capacidades e experiências das pessoas, e seus motivações para inovar, contendo: a estrutura de governança da organização, a abordagem de risco de gestão e valores éticos; a capacidade de entender, desenvolver e implementar a estratégia; constâncias e motivações para melhorar processos, bens e serviços e levando em consideração a capacidade de liderar, gerenciar e colaborar.
Capital social e de relacionamento	São as relações internas nas instituições e entre comunidades, grupos das partes interessadas e outras redes. É a capacidade de compartilhar informações para melhorar bem-estar individual e coletivo.
Capital natural	São todos os recursos ambientais renováveis não renováveis e processos que fornecem bens ou serviços para apoiar a prosperidade passada, presente ou futura de uma organização. Alguns exemplos desses recursos: Ar, água, terra, minerais, florestas, biodiversidade e saúde do ecossistema.

Fonte: Adaptado de IIRC (2021a).

As empresas não possuem a obrigatoriedade de apresentar todos os capitais descritos na Tabela 1 e somente os capitais que estarão aderentes a sua estrutura de geração de valor. A estrutura apresentada para o RI é considerada flexível quanto ao volume de informações alocadas para cada capital (Santos & Miranda, 2021). Ainda, segundo a estrutura conceitual do IIRC (2021b) não há a exigência de que um relatório integrado adote as categorias e nem que seja organizado seguindo a lógica de capitais. Os capitais são considerados uma parte da sustentação teórica do conceito da geração de valor e são as diretrizes que garantem que as organizações levem em consideração todas as formas de capitais utilizadas ou que são afetadas por elas (IIRC, 2021b).

2.2.1 Revisão dos Capitais no contexto da Pandemia

García-Sánchez *et al.* (2020), realizaram uma revisão dos capitais e identificaram as principais informações a serem incluídas nos relatórios integrados. Para isso, os autores baseiam-se em uma metodologia de duas etapas e destacam uma série de informações que as empresas precisarão incluir em relatórios integrados para manter e defender a legitimidade.

Tabela 2 – Etapas para revisão da estrutura do RI na pandemia

1ª Etapa	<p>Identificação das implicações da pandemia COVID-19 nas economias e atividades empresariais globais e nas novas necessidades de informação dos investidores.</p> <p>Realização de leituras de diversos jornais, revistas científicas da área médica e farmacológica e sites especializados para identificar as consequências da pandemia COVID-19 nas economias globais e na condução dos negócios.</p> <p>Compreensão das mudanças ocorridas nas empresas e lançar luz sobre as novas necessidades de informação relacionadas com a propagação da pandemia.</p>
2ª Etapa	<p>Análise detalhada da estrutura do RI fornecida em 2013 pelo IIRC para identificar em detalhes as diretrizes e solicitações de informação do <i>framework</i> do RI</p> <p>Identificação dos conteúdos geralmente divulgados pelas empresas permitindo uma visão completa do que é geralmente divulgado em relação ao <i>framework</i> do RI.</p> <p>Avaliação dos relatórios integrados para examinar sua estrutura e conteúdo e compreender plenamente a forma como as informações relacionadas à pandemia COVID-19 poderiam ser inseridas</p>

Fonte: Adaptado de García-Sánchez *et al.* (2020).

Conforme ilustrado na Tabela 2, a metodologia de duas etapas realizada por García-Sánchez *et al.* (2020) foram catalogadas novas informações relacionadas com a pandemia COVID-19 em diferentes aspectos, sendo uma delas representada pelos capitais. Abaixo, a Tabela 3 resume as principais informações, que segundo os autores, as empresas necessitam incluir no relatório integrado.

Tabela 3 - Revisitando os capitais de RI após a pandemia (Checklist)

Itens	Capitais revisitados
Capital financeiro	
1	Informações relacionadas a investimentos monetários incorridos para enfrentar a pandemia
2	Informações relacionadas a quaisquer recursos monetários obtidos de terceiros, como governos, para financiar investimentos específicos relacionados ao combate a pandemia.
3	Informações relacionadas ao impacto da pandemia nos perfis de liquidez, solidez, rentabilidade e crescimento.
Capital manufaturado	
4	Informações sobre os ativos materiais usados para enfrentar a pandemia e relacionadas a ferramentas de TI que apoiam a digitalização na pandemia
5	Informações sobre as modificações e adaptações sofridas pela estrutura, como substituição ou eliminação de plantas e máquinas, para adequá-la ao novo cenário higiênico-sanitário.
Capital intelectual	
6	Informações sobre patentes, direitos, licenças e softwares específicos adquiridos ou usados para enfrentar a pandemia.
7	Informações sobre a possível presença de protocolos e procedimentos e inovações, em termos de digitalização, para enfrentar a pandemia.
8	Informações sobre a melhoria ou deterioração da imagem corporativa em relação às ações e planos implementados para lidar com a pandemia.

Itens	Capitais revisitados
	Capital humano
9	Informações sobre as habilidades adquiridas por meio de novas contratações para enfrentar a pandemia.
10	Informações sobre os programas de treinamento para a pandemia.
11	Informações sobre métodos de trabalho inteligentes.
12	Informações sobre o estado de saúde dos trabalhadores, métodos de prevenção e habilidades dos trabalhadores já presentes na empresa para enfrentar a pandemia.
	Capital natural
13	Informações sobre os efeitos da gestão da pandemia no meio ambiente, com referência ao consumo de água e energia, descarte de dispositivos de proteção individual, emissões e ruído.
	Capital social e de relacionamento
14	Informações sobre o apoio à sociedade (em termos monetários e não monetários) e à comunidade científica.
15	Informações sobre as parcerias com hospitais e instituições de pesquisa.
16	Informações sobre os efeitos das doações realizadas.
17	Informações sobre as mudanças no número e perfil de clientes e fornecedores e a melhoria ou piora das relações com as partes interessadas após a pandemia.

Fonte: Adaptado de García-Sánchez *et al.* (2020).

Observa-se na Tabela 3, que foram apuradas 17 informações relacionadas aos capitais do RI e verifica-se que a pandemia teve efeito tanto sobre o capital, como também nos insumos sobre o capital entendido como resultado. A estrutura do RI desenvolvida pelo IIRC (2021b), incentiva as organizações a relatarem, de forma voluntária, sobre aspectos positivos e negativos que afetam de forma significativa a capacidade de geração de valor no curto, médio e longo prazo.

2.3 Teoria do *Disclosure* Voluntário e estudos prévios

A divulgação voluntária consiste em relatar informações de caráter não obrigatório pelas empresas com intuito de melhorar os níveis gerais de transparência (El-Diftar *et al.*, 2017). O fornecimento de informações adicionais, que não são especificamente exigidas por lei, configura-se uma prática cada vez mais usual para tornar uma organização mais competitiva (Scaltrito, 2016), a divulgação voluntária está relacionada aos incentivos e às motivações que levam uma empresa a publicar ou reter informações não obrigatórias, que podem ser úteis aos usuários e sobre as quais ela possui conhecimento.

Neste aspecto, a Teoria do *Disclosure* Voluntário surge a partir de dois grupos principais de teorias: teorias baseadas na economia (teoria da agência e sinalização) e teorias sociopolíticas (teoria da legitimidade, institucional e *stakeholders*) (Md Zaini *et al.*, 2018). Ainda, segundo Dye (2001), a Teoria do *Disclosure* Voluntário pode se relacionar também com a teoria dos jogos, partindo de uma premissa central de que a entidade divulga as informações favoráveis e retém as adversas como sendo uma estratégia do jogo e não como algo imposto ou definido como forma de descrever a evidenciação voluntária das organizações.

No entanto, Boateng *et al.* (2022) consideram que as informações adicionais divulgadas de forma voluntária nos relatórios corporativos anuais, geram inúmeros benefícios para empresas, gerentes corporativos e outras partes interessadas corporativas. Isso porque, à luz da Teoria do *Disclosure* Voluntário, as empresas passam a divulgar cada vez mais essas informações como forma de legitimar e interagir com a comunidade sobre fatores relacionados aos aspectos não financeiros, como os sociais e ambientais (Freitas & Freire, 2017).

Diante disso, Dyczkowska *et al.* (2022) em seu estudo, investigaram como as organizações empresariais aplicaram os princípios do capitalismo das partes interessadas durante a pandemia da COVID-19 e como esses esforços foram divulgados em relatórios integrados. Para isso, eles realizaram uma análise de conteúdo em 22 relatórios integrados de empresas classificadas como excelentes no Prêmio EY Excelência em Relato Integrado no ano de 2020. Os resultados mostraram que a pandemia da COVID-19 estimulou a necessidade de implementar soluções inovadoras para combater a propagação do vírus e com isso, a necessidade de uma comunicação bidirecional entre os executivos e as partes interessadas.

Denhere (2022) explorou em sua pesquisa a extensão da COVID-19 nos relatórios dos seis principais bancos da África do Sul, a partir do contexto pandêmico de 2020. Foi realizada uma análise documental e foi empregada uma técnica de contagem e registro do número de menções levando em consideração os cinco capitais e nove elementos de

conteúdo, com base no estudo de García-Sánchez *et al.*, (2020). A pesquisa indicou que os principais bancos sul-africanos informaram significativamente sobre a pandemia da COVID-19 e conseguiram cobrir 13 dos 14 itens verificados, com destaque para o capital social e de relacionamento, modelo de negócios, capital humano, capital manufaturado e estratégia e alocação de recursos.

Elmarzouky *et al.*, (2021) forneceram em sua pesquisa uma medição única para avaliar a divulgação voluntária dos aspectos relacionados a COVID-19 e investigaram a associação entre o nível de divulgação da COVID-19 e a incerteza nos relatórios anuais para empresas não financeiras do Reino Unido. Os autores realizaram uma análise textual dos relatórios anuais, por meio de um software específico para avaliar as divulgações e regressão para examinar a relação do nível de divulgação com a incerteza nos relatórios anuais. Os resultados mostraram que o nível de divulgação da COVID-19 varia de acordo com o setor. Além disso, descobriram que as empresas que divulgam mais informações relacionadas à COVID-19 tendem a mostrar níveis mais altos de incerteza.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento desta pesquisa, em relação ao problema abordado, o presente estudo classifica-se como qualitativo em virtude de avaliar as mudanças nos relatórios integrados das principais instituições financeiras referente ao ano de 2020. Para Richardson (2017), a pesquisa qualitativa é basicamente um estudo de interpretações, ou seja, o pesquisador filtra os dados por meio de uma análise pessoal em um momento histórico específico. Em relação ao objetivo, trata-se de uma pesquisa descritiva, uma vez que, é avaliada uma amostra das principais instituições financeiras privadas do Brasil e por isso, segundo Gil (2019), o objetivo de um estudo descritivo é relatar sobre as características de um determinado grupo.

Neste sentido, para a escolha das empresas deste estudo, utiliza-se como amostra as instituições financeiras do setor privado e participantes da Rede Brasil do Pacto Global e que realizam seus relatórios corporativos utilizando a estrutura conceitual do RI. Assim, a amostra representa uma parcela significativa do universo que se pretende estudar (Gil, 2019). Dessa forma, chega-se nas três instituições financeiras abaixo, conforme descreve a Tabela 4.

Tabela 4 – Seleção da Amostra

1º filtro: Empresas Participantes da Rede Brasil do Pacto Global		
Tipo	Nível	País
Empresa	Participante	Brasil
Sector	Status	
Serviços Financeiros	Ativa	
2º filtro: Empresas que utilizam RI e setor privado		
Nome	Utiliza RI	Setor
Sicredi Participações S.A.	Não	Privado
Ernst and Young - Brazil	Não	Privado
Banco BTG Pactual	Não	Privado
Cielo S.A.	Não	Privado
Banco Bradesco S.A.	Sim	Privado
Banco Santander S/A (Brasil)	Sim	Privado
B3	Não	Privado
Caixa Econômica Federal	Não	Público
Banco do Brasil S.A.	Sim	Público
Itaú Unibanco SA	Sim	Privado

Fonte: Adaptado de Pacto Global (2021).

No que se refere ao procedimento utilizado, a pesquisa caracteriza-se como documental, pois avalia-se o levantamento de dados de documentos oficiais constituindo a fonte mais fidedigna de dados (Marconi & Lakatos, 2021). Neste caso, é utilizado os relatórios integrados das instituições financeiras que pertencem a amostra deste estudo, os quais obteve-se por meio de consulta eletrônica aos *websites* dessas empresas e utilizando como ano base o relatório mais atualizado disponível, no caso 2020. A consulta dos relatórios foi realizada no período de abril a junho de 2021.

A técnica de dados utilizada para a avaliação é o *checklist* apresentado na Tabela 3 e resultado do estudo de (García-Sánchez *et al.*, 2020), os quais realizaram o levantamento das principais mudanças nas informações sobre os capitais da estrutura conceitual do RI no contexto da pandemia e realizaram uma revisão desses capitais. A partir disso, é utilizada a técnica de análise documental e de conteúdo, pois esse último tipo permite uma análise e interpretação de textos (Richardson, 2017). Logo, utiliza-se as fases abaixo, conforme Bardin (2011):

Tabela 5 – Análise de Conteúdo

1) Pré - Análise	Escolha dos documentos e elaboração de indicadores que fundamentam a interpretação final.
2) Exploração do material	Consiste em organizar, enumerar, decompor e codificar as informações.
3) Tratamento dos resultados obtidos e interpretação	Permite estabelecer os quadros, tabelas, figuras e gráficos para que as informações sejam interpretadas

Fonte: Elaborado a partir de Bardin (2011).

Assim, este estudo percorreu pelas três seguintes etapas para efetuar a análise de conteúdo: (1) a leitura geral dos materiais coletados, no caso os relatórios integrados das empresas pertencentes a amostra do estudo; (2) a codificação temática dos dados, utilizando as categorias pré-existentes dispostas no *checklist* (Tabela 3) com intuito de organizar as informações, categorizando e enumerando em tabelas; e (3) o recorte semântico dos dados para distribuição nas categorias e subsequente agrupamento, para a interpretação dos dados. A partir disso, os resultados encontrados dessa análise, serão apresentados na próxima seção.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1. Análise dos capitais revisados nos Relatório Integrados

A Tabela 6 evidencia o levantamento dos dados procedentes da análise de conteúdo realizada nos relatórios integrados das instituições financeiras da amostra e contempla os itens verificados conforme descrito na seção de metodologia desta pesquisa. Assim, na coluna “Reportado” é identificado se o item é considerado no relatório e para isso é respondido com “sim” ou “não”. Na coluna “quantidade” é identificado o número de informações relacionadas ao item e para isso é utilizado uma contagem simples para cada tipo de informação reportada.

Tabela 6 – Itens reportados e quantidade de informações por capital

Capitais	Bradesco		Itaú		Santander	
	Reportado	Quantidade	Reportado	Quantidade	Reportado	Quantidade
Capital financeiro		8		33		7
Item 1	sim	4	sim	2	não	0
Item 2	sim	4	sim	9	sim	7
Item 3	não	0	sim	22	não	0
Capital manufaturado		11		1		1
Item 4	sim	4	não	0	não	0
Item 5	sim	7	sim	1	sim	1
Capital intelectual		8		2		3
Item 6	não	0	sim	1	sim	1
Item 7	sim	8	não	0	sim	1
Item 8	não	0	sim	1	sim	1

Capitais	Bradesco		Itaú		Santander	
	Reportado	Quantidade	Reportado	Quantidade	Reportado	Quantidade
Capital humano		13		10		5
Item 9	sim	2	não	0	não	0
Item 10	sim	5	sim	4	não	0
Item 11	sim	3	sim	3	sim	5
Item 12	sim	3	sim	3	não	0
Capital natural		1		2		3
Item 13	sim	1	sim	2	sim	3
Capital social e de relacionamento		23		29		25
Item 14	sim	12	sim	20	sim	16
Item 15	sim	11	sim	3	sim	3
Item 16	não	0	sim	5	sim	6
Item 17	não	0	sim	1	não	0
Total	12	64	14	77	10	44

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Conforme ilustrado na Tabela 6, é demonstrado o levantamento das informações que foram realizadas a partir da etapa (2) Exploração do Material, na qual foram codificadas, enumeradas e categorizadas as principais informações retiradas dos relatórios integrados das instituições financeiras avaliadas e levando em consideração apenas as informações dos capitais. Assim, a seguir serão detalhados os principais resultados encontrados a partir da análise realizada.

4.1.1 Análise dos capitais revisados: Banco Bradesco

A primeira instituição avaliada é o Banco Bradesco S.A, um dos maiores grupos financeiros do Brasil e com sólida atuação voltada aos interesses de seus clientes (Bradesco, 2021). Em relação aos itens identificados na tabela 6, constata-se que dos 17 itens avaliados no RI do Banco Bradesco verifica-se que 12 desses estão contemplados no relatório, correspondendo um total de 70,6%. Já em relação a quantidade de informações encontradas no RI do Bradesco, observa-se que o Banco Bradesco relatou um total de 64 informações relacionadas aos capitais revisados e identificados em seu relatório integrado. Destas informações, destaca-se o capital social que abrange 23 itens, o Capital Humano com um total de 13 informações e o Capital Manufaturado com 11. O capital financeiro e o intelectual tiveram 8 incorrências e o natural apenas 1.

Esse achado é interessante, uma vez que tradicionalmente as instituições financeiras tendem a evidenciar o capital financeiro em detrimento dos outros tipos de capital. O resultado do banco Bradesco diverge do estudo de Haji e Hossain (2016), que encontraram que os bancos africanos tendem a divulgar indicadores de desempenho financeiro em seus RI. Para os gestores africanos, a medida mais relevante do desempenho ao longo do tempo é o financeiro, pois combina todos os impulsionadores de valor crítico.

4.1.2 Análise dos capitais revisados: Itaú Unibanco

A segunda instituição avaliada é o Itaú Unibanco, considerado o maior banco privado do Brasil e a maior instituição financeira da América Latina (Itaú, 2021). Em relação aos itens avaliados da tabela 3, dos 17 itens, 14 foram verificados no relatório do Itaú, correspondendo 82,4% em relação ao total. Em relação a quantidade de informações, é possível observar o total de 77 informações levantadas no RI do Banco Itaú com destaque para o capital financeiro que possui o maior número de informações, correspondendo quase 42,9% do total de informações.

Essa quantidade pode ser explicada pelo fato do Itaú, evidenciar de maneira minuciosa em seu relatório os impactos que a pandemia causou em todos os seus indicadores financeiros como por exemplo: lucro, receitas, despesas, provisões, carteira de crédito, inadimplência entre outros. Além do capital financeiro, destaca-se o capital social, com 29 informações levantadas e o capital humano com 10 informações. O Capital natural e capital social tiveram apenas duas informações e o manufaturado apenas uma.

Esse achado está em linha com Doni *et al.*, (2019), que encontraram que o capital financeiro tem uma maior divulgação pelos bancos sediados em Singapura. Os autores concluem que as empresas financeiras precisam adotar metodologias internas, a fim de equilibrar a divulgação e interesse pelos diferentes tipos de capital.

4.1.3 Análise dos capitais revisados: Santander

Por fim, avalia-se o Banco Santander, terceiro maior banco privado do Brasil e o único banco internacional com escala no país (Santander, 2021). Sobre os itens avaliados da tabela 3, verifica-se que dos 17 itens, o Santander reportou apenas 10 itens, correspondendo 58,8%. Em relação a quantidade de informações encontrada no relatório integrado, é possível observar 44 informações levantadas com destaque para o capital Social e de Relacionamento com 25 informações. Depois destaca-se o capital financeiro e humano com 7 e 5 informações respectivamente. Ademais, o capital natural e intelectual obteve 3 informações e o capital manufaturado com apenas uma.

O capital social e relacional é um ativo que reside nas relações e redes sociais entre indivíduos, comunidades ou sociedade. A empresa que divulga informações desse tipo está preocupada com a capacidade de suas ações em melhorar o bem-estar individual e coletivo (de Villiers & Sharma, 2017). O resultado do banco Santander dialoga com o do banco Bradesco, que também não teve o capital financeiro como o tipo de capital mais reportado no RI.

4.2 Análise da quantidade de informações em relação aos itens contemplados nos Capitais

Em relação aos itens dos capitais revisados pelo *checklist* da Tabela 3, é possível realizar uma análise que fornece uma visão de quais foram os itens dentro dos capitais que mais tiveram informações sobre o contexto da pandemia e que receberam atenção em seus relatórios integrados. Dessa forma, o Gráfico 1 demonstra quais foram as principais informações relatadas pelas instituições financeiras da amostra, refletindo assim as principais mudanças nos relatórios.

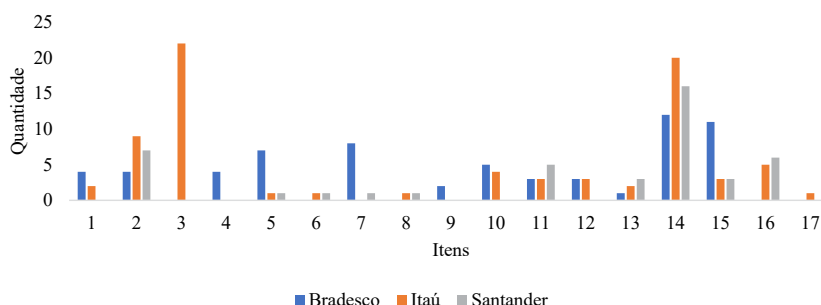


Gráfico 1 – Quantidade x Itens

Fonte: Elaborado com base nos dados da pesquisa.

A partir da análise do Gráfico 1, é possível observar que o item de maior destaque no relatório do Banco Bradesco foram as informações trazidas dentro do Capital Social e Relacionamento, sendo o item 14 - *Informações sobre o apoio à sociedade (em termos monetários e não monetários) e à comunidade científica* e o item 15 - *Informações sobre as parcerias com hospitais e instituições de pesquisa* os que mais se destacaram. Outras informações do Capital Intelectual, item 7 - *Informações sobre a possível presença de protocolos e procedimentos e inovações, em termos de digitalização, para enfrentar a pandemia*. Ainda, cabe destacar o item 5 - *Informações sobre as modificações e adaptações sofridas pela estrutura, como substituição ou eliminação de plantas e máquinas, para adequá-la ao novo cenário higiênico-sanitário*.

As mudanças verificadas no relatório do Itaú, em relação aos seus capitais revisados, destacam-se o Capital Financeiro com o item 3 - *Informações relacionadas ao impacto da pandemia nos perfis de liquidez, solidez, rentabilidade e crescimento*, diferente das outras instituições que não trouxeram muitas informações relacionadas a esses indicadores. Outro item de destaque, dentro do Capital Social foi o item 14, da mesma forma que Bradesco e Santander. Em relação aos principais itens reportados pelo Banco Santander, também é possível verificar como destaque o item 14 dentro do Capital Social e o item 2 - *Informações relacionadas a quaisquer recursos monetários obtidos de terceiros, como governos, para financiar investimentos específicos relacionados ao combate a pandemia* que pertence ao Capital Financeiro.

Em geral, os resultados mostram que as instituições financeiras brasileiras analisadas se engajaram para equilibrar a divulgação dos seis diferentes tipos de capital em seus RI durante a pandemia da COVID-19. Em termos percentuais, o capital social e de relacionamento teve uma boa adesão dos bancos por meio do item 14, o que se refere às informações sobre o apoio à sociedade (em termos monetários e não monetários) e à comunidade científica.

A pandemia da COVID-19 pode ter criado oportunidades para que as empresas atuem mais em prol dos outros capitais e não apenas o financeiro. Diante disso, o RI tem sido uma boa ferramenta de divulgação para bancos e demais instituições. Para que essa ferramenta possa ser utilizada eficientemente, Dyczkowska e Fijałkowska (2022) alertam que os preparadores dos relatórios integrados não devem ser seguidores passivos de regulamentos, mas construtores reflexivos e pragmáticos.

4.3 Discussão dos resultados

O estudo avaliou as informações dos relatórios integrados das principais instituições financeiras e contribuiu para avaliar os aspectos mais relevantes que foram divulgados a partir do contexto da pandemia. É possível observar que as três instituições avaliadas tiveram um papel importante na implementação de ações, já que tiveram informações reportadas e relacionadas a todos os capitais. No entanto, destaca-se o capital social, com maior número de informações o que corrobora com Raimo *et al.*, 2021 social and economic consequences. In this difficult context, companies are called upon to implement corporate social responsibility (CSR, no sentido de que as empresas implementam ações que visem responder às necessidades sociais do ambiente de crise ou pandemia.

Adicionalmente, os achados da pesquisa estão em linha com estudos prévios (de Villiers & Sharma, 2017; Doni *et al.*, 2019; Haji & Hossain, 2016). Haji e Hossain (2016) concluíram que embora as instituições bancárias tenham aumentado a divulgação sobre os capitais ao longo dos anos analisados (2011 a 2014), as divulgações ainda são genéricas, em vez de específicas da empresa. Os relatos carecem de substância e têm o objetivo de mostrar a adoção da prática do RI para os acionistas. No contexto brasileiro, muitos itens examinados ainda necessitam de um esforço adicional por parte das organizações, a fim de atender os múltiplos capitais.

Esses resultados trazem implicações para a Teoria do *Disclosure* Voluntário. O estudo reforça que uma empresa com desempenho superior nos relatórios integrados divulga voluntariamente informações além de financeiras, para revelar a natureza de seu verdadeiro desempenho e para aumentar seu valor de mercado. A divulgação voluntária em tempos de pandemia pode ser útil para aumentar a reputação pública e a imagem corporativa.

Além disso, é possível observar que a partir dos resultados encontrados, o setor financeiro acaba sendo um importante prestador de serviços para apoiar com as questões relacionadas a disponibilização de verbas monetárias e não monetárias no combate da pandemia. Essas questões também se confirmam com o estudo de Carlos e Morais (2021) que sinalizam sobre o setor financeiro ser um importante instrumento para a condução da responsabilidade social direcionadas aos seus clientes e demais *stakeholders*, como suporte prestado e investimentos sociais.

No contexto da pandemia, Tosu e Köylüoğlu (2023) encontraram que as instituições financeiras ajudaram a sociedade com ações de responsabilidade social voltadas às questões de saúde pública. Dito isto, os bancos também podem ter um papel fundamental em momentos de crises, providenciando assistência aos trabalhadores da saúde, fornecendo alimentos aos trabalhadores informais, providenciando máscaras e fluidos desinfetantes para os locais, dentre outras ações. Para isso, é necessário que essas empresas atuem em parceria com os governos locais e nacionais, como afirma Zhao (2021).

Ainda sobre os resultados encontrados, em relação às informações revisadas sobre os capitais, verifica-se que nas três instituições o item 2 - *Informações relacionadas a quaisquer recursos monetários obtidos de terceiros, como governos, para financiar investimentos específicos relacionados ao combate a pandemia* foram relatados, corroborando com Zhao (2021). Esse autor afirma que as estratégias para combater a crise dependem muito da construção e aceleração da resiliência na interação entre empresas, organizações e sociedade.

Por fim, ressalta-se que as organizações podem não ter fornecido informações detalhadas em seus RI por medo de disponibilizar questões comercialmente confidenciais, incluindo detalhes sobre estratégia, geradores de valor e capital intelectual. No entanto, é de grande valia que o nível de divulgação exigido pelo RI permaneça sensível a esses riscos para as organizações. O portfólio de produtos dos bancos é relativamente fácil de copiar, sendo necessário que essas instituições criem condições para que o conjunto de capitais intelectuais, humano e natural possam gerar vantagem competitiva.

5 CONCLUSÃO

Com objetivo de analisar os relatórios integrados das principais instituições financeiras no contexto da pandemia, o estudo concentrou-se em analisar as informações dos relatórios integrados do Bradesco, Itaú e Santander. Para isso, utilizou-se como instrumento de coleta dos dados o *checklist* desenvolvido no estudo de (García-Sánchez *et al.*, 2020), os quais revisaram os capitais da Estrutura conceitual de Relato Integrado, desenvolvido pelo IIRC (2021) no cenário da pandemia. A partir disso, realizou-se uma análise de conteúdo utilizando as três fases desenvolvidas por Bardin (2011) para se chegar nos resultados.

Dessa forma, é possível inferir que as instituições financeiras reportaram em seus relatórios de 2020 algumas mudanças referentes às informações relacionadas aos capitais da Estrutura Conceitual de RI. Em uma primeira análise, é possível avaliar que as três instituições financeiras reportaram informações referente à pandemia em todos os capitais, comprovando que todas elas trouxeram novas informações para seus relatórios integrados. Além disso, em uma segunda análise, foi possível avaliar que o Capital que teve uma quantidade elevada de informações nas três instituições foi o Capital Social e dentro do capital social, o item 14 - *Informações sobre o apoio à sociedade (em termos monetários e não monetários) e à comunidade científica* foi um dos itens com maior quantidade de dados relatados.

Esses resultados apresentam importantes implicações acadêmicas, gerenciais e governamentais. Esse trabalho amplia o debate e traz novas evidências empíricas para a literatura sobre a importância de as instituições financeiras divulgarem informações sobre os tipos de capitais em seus relatórios integrados. Os achados desse estudo podem ser explicados pela Teoria do *Disclosure* Voluntário, a qual prevê que as empresas tenham um desempenho social maior em seus relatórios. Embora o RI seja baseado no conceito de valor para investidor, os achados permitem concluir que a divulgação voluntária é útil para atingir o interesse de outras partes interessadas, como profissionais de saúde, emprega-

dos, mídia e sociedade, no contexto da pandemia.

Divulgar um relatório integrado com transparência pode elevar a imagem corporativa, ajudar a organização a receber investimentos e a legitimar as ações corporativas perante os *stakeholders*. Gestores devem estar cientes de que investir na divulgação de um relatório integrado pode trazer maior credibilidade à instituição, especialmente no cenário de pandemia. O estudo sugere que tomadores de políticas públicas, gerentes corporativos e pesquisadores tratem o relatório integrado com um ativo, ao invés de apenas um meio para desempenho corporativo.

Importante destacar que o presente estudo não buscou analisar aspectos como qualidade ou formato dos relatórios, uma vez que não existe um padrão específico para relatar as informações e sim, uma diretriz conceitual. Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se ampliar as análises para instituições financeiras do setor público e outras instituições privadas de outros setores, não somente o financeiro. Além disso, após a publicação dos relatórios 2021 para essas mesmas empresas, é possível realizar uma comparação em relação ao que foi publicado nos relatórios com data base de 2020 e avaliar se essas informações ainda prevalecem e se terão novas. Finalmente, como acontece com todas as pesquisas interpretativas, os resultados são limitados à amplitude e profundidade dos dados analisados e à interpretação pessoal dos resultados.

REFERÊNCIAS

- Akkas, E., & Al Samman, H. (2022). Are Islamic financial institutions more resilient against the COVID-19 pandemic in the GCC countries? *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 15(2), 331-358.
- Bacen. (2021). *Medidas de combate aos efeitos da COVID-19*. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acesoinformacao/medidasdecombate_covid19>. Recuperado em: 10 jun. 2021.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. 1ª ed. São Paulo: 70.
- Ben Abdallah, S., Saidane, D., & Ben Slama, M. (2020). CSR and banking soundness: A causal perspective. *Business Ethics: A European Review*, 29(4), 706-721.
- Boateng, R. N., Tawiah, V., & Tackie, G. (2022). Corporate governance and voluntary disclosures in annual reports: A post-International Financial Reporting Standard adoption evidence from an emerging capital market. *International Journal of Accounting & Information Management*, 30(2), 252-276.
- Bradesco (2021). *Bradesco – Para Você | Sobre o Bradesco*. Disponível em: <<https://banco.bradesco/html/classic/sobre/index.shtm>>. Recuperado em: 19 jun. 2021.
- Carlos, M. G. O., & Morais, D. O. C. (2021). Responsabilidade Social em Instituições Financeiras e Investimentos responsáveis em tempos de pandemia. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 18(2), 26-55.
- Chen, H.C., & Yeh, C.W. (2021). Global financial crisis and COVID-19: Industrial reactions. *Finance Research Letters*, 42, 101940.
- Cooray, T., Senaratne, S., Gunarathne, A. D. N., Herath, R., & Samudrage, D. (2020). Does Integrated Reporting Enhance the Value Relevance of Information? Evidence from Sri Lanka. *Sustainability*, 12(19), 8183.
- Deegan, C. M. (2019). Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2307-2329.
- Denhere, V. (2022). The COVID-19 pandemic disclosure: A case of the banking sector in an African developing economy. *International Journal of Research in Business and Social Science (2147- 4478)*, 11(2).
- de Villiers, C., & Sharma, U. (2017). A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 70, 101999.
- Doni, F., Larsen, M., Bianchi Martini, S., & Corvino, A. (2019). Exploring integrated reporting in the banking industry: the multiple capitals approach. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 1-25.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166-185.
- Dyczkowska, J., Krasodomska, J., & Robertson, F. (2022). The role of integrated reporting in communicating adherence to stakeholder capitalism principles during the COVID-19 pandemic. *Meditari Accountancy Research*, 30(7), 147-184.
- Dyczkowska, J., & Fijałkowska, J. (2022). Model of integrated reporting “concept in practice” in the light of pragmatic constructivist paradigm: case studies of life science companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(8), 1745-1774.
- Dye, R. A. (2001). An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 181-235.
- El-Diftar, D., Jones, E., Ragheb, M., & Soliman, M. (2017). Institutional investors and voluntary disclosure and transparency: The case of Egypt. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 17(1), 134-151.
- Elmarzouky, M., Albitar, K., Karim, A. E., & Moussa, A. S. (2021). COVID-19 Disclosure: A Novel Measurement and Annual Report Uncertainty. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(12).
- EY, E. & Y. (2021). *ESG nas Instituições Financeiras*. file:///C:/Users/55519/Downloads/ey-esg-nas-instituicoes-financeiras-vf%20(2).pdf
- Federação Brasileira de Bancos (2021). *Conheça as iniciativas do setor para minimizar os efeitos do covid-19*. Disponível em: <<https://portal.febraban.org.br:443/pagina/3277/1101/pt-br/covid-19>>. Recuperado em: 19 jul. 2021.

Freitas, B. F. G. de, & Freire, F. de S. (2017). Relato Integrado: Um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. *SOCIEDADE, CONTABILIDADE E GESTÃO*, 12(1), Art. 1. <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/uftrj/article/view/2990>.

García-Sánchez, I.M., Raimo, N., Marrone, A., & Vitolla, F. (2020). How Does Integrated Reporting Change in Light of COVID-19? A Revisiting of the Content of the Integrated Reports. *Sustainability*, 12(18), 7605.

Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Haji, A., & Hossain, D.M. (2016). Exploring the implications of integrated reporting on organisational reporting practice: Evidence from highly regarded integrated reporters». *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(4), 415-444.

IIRC (2021a). *International Integrated Reporting Framework*, 2021a. Disponível em: <<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>>. Recuperado em: 19 jun. 2021

IIRC (2021b). *Estrutura Conceitual Básica do Relato Integrado*, 2021b. Disponível em: <<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portuguese-final-1.pdf>>. Recuperado em: 1 jun. 2021

Itaú (2021). *Sobre o Itaú: Quem somos? | Itaú Unibanco*. Disponível em: <<https://www.itau.com.br/institucional/sobre-o-itau/>>. Recuperado em: 19 jul. 2021.

Kassai, J. R., Carvalho, L. N. G., Zaro, E. S., & Kassai, J. R. S. (2019). Relato integrado e sustentabilidade: a experiência de uma disciplina oferecida na USP desde 2011. In *Anais*. São Paulo: EAC/FEA/USP. Recuperado de https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2019_NEW/ArtigosDownload/1571.pdf

Kubota, S., Onishi, K., & Toyama, Y (2021). Consumption responses to COVID-19 payments: Evidence from a natural experiment and bank account data. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 188, 1–17.

Lana, R. M. et al. (2020). Emergência do novo coronavírus (SARS-CoV-2) e o papel de uma vigilância nacional em saúde oportuna e efetiva. *Cadernos de Saúde Pública*, 36, 13 mar. 2020.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2021). *Fundamentos de metodologia científica*. 9. ed. São Paulo: Atlas.

MCnally, M.A., Cerbone, D., & Maroun, W. (2017). Exploring the challenges of preparing an integrated report. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 481–504.

Md Zaini, S., Samkin, G., Sharma, U., & Davey, H. (2018). Voluntary disclosure in emerging countries: A literature review. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(1), 29–65.

Pavlopoulos, A., Magnis, C., & Iatridis, G. E. (2019). Integrated reporting: An accounting disclosure tool for high quality financial reporting. *Research in International Business and Finance*, 49, 13–40.

Pinheiro, A. B., Batistella, A. J., Cavalcante das Chagas, A. C., & Haddad Carraro, W. W. (2020). Relations between institutional environment and level of social disclosure in the banking sector: evidence from Latin America. *Revista De Gestão E Secretariado*, 11(3), 158–184.

Pinheiro, A., Batistella, A., Sampaio, T., & Carraro, W. (2022). Convergência ou disparidade? Explorando a divulgação de Responsabilidade Social Corporativa no Brasil e na França. *Revista de Administração IMED*, 12(2), 27-49.

Raimo, N., Rella, A., Vitolla, F., Sánchez-Vicente, M.I., & García-Sánchez, I.M. (2021). Corporate Social Responsibility in the COVID-19 Pandemic Period: A Traditional Way to Address New Social Issues. *Sustainability*, 13(12), 6561.

Richardson, R. J. (2017). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Santander. (2021). *O Santander*. Disponível em: <<https://www.santander.com.br/institucional-santander?ic=homepf-footer-sobre>>. Recuperado em: 19 jul. 2021.

Santos, C. K. S., & Miranda, G. J. (2021). Framework para avaliação do conteúdo informacional do Relato Integrado: uma proposta baseada na Técnica Delphi. In *Anais do 21 USP International Conference in Accounting*. São Paulo.

Scaltrito, D. (2016). Voluntary disclosure in Italy: Firm-specific determinants an empirical analysis of Italian listed companies. *EuroMed Journal of Business*, 11(2), 272–303.

Sebrae. (2021). *Veja as principais medidas financeiras adotadas para conter a crise - Sebrae*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/veja-as-principais-medidas-financeiras-adotadas-para-conter-a-crise,155168e2ce8f0710VgnVCM-1000004c00210aRCRD>>. Recuperado em: 10 jun. 2021.

Sriani, D., & Agustia, D. (2020). Does voluntary integrated reporting reduce information asymmetry? Evidence from Europe and Asia. *Heliyon*, 6(12), e05602.

Stubbs, W., & Higgins, C. (2014). Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068–1089.

Tosun, P., & Köylüoğlu, A.S. (2023). The impact of brand origin and CSR actions on consumer perceptions in retail banking during a crisis. *International Journal of Bank Marketing*, ahead-of-print (ahead-of-print).

Vendramini, A., Velloso, G., & Yamahaki, C. (2021). *Potenciais implicações da pandemia da covid-19 para a análise ASG*. Disponível em: <<https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/potenciais-implicacoes-pandemia-covid-19-para-analise-asg>>. Recuperado em: 10 jun. 2021.

Vera-Valdés, J. E. (2021). The persistence of financial volatility after COVID-19. *Finance Research Letters*, 44, 102056.

Verrecchia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 97–180.

Zhao, J. (2021). Reimagining Corporate Social Responsibility in the Era of COVID-19: Embedding Resilience and Promoting Corporate Social Competence. *Sustainability*, 13(12), 6548.

DEMANDAS CONTEMPORÂNEAS NA EDUCAÇÃO CONTÁBIL: UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE A ADEQUAÇÃO DAS EMENTAS CURRICULARES DAS DISCIPLINAS DE TECNOLOGIA EM CONTABILIDADE ÀS DEMANDAS DE MERCADO NO BRASIL, ESTADOS UNIDOS E PORTUGAL

CONTEMPORARY DEMANDS IN ACCOUNTING EDUCATION: AN INVESTIGATION INTO THE ADEQUACY OF CURRICULAR MENUS OF TECHNOLOGY DISCIPLINES IN ACCOUNTING TO MARKET DEMANDS IN BRAZIL, THE UNITED STATES AND PORTUGAL

RESUMO

O presente estudo objetiva investigar a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas do mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal. Foram analisados os conteúdos das ementas das disciplinas de tecnologia de 6 cursos de graduação em contabilidade de 6 Instituições de Ensino Superior (IES), sendo 2 IES de cada país. Ademais, foram realizadas 3 entrevistas semi-estruturadas individuais com profissionais contábeis que atuam nos países pesquisados, sendo um profissional em cada país. A originalidade do estudo reside no fato de investigar as novas tecnologias contábeis demandadas por profissionais do mercado como também sua adequação pelas ementas curriculares de IES do Brasil, Estados Unidos e Portugal. Quanto aos resultados obtidos, dentre os cursos analisados, foi identificado que os cursos de contabilidade das duas IES portuguesas foram os que apresentaram a menor quantidade de disciplinas e conteúdos relacionados à tecnologia na contabilidade. Os entrevistados destacaram que as disciplinas de tecnologia precisam ser inseridas ao longo do curso de contabilidade, para que os discentes possam ter contato com tecnologias utilizadas pelas empresas, visando atender a demanda do mercado de trabalho contemporâneo que necessita de profissionais da contabilidade que possuam habilidades técnicas e tecnológicas. O artigo contribui e inova ao investigar as ementas curriculares de disciplinas de tecnologia aplicadas à contabilidade em instituições de ensino brasileiras, norte-americanas e portuguesas e compará-las com as percepções dos profissionais da área contábil.

Palavras-chave: Competências profissionais; Ciências Contábeis; Tecnologia; Mercado de trabalho; Empregabilidade.

ABSTRACT

The present study aims to investigate the adequacy of the curriculum of the accounting technology disciplines to the demands of the market in Brazil, the United States and Portugal. The contents of the syllabus of the technology disciplines of 6 undergraduate courses in accounting from 6 Higher Education Institutions (HEIs), being 2 HEIs in each country, were analyzed. In addition, 3 individual semi-structured interviews were carried out with accounting professionals who work in the researched countries, with one professional in each country. The originality of the study lies in the fact that it investigates the new accounting technologies demanded by professionals in the market as well as their suitability for the curricular menus of HEIs in Brazil, the United States and Portugal. As for the results obtained, among the analyzed courses, it was identified that the accounting courses of the two Portuguese HEIs were the ones that presented the smallest amount of disciplines and contents related to technology in accounting. Respondents highlighted that technology disciplines need to be inserted throughout the accounting course, so that students can have contact with technologies used by companies, in order to meet the demand of the contemporary job market that needs accounting professionals who have technical skills, and technological. The article contributes and innovates by investigating the curriculum of technology subjects applied to accounting in Brazilian, North American and Portuguese educational institutions and comparing them with the perceptions of accounting professionals.

Keywords: Professional competences; Accounting Science; Technology; Labor market; employability.

Juh Cirico

Doutoranda em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC-UFU). Mestra em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação na Universidade Estadual do Centro-Oeste do Paraná (PROFNIT-UNICENTRO). Graduada em Ciências Contábeis pela UNICENTRO com mobilidade internacional em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC - Portugal). E-mail: juh.cirico@ufu.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9487-8188>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5176040588148272>

Rafael Scuzato Telles

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, USP (2021~). Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (PCO/UEM) na linha de Contabilidade para Usuários Externos (2019-2021). Professor Colaborador na Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR/Paranavaí-PR). E-mail: rafael_telles@usp.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2976-1028>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3885224166618136>

Ana Carolina da Costa Criscuolo

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEARP). Especialista em Gestão de Negócios pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (ESALQ). Graduada em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP) e em Ciências Econômicas pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP). Gerente de Finanças com atuação no mercado financeiro. E-mail: anacarolinacriscuolo@gmail.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-1093-9455>. Lattes ID: <http://lattes.cnpq.br/0461696299701741>

1. INTRODUÇÃO

O aumento da disponibilidade de dados e a difusão de ferramentas tecnológicas para tratamento desses dados estão mudando a profissão contábil, fornecendo a esses profissionais a oportunidade de continuar sendo relevantes como os principais provedores de informações financeiras aos tomadores de decisão (Richardson & Shan, 2019). Por isso, o mercado de trabalho demanda por profissionais contábeis que tenham uma mentalidade analítica, familiarizada com tecnologia, entendendo quais dados estão disponíveis e quais técnicas de análise de dados são necessárias para melhor analisá-los e, eventualmente, fazer conclusões apropriadas para ajudar os gestores no processo de tomada de decisão (Al-Htaybat, AlbertiAlhtaybat & Alhatabat, 2018; Dzuranin, Jones & Olvera, 2018; Richardson & Shan, 2019).

Richardson e Shan (2019) destacam que uma série de trabalhos repetitivos e que não exigem julgamentos por parte do contador estão sendo automatizados por *softwares* especializados, podendo ser visto como uma ameaça à profissão contábil, entretanto, o resultado do trabalho realizado por tal automação demanda julgamento de um profissional treinado. O profissional de contabilidade formado atualmente carece de conhecimentos em análise de dados e novas tecnologias demandadas pelo mercado de trabalho, incluindo a capacidade de minerar e extrair dados, de identificar tendências-chave, de se envolver em pensamento e análise estratégica, de ser capaz de analisar e tomar decisões no contexto da análise financeira, orçamento, previsão e gestão de custos (Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). Desta forma, faz-se necessário que as instituições de ensino se envolvam com as novas tecnologias que são aplicáveis à contabilidade, visando preparar os discentes de contabilidade para atuarem no mercado, munidos de habilidades profissionais contemporâneas (Al-Htaybat et al. 2018; Dzuranin et al., 2018; Richardson e Shan, 2019; Andiola, Masters & Norman, 2020).

A lenta adoção de disciplinas que abrangem novas tecnologias e análise de dados nos cursos de contabilidade pode ser explicada pela dificuldade em: encontrar professores devidamente qualificados e/ou qualificar os professores atuais das instituições (Al-Htaybat et al., 2018; Dzuranin et al., 2018; Richardson e Shan, 2019; Andiola et al, 2020); obter suporte financeiro para compra de computadores e *softwares* (Dzuranin et al., 2018; Richardson e Shan, 2019; Andiola et al, 2020); encaixar novas disciplinas em grades curriculares já sobrecarregadas (Richardson e Shan, 2019) e ainda; lidar com a resistência do corpo docente ao aprendizado e ensino de novas tecnologias (David, Maccracken, & Reckers, 2003; Watty, McKay e Ngo, 2016; Al-Htaybat et al., 2018). Cursos de contabilidade que não acompanham as tendências tecnológicas correm o risco de promover uma formação desatualizada, gerando uma lacuna entre as habilidades fornecidas aos graduados universitários pelos currículos atuais e as habilidades exigidas pelos empregadores (Al-Htaybat et al. 2018; Kotb, AbdelKader, Allam, Halabi & Franklin, 2019).

Dado o exposto, o presente estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: **De que forma as ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade estão adequadas às demandas do mercado de trabalho?** Desta forma, o artigo tem o objetivo de investigar a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal.

A escolha dos países investigados na presente pesquisa justifica-se pela classificação destes no ranking 2021 da *Times Higher Education* chamado *World University Rankings* (WUR), sendo que o país com cursos de contábeis com as pontuações mais altas é os Estados Unidos; enquanto os países de língua portuguesa com cursos de contábeis com as pontuações mais altas é o Brasil, seguido de Portugal (Times Higher Education, 2021).

Dada a demanda do mercado de trabalho por profissionais contábeis com conhecimentos em novas tecnologias e análise de dados (Al-Htaybat et al., 2018; Dzuranin, Jones & Olvera, 2018; Kotb et al., 2019, Richardson e Shan, 2019), o presente estudo justifica-se ao trazer luz a este tema, ainda incipiente na contabilidade brasileira. Este artigo contribui e inova ao: i) investigar por meio da análise documental as ementas curriculares de disciplinas de tecnologia aplicadas à contabilidade em instituições de ensino brasileiras, norte-americanas e portuguesas; ii) analisar por meio de entrevistas, as percepções de profissionais da área contábil destes países quanto à adoção de novas tecnologias; iii) comparar a adequação das ementas investigadas com as percepções dos profissionais da área contábil.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

As diretrizes curriculares no Brasil são deliberadas pelo Ministério da Educação (MEC) por meio do Conselho Nacional de Educação (CNE), sendo a última resolução para o curso de Ciências Contábeis a CNE/CES nº10/2004 (Brasil, 2004). Essa resolução em seu artigo 3, item 2, estipula que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve capacitar o futuro contabilista para “apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas” (Brasil, 2004). De forma análoga, a exigência do ensino de inovações tecnológicas na graduação em contabilidade também é demandada por órgãos internacionais.

Tecnologia no âmbito das finanças e contabilidade pode ser definida como uma ferramenta ou conjunto de ferramentas utilizadas para realização de alguma função, podendo ser tanto na forma material (a exemplo dos computadores, servidores e impressoras) como na forma de sistema (por exemplo, um *software* de gestão contábil ou um sistema de comunicação interna da empresa) (Waterhouse & Tiessen, 1978; Odgers & Nimmervoll, 1988; Meiryani & Susanto, 2018). Desse modo, Odgers e Nimmervoll (1988) destacam que a inovação tecnológica é uma mudança nessa ferramenta ou conjunto de ferramentas, de forma a proporcionar um aumento de sua eficiência. Desse modo, Odgers e Nimmervoll

(1988) destacam que a inovação tecnológica é uma mudança nessa ferramenta ou conjunto de ferramentas, de forma a proporcionar um aumento de sua eficiência. Andrade (2002) destaca que a abordagem das inovações tecnológicas mais recentes é um elemento de suma importância do processo de ensino e aprendizagem dos alunos de Ciências Contábeis.

Entretanto, estudos empíricos apontam que a adoção de disciplinas que contemplam as novas tecnologias na grade curricular da graduação em Ciências Contábeis é lenta (Kotb et al., 2019; Richardson e Shan, 2019; Andiola et al, 2020). Quando os cursos de graduação não conseguem acompanhar o dinamismo demandado pelo mercado quanto ao ensino de novas tecnologias, cria-se uma lacuna entre a contabilidade prática e o que é ensinado na graduação (Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). Por isso, o ensino contábil deve acompanhar as tendências, reestruturando seu sistema de aprendizagem quando necessário (Marino Junior & Morais, 2001).

As grandes empresas de auditoria conhecidas como *Big4* também estão promovendo iniciativas para o ensino de novas tecnologias, fornecendo materiais que são disponibilizados gratuitamente, como o “*The Trueblood Case Studies*” da Deloitte e o “*EY Academic Resource Center*” da Ernst & Young (Deloitte, 2021; Ernst & Young, 2021). A PwC em seu documento intitulado “*What students need to succeed in a rapidly changing business world*” sugere que a graduação em contabilidade deva abranger disciplinas de programação (como o Python ou Java), banco de dados estruturados e não estruturados, estatísticas multivariadas e inferenciais (como a linguagem de programação R) e ferramentas de visualização de dados (como Power BI e Tableau), fomentando o pensamento crítico e um maior treinamento em procedimentos analíticos (PwC, 2015).

Muitas empresas utilizam sistemas que usam inteligência artificial para revisar um grande volume de contratos, preparar arquivos fiscais, desenvolver relatórios, revisar padrões de contabilidade, identificar fraudes e reunir evidências, sendo fundamental que os futuros contadores conheçam essas ferramentas na graduação (Zhou, 2017; Al-Htaybat et al., 2018). Em um contexto profissional repleto de novas tecnologias, o contador tradicional que não acompanha as tendências perderá o seu espaço no mercado de trabalho (Richardson e Shan, 2019).

Desta forma, espera-se que os graduados possuam um conjunto diferente de conhecimentos e habilidades das gerações anteriores, que entraram em um mercado de trabalho caracterizado por operações manuais ou mesmo sistemas informatizados simples (Kotb & Roberts, 2011). O aspecto que influencia e define significativamente a Geração X da Geração Z é a tecnologia, sendo que a Geração Z, também chamada de “Nativos Digitais”, possuem a capacidade de usar tecnologia de maneira inteligente e conseguem aproveitar grandes quantidades de dados e conteúdos disponíveis online, essa capacidade é desenvolvida desde a infância e dá origem a diferentes demandas e requisitos educacionais na educação formal (Al-Htaybat et al., 2018).

Considerando que os alunos precisam ser educados para o mercado de trabalho, o currículo do curso de contabilidade precisa ser avaliado periodicamente para garantir que a educação contábil e a experiência de aprendizagem sejam contemporâneas e relevantes de acordo com as demandas do mercado (Al-Htaybat et al., 2018; Kotb et al., 2019). Embora o currículo tradicional do curso de contabilidade normalmente ensine como realizar práticas contábeis manuais, a disponibilidade de novas tecnologias e a expectativa da profissão contábil de produzir graduados em contabilidade com uma mentalidade analítica exige que os programas de contabilidade considerem como transformar de forma mais eficaz os currículos de contabilidade, acompanhando as tendências de mercado (Richardson & Shan, 2019).

Al-Htaybat et al. (2018) e Andiola et al. (2020) destacam que os coordenadores dos cursos de contabilidade precisam permitir uma revisão completa do currículo existente com base nas recomendações relevantes para o mercado de trabalho, ou seja, ao formar um comitê para revisar o currículo, incluindo um nativo digital versado nos recursos tecnológicos discutidos, bem como representantes do mercado de trabalho, por exemplo, das grandes firmas de auditoria ou dos organismos profissionais, pois isso ajudaria significativamente a garantir a atualização da estrutura curricular do curso.

Andiola et al. (2020) alertam que os departamentos de contabilidade devem ter cautela ao revisarem suas ementas curriculares com intuito de adaptarem as disciplinas as novas ferramentas tecnológicas, pois ainda não está claro quanto os profissionais de contabilidade podem ter que conduzir a programação e as estatísticas subjacentes versus a necessidade de saber como interpretar e transmitir os resultados. Ainda segundo os autores, a orientação da prática sobre quais tecnologias podem ser mais úteis é inconsistente e está mudando rapidamente à medida que um novo software é desenvolvido, dada a falta de consenso da prática, os departamentos de contabilidade podem muitas vezes fazer suas próprias escolhas sobre quais tecnologias usar e ensinar.

Estudos empíricos evidenciam que os coordenadores de cursos de contabilidade reconhecem a importância do ensino de novas ferramentas tecnológicas para os alunos da graduação, entretanto, encontram muitos desafios em sua adoção nas ementas curriculares (Dzurainin et al., 2018; Kotb et al., 2019; Richardson & Shan, 2019; Andiola et al., 2020).

Um dos grandes desafios encontrados pelos departamentos de contabilidade é a disponibilidade de recursos financeiros para a aquisição de *softwares* e computadores para seus alunos e professores (Dzurainin et al., 2018; Richardson & Shan, 2019; Andiola et al., 2020). Andiola et al. (2020) salientam que a não existência de uma norma ou padrão formal amplamente adotado para orientar as decisões de quais ferramentas tecnológicas ensinar aos alunos dificulta a tarefa dos departamentos de contabilidade para solicitarem recursos financeiros para a direção das instituições de ensino, dada a dificuldade de embasar essas solicitações.

Outro desafio encontrado pelos chefes de departamento é o fato de a grade curricular já estar sobrecarregada (Dzurainin et al., 2018; Richardson & Shan, 2019). Contudo, Dzurainin et al. (2018) salientam que a adoção de novas tecnologias pode ser abordada tanto em disciplinas específicas, como também serem adaptadas em disciplinas já existentes,

desta forma o discente tem contato com as novas tecnologias ao longo do curso. Por exemplo, ensinando ferramentas de análise de dados para elaboração de previsões de resultados em disciplinas de análise de balanço, ou ainda introduzir os alunos a *softwares* que auxiliam na identificação de fraudes na disciplina de perícia e/ou auditoria.

Por fim, o maior desafio apontado pelos chefes de departamento nos estudos empíricos está em contratar professores qualificados para o ensino de novas tecnologias e/ou capacitar os professores atuais (Dzuranin et al., 2018; Kotb et al., 2019; Richardson & Shan, 2019; Andiola et al., 2020). Da mesma forma que o mercado de trabalho carece de profissionais que dominem as novas ferramentas tecnológicas, essa dificuldade também é enfrentada pelos chefes de departamento quando da contratação de professores que dominem tais técnicas (Kotb et al., 2019; Richardson & Shan, 2019; Andiola et al., 2020).

O ensino de novas tecnologias aos professores atuais do departamento não é tarefa fácil, pois há um custo pessoal para esse corpo docente, demandando tempo para a aprendizagem dessas novas ferramentas tecnológicas, o que pode ser visto como perda de tempo por alguns professores (David et al., 2003). Ainda, Watty et al. (2016) enfatizam que essa resistência é maior entre os docentes com mais tempo de profissão, especialmente aqueles que estão próximos de se aposentar, esses professores têm dificuldades no aprendizado de novas ferramentas tecnológicas, além de não verem incentivos para adquirirem habilidades em tecnologia. Por isso a importância de estudos sobre a adoção de novas tecnologias nos cursos de graduação em ciências contábeis, ao trazer luz a essa temática, esses estudos fomentam o desenvolvimento de mais disciplinas sobre o tema de forma a suprir com as demandas de mercado e assim garantirmos a relevância da atuação das próximas gerações de profissionais contábeis (Richardson & Shan, 2019).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é caracterizado como pesquisa documental, ao utilizar documentos, dados e evidências como fonte de informação (Martins & Theóphilo, 2016) e pesquisa descritiva e exploratória, através do aprofundamento informacional em base de dados documentais e de entrevistas. Ademais, destaca-se que a abordagem do estudo é qualitativa, com o foco na interpretação das informações obtidas.

Para seleção da amostra, utilizou-se do ranking da *Times Higher Education* chamado *World University Rankings 2021* (WUR), esta classificação atualmente abrange 1.526 universidades de 93 países (Times Higher Education, 2021). Esta base de dados permite a busca por meio de filtros. Desta forma, a seleção das Instituições de Ensino Superior (IES) investigadas na presente pesquisa se deu da seguinte forma: 1) Escolha do país (Brasil/EUA/Portugal), 2) Captação das 2 IES mais bem colocadas no *ranking* que oferecem o curso de contabilidade, 3) Levantou-se as ementas disciplinas de tecnologia no *website* institucional das IES. No critério “3” foram realizadas buscas manuais nos *websites* das IES listadas no WUR para a seleção das instituições que se enquadram nesse critério.

Os países investigados na presente pesquisa foram escolhidos pela classificação destes no WUR, considerando que o país com cursos de Contabilidade com as pontuações mais altas é os Estados Unidos; enquanto os países de língua portuguesa com cursos de Contabilidade com as pontuações mais altas é o Brasil, seguido de Portugal.

Após a identificação das IES objetos deste estudo, que se referem a 6 IES públicas, foram analisadas as grades curriculares dos cursos de contabilidade e identificadas as disciplinas de tecnologia destes cursos, sendo que para a identificação e levantamento das disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade, utilizou-se como subsídio teórico os estudos de Al-Htaybat et al., (2018), Dzuranin et al. (2018), Kolt et al. (2019), Richardson & Shan (2019), Andiola et al. (2020), no que diz respeito às novas tecnologias presentes na área contábil, necessárias para os currículos dos cursos de contabilidade, visando preparar os futuros profissionais contábeis para as demandas do mercado de trabalho contemporâneo.

Foram levantadas 28 ementas de disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade, sendo Brasil (IES1: 6 optativas e 1 obrigatória; IES2: 6 optativas e 2 obrigatórias), EUA (IES1: 0 optativas e 5 obrigatórias; IES2: 3 optativas e 2 obrigatórias), Portugal (IES1: 0 optativas e 2 obrigatórias; IES2: 0 optativas e 1 obrigatória). As ementas foram lidas e analisadas com amparo teórico, assim, ao todo, foram levantados 180 conteúdos presentes nas disciplinas analisadas, destes: 89 conteúdos nas duas IES do Brasil, 52 nas duas IES dos EUA e 39 nas duas IES de Portugal. Destaca-se que as fases de busca, coleta e análise das ementas das disciplinas de tecnologia dos 6 cursos de contabilidade ocorreram em junho e julho de 2021. Ademais, observou-se que as ementas não possuem a indicação sobre a frequência em que as disciplinas optativas são ofertadas, sendo uma limitação ao presente estudo.

A relação de disciplinas de tecnologia e os conteúdos levantados foram codificados e apresentados em categorias (disciplinas) e subcategorias (conteúdos). Esta relação foi encaminhada aos entrevistados juntamente com o roteiro de entrevista semiestruturado elaborado por meio do subsídio teórico das contribuições de Al-Htaybat et al., (2018), Dzuranin et al. (2018), Kolt et al. (2019), Richardson & Shan (2019), Andiola et al. (2020) no tocante às novas tecnologias aplicáveis na contabilidade.

As entrevistas com profissionais contábeis que atuam no Brasil, EUA e Portugal foram semiestruturadas e individuais. O uso da entrevista semiestruturada, que está localizada entre a entrevista estruturada e a não estruturada, procura abordar uma quantidade predeterminada de questões e/ou áreas temáticas, sendo que novas perguntas podem surgir na medida em que a entrevista é efetuada, uma vez que objetiva comparar as respostas entre os participantes, entender de forma completa e abrangente suas experiências (Mills, Durepos & Wiebe, 2020).

Foram entrevistados três profissionais entre os dias 13 e 23 de agosto de 2021, sendo um entrevistado atuante no Brasil, outro em Portugal e outro dos Estados Unidos. As entrevistas foram efetuadas *on-line*, por meio do aplicativo

Google Meet e foram transcritas por meio do *software Reshape*, com nível de acurácia de 93,74% (Brasil), 93,51% (Estados Unidos) e 88,42% (Portugal) e traduzidas para o português, quando necessário. Após a transcrição das entrevistas via *software Reshape*, foram realizados ajustes para corrigir pequenos erros de transcrição cometidos pelo *software*. Os entrevistados assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), no qual salientamos que os dados dos entrevistados seriam mantidos em anonimato.

Na Tabela 1 apresentam-se as questões efetuadas nas entrevistas. As questões e os documentos (disciplinas/conteúdos) foram traduzidos para a língua nativa de cada entrevistado e as respostas foram traduzidas para o português para a apresentação neste artigo.

Tabela 1 - Questões efetuadas nas entrevistas

Questões efetuadas na entrevista
1. Como você vê a importância do profissional contábil para as empresas?
2. Como você vê o novo perfil do profissional contábil?
3. Como você vê o uso de tecnologia de informação na contabilidade?
4. Os profissionais contábeis têm conhecimento e sabem aplicar as tecnologias emergentes, capacitando e utilizando novas práticas e estratégias?
5. Dentre as tecnologias emergentes, quais são as mais aplicadas pelos profissionais contábeis?
6. Você, como profissional contábil, se considera capacitado para trabalhar com novas tecnologias?
7. Você, como profissional contábil, foi adequadamente capacitado na Universidade para trabalhar com tecnologia na contabilidade?
8. Seus colaboradores foram adequadamente capacitados na Universidade para trabalhar com tecnologia na contabilidade?
9. A empresa na qual você trabalha oferece treinamentos de tecnologia aos seus colaboradores?
10. Como você, como profissional contábil, vê a inclusão das disciplinas de Tecnologia da Informação na Universidade? Você entende que existe um melhor momento para que essas disciplinas sejam incluídas na formação dos profissionais contábeis?
11. Qual a principal demanda do mercado com relação às competências profissionais em tecnologia na contabilidade?
12. Com base na apresentação dos conteúdos das disciplinas de tecnologia dos cursos de Ciências Contábeis da IES 1 e IES 2, na sua opinião, esses conteúdos são suficientes para atender as demandas do mercado?
13. Há algo que não foi abrangido nas perguntas anteriores e que você gostaria de contribuir sobre a temática de competências profissionais em tecnologia na contabilidade?

Fonte: Adaptado de Al-Htaybat *et al.*, (2018), Dzurainin *et al.* (2018), Kobt *et al.* (2019), Richardson & Shan (2019), Andiola *et al.* (2020).

Na Tabela 2, são apresentadas as informações iniciais sobre as três entrevistas realizadas com os profissionais contábeis que atuam em empresas no Brasil, EUA e em Portugal.

Tabela 2 - Informações sobre as entrevistas

Dados sobre a entrevista	Entrevista 1	Entrevista 2	Entrevista 3
País de atuação	Brasil	Estados Unidos	Portugal
Experiência profissional (em anos)	23	15	20
Duração da entrevista	25m 14s	21m 54s	22m 59s

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

Após a transcrição das entrevistas, essas foram analisadas de forma conjunta com a literatura sobre novas tecnologias na contabilidade e as ementas das IES analisadas na presente pesquisa com o propósito de desenvolver uma discussão entre esses três elementos. A análise conjunta das entrevistas, as ementas e a literatura com realizada afim de se obter uma visão mais holística a respeito da relevância da adequação das novas tecnologias nas ementas curriculares dos cursos de contabilidade.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação das disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade – Brasil, EUA e Portugal

Apresenta-se na Tabela 3 a quantidade de disciplinas de tecnologia nos cursos de contabilidade, separadas por IES/ países. No total foram identificadas 28 disciplinas de tecnologia, sendo as 2 IES brasileiras as que contêm o maior número de disciplinas de tecnologia nos cursos de contabilidade (15 disciplinas), seguido dos Estados Unidos (10 disciplinas) e por Portugal (3 disciplinas).

Tabela 3 – Disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade – Brasil, EUA e Portugal

Disciplinas de tecnologia			
	Brasil	EUA	Portugal
IES 1	<ol style="list-style-type: none"> 1. Microinformática I; 2. Microinformática II; 3. Sistema de Informação Contábil (SIC); 4. Sistema de Informação para Gestão Econômica de Empresas; 5. Auditoria de Sistemas de Informação; 6. Sistemas de Informações Empresariais (ERP); 7. Lógica e Programação em Negócios. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Habilidades Fundamentais para Análise de Negócios; 2. Análise de Negócios I; 3. Análise de Negócios II; 4. Sistemas de Gestão de Custos; 5. Sistemas de contabilidade. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Informática Organizacional; 2. Complementos de Informática Organizacional.
IES 2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Informática Básica; 2. Banco de dados; 3. Tecnologia, Informação e Sociedade; 4. Fundamentos da Análise de Sistemas; 5. Sistemas Integrados de Gestão; 6. Análise de Sistemas Contábeis; 7. Data Analytics; 8. Tópicos de Informática Aplicados à Contabilidade. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introdução à Computação Organizacional; 2. Sistema de Informação de Gestão; 3. Sistema de Informação Contábil (SIC); 4. Modelagem e Simulação de Planilhas Avançadas; 5. Visualização de dados. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sistemas de Informação para Contabilidade

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Quanto às disciplinas obrigatórias e optativas, no Brasil, na IES1 apenas a disciplina “3. Sistema de Informação Contábil (SIC)” é disciplina obrigatória, na IES2 as disciplinas (4 e 6) são obrigatórias, as demais são optativas. Nos EUA, na IES1 as 5 disciplinas são obrigatórias, contudo, na IES2 as disciplinas (3, 4 e 5) são optativas. Na IES1 de Portugal as duas disciplinas são obrigatórias, assim como, na IES2 a disciplina de “1. Sistemas de Informação para Contabilidade” também é obrigatória. Portanto, observa-se que as IES dos EUA possuem mais disciplinas de tecnologia que são obrigatórias nos cursos de contabilidade comparativamente com as IES do Brasil e Portugal.

4.2 Adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado no Brasil

As 2 IES brasileiras analisadas mostraram-se alinhadas com as demandas do mercado como também com as tendências da profissão contábil. Ambas as IES brasileiras abrangem o ensino de Excel avançado, ERP e sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al, 2018), além de programação voltada a negócios (PwC, 2015), uso de banco de dados e estatísticas (PwC, 2015; Al-Htaybat et al, 2018), *softwares* relacionados à auditoria (Al-Htaybat et al., 2018; Dzuránina et al., 2018); *softwares* que auxiliam na identificação de fraudes (Zhou, 2017; AlHtaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). Somente a IES 1 apresenta o ensino da linguagem de programação *Python* em sua ementa (PwC, 2015). Destaca-se a disciplina chamada *Data Analytics* da IES 2 que ao abranger conteúdos como o *Machine Learning*, *Big Data* e técnicas

de estatísticas multivariadas, está alinhada com as tendências do mercado de trabalho contábil atual (PwC, 2015; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019).

As 2 IES brasileiras mostraram-se estar em consonância também com os temas mencionados pelo entrevistado atuante no Brasil. Este adiciona que além das habilidades tecnológicas, os profissionais contábeis necessitam de conhecimentos técnicos robustos como também de *soft skills*: “[...] acho que o profissional de hoje da área contábil, ele tem um tripé que ele precisa dar conta, vamos dizer assim, o primeiro, e que sempre foi assim e que eu entendo que vai continuar sendo assim, é a questão da técnica contábil [...] Um outro tripé muito importante é a questão de conhecer e ter habilidades digitais para poder exercer o seu trabalho. [...] e o terceiro item do tripé que eu diria é a questão de pessoas, [...] gerir as pessoas de forma a que elas possam se desenvolver [...]” (Entrevistado atuante no Brasil).

Assim, o entrevistado considera que a maior demanda do mercado brasileiro é de profissionais que sejam capazes de unir a técnica contábil com o uso apropriado de tecnologias, sendo esse um grande diferencial, bem como um grande desafio, o que corrobora com os estudos de Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019, que mencionam a existência de uma lacuna entre as demandas de mercado e o que é ensinado na graduação em contabilidade: “A principal demanda do mercado brasileiro é de fato ter profissionais que consigam unir o conhecimento de tecnologias com a técnica contábil. Mas como mencionei, o nosso sistema educacional infelizmente é insuficiente, então você vê poucos profissionais da área contábil com essas habilidades [...]. Então acho que a principal demanda seria essa, alguém que conheça os dois mundos. Isso é muito difícil.” (Entrevistado atuante no Brasil).

É necessária, assim como mencionado pelo AACSB (2019), uma integração de habilidades, uma vez que os sistemas contábeis são cada vez mais desenvolvidos e integrados. Por isso, sem o uso de tecnologia, não é possível analisar os dados contábeis de forma apropriada: “[...] os sistemas contábeis cada vez mais desenvolvidos, as questões de integrações sistêmicas, isso é essencial para o trabalho. Para poder gerir e digerir a quantidade de dados que a gente tem das empresas, e mesmo quem trabalha na área contábil, no processamento das informações contábeis. É essencial, não dá para fazer sem, [...] é um caminho sem volta.” (Entrevistado atuante no Brasil).

Analisando as ementas das 2 IES brasileiras, o entrevistado considera que estas podem ser consideradas boas, porém, ele sente necessidade de inclusão de outros tópicos que são de suma importância para a execução do trabalho do profissional contábil, além do fato de que essas disciplinas deveriam ser discutidas durante todo o período em que o discente está na Universidade, bem como menciona que, na prática, os egressos não demonstram os conhecimentos mencionados nas ementas: “Eu achei bom porque para o que eu esperava, eu achava que teria somente Excel e Word, né? Achei bom, tanto as disciplinas, quanto os conteúdos de tecnologia, mas insuficiente para o que o mercado precisa, por exemplo, eu senti falta nas ementas conteúdos sobre cloud computing [...] eu senti falta também de aprendizagem de outras ferramentas de visualização de dados. [...] não vi outras ferramentas como Power BI, Alteryx e Tableau [...] Assim as ementas estão ótimas, mas o que estou vendo no dia a dia são pessoas saindo da faculdade, e não possuem todos os conhecimentos dos conteúdos mencionados nas ementas” (Entrevistado atuante no Brasil). Referida sugestão corrobora o mencionado por Al-Htaybat et al. (2018), que menciona sobre a necessidade de inclusão de novas ferramentas e tecnologias nos cursos de graduação, bem como o mencionado por Al-Htaybat et al. (2018) e Andiola et al. (2020), relacionado à necessidade de atualização da estrutura curricular dos cursos de graduação.

O entrevistado destacou que essa deficiência é suprida pelos treinamentos que são oferecidos internamente na empresa em que ele trabalha: “[...] uma parte importante do nosso investimento nos colaboradores se refere a investimento em treinamento para que eles conheçam as ferramentas e mais do que conhecer, para que eles saibam aplicar no dia a dia da auditoria, no dia a dia da contabilidade” (Entrevistado atuante no Brasil).

Por fim, o entrevistado sugere que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aceite treinamentos técnicos de tecnologia em seus programas de educação contábil continuada: “Hoje em dia a gente tem por norma profissional de contabilidade, uma carga horária mínima de treinamentos que você, profissional contábil, deve comprovar para o Conselho Federal de Contabilidade as aptidões, eu desconheço treinamentos técnicos de tecnologia que sejam aceitos como pontuação para a educação profissional continuada e acho que deveriam ser aceitos” (Entrevistado atuante no Brasil).

Dessa forma, embora o entrevistado atuante no Brasil saliente que as ementas das IES brasileiras estão alinhadas à demanda do mercado brasileiro, este enfatiza que os formandos em contabilidade não demonstram essas habilidades, o que acaba por requerer que as empresas efetuem treinamentos aos seus colaboradores.

Nas duas IES brasileiras, observa-se que das 15 disciplinas de tecnologia, 12 (80%) são disciplinas optativas e 3 (20%) são obrigatórias no curso de contabilidade. Diante do exposto, surge a oportunidade de estudos futuros sobre a análise dos efeitos das disciplinas de tecnologia optativas no processo de aprendizagem dos discentes de contabilidade e a análise sobre quais disciplinas os discentes optam em cursar no decorrer da graduação e quais são os efeitos dessas escolhas na formação dos discentes.

4.3 Adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado nos Estados Unidos

As IES norte-americanas mostraram-se alinhadas com as demandas de mercado e as tendências da profissão contábil, entretanto, em menor grau quando comparado com as IES brasileiras. Ambas as IES norte americanas ensinam Excel avançado e sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al., 2018), além de técnicas de estatísticas multivariadas (PwC, 2015; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). A IES 1 destaca-se ao abranger o tema Big Data como também

softwares de auditoria. E por fim, a IES 2 possui um tópico na disciplina “Introdução à Computação Organizacional” chamado “Tecnologias emergentes”, mas não foram encontrados detalhes do que é abordado neste tópico, mas a sua existência demonstra a preocupação da IES com o tema.

O entrevistado atuante nos Estados Unidos mencionou, da mesma forma que o profissional atuante no Brasil, a necessidade de que o profissional contábil esteja atualizado em suas habilidades técnicas, tecnológicas e de gestão de pessoas: “[...] a contabilidade perdeu um pouco de conexão com os livros contábeis, uma vez que cada vez mais usamos os sistemas. Cada vez mais, os profissionais contábeis tratam mais de transações e decisões do que de registrar entradas contábeis. [...] Hoje em dia um contador tem que ter conhecimento de sistemas e também de gestão e de soft skills, obviamente para poder ter um bom desempenho dentro da área contábil” (Entrevistado atuante nos Estados Unidos).

Outro tema abordado pelo entrevistado está relacionado à necessidade de habilidade de análise de dados pelos profissionais contábeis: “[...] A valorização de dados para a tomada de decisão faz com que, realmente, seja necessário um grande domínio e no caso, como essas mesmas pessoas estão analisando ou recebendo informações que serão analisadas, elas devem ter uma compreensão do que são os dados. [...]” (Entrevistado atuante nos Estados Unidos), o que corrobora o mencionado por Al-Htaybat et al. (2018) e por Richardson e Shan (2019), que mencionam a importância da análise e interpretação de dados.

Ao perguntado sobre quais são as tecnologias emergentes aplicadas pelos profissionais contábeis, o entrevistado atuante no mercado norte-americano salientou que as principais demandas do mercado de trabalho norte-americano estão relacionadas ao entendimento dos dados e à extração de informações relevantes dos mesmos, bem como modelar os dados e apresentá-la de forma clara: “[...] o Data Analytics é um deles, o Data Insights, que é entender os dados e conseguir extrair o relevante deles. Depois, temos também o data ranges, que é começar a ser capaz de modelar os dados para que eles funcionem de acordo com a sua necessidade para que você possa lê-los bem e visualizá-los é a outra, porque você pode ter conseguido fazer uma excelente análise de seus dados, mas se você não conta a história para terceiros, esse dado não terá utilidade.” (Entrevistado atuante nos Estados Unidos). O entrevistado reforçou ainda que o domínio de Excel é algo básico: “[...] O que está relacionado a ferramentas como Excel é algo básico, um requisito mínimo para trabalhar” (Entrevistado atuante nos Estados Unidos). Referido comentário corrobora o mencionado por Al-Htaybat et al. (2018) e por Richardson e Shan (2019), acerca da importância da análise e interpretação de dados, bem como de softwares de auditoria, de ERPs e do Excel avançado.

Com relação à análise das ementas, o entrevistado considera que as Universidades estão no caminho correto com relação ao ensino de tecnologia, porém, ainda estão aquém das demandas de trabalho, o que faz com que as empresas invistam em treinamentos, sendo este um investimento necessário para que a empresa se mantenha atualizada.

O entrevistado menciona ainda que esse investimento faz com que existam economias no trabalho: “[...] esta ementa (IES 1) fala muito de ferramentas de análise, projeções de dados, previsão de dados, mineração de dados. [...] O programa parece ser um bom ponto de partida para qualquer aluno que está entrando em uma empresa de auditoria ou em uma área de Controle Interno. [...] No segundo (IES 2) tem a parte de visualização de dados, que parece muito útil, mas, hoje em dia, o que muito ajuda é a análise de dados. [...] se vê pessoas que estão vindo cada vez com mais noções e é claro que os programas educacionais estão apontando para o ensino de tecnologia. [...] verificamos economias devido a esse investimento em tecnologia. Está claro que, hoje em dia, a tecnologia está gerando muitas economias, uma vez que diminui a quantidade de trabalho, que permite que ofereçamos mais serviços e que esses possuam menos erros. Isso tem muitos benefícios, porém não está sendo tão difundido em todas as empresas, ainda não é tão intensivo” (Entrevistado atuante nos Estados Unidos). Este comentário corrobora o mencionado por Al-Htaybat et al. (2018) e Andiola et al (2020), acerca da necessidade de atualização da estrutura curricular dos cursos de graduação.

Dessa forma, conclui-se que, as ementas das IES norte-americanas estão alinhadas à demanda do mercado e que já se observa que os profissionais contábeis que saem das Universidades apresentam estes conhecimentos. Isso está alinhado com a adoção do Standard A5, que demanda a inclusão de disciplinas que integrem tecnologia digital com os conhecimentos técnicos (AACSB, 2018).

4.4 Adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas de mercado em Portugal.

As IES portuguesas foram as que apresentaram a menor quantidade de disciplinas relacionadas à tecnologia na contabilidade. A IES 1 destaca-se ao abranger sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al, 2018) como também softwares que auxiliam na identificação de fraudes (Zhou, 2017; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). A IES 2 apresenta apenas uma disciplina de sistema de informação para contabilidade, que possui tópicos como “Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e o seu papel na inovação da gestão”, entretanto, não apresenta detalhes do que é abordado na disciplina. É digno de nota que as disciplinas podem estar abordando temas que não são apresentados como tópicos em suas ementas, por este estudo se limitar a investigar as ementas curriculares, esse ponto constitui-se como uma limitação desta pesquisa.

Assim como salientado por Al-Htaybat et al. (2018) e Richardson e Shan (2019), a entrevistada atuante em Portugal destaca que as ferramentas de integração e automação como tecnologias emergentes utilizadas na prática contábil: “[...] os sistemas integrados de contabilidade, os ERPs, os sistemas integrados de gestão [...] e acho que as ferramentas financeiras também são importantes para os contabilistas, hoje há a possibilidade de fazer integrações com lançamentos automáticos e

não precisa contabilizar manualmente, acho que essas são as ferramentas mais utilizadas”(Entrevistada atuante em Portugal). Salienta-se que as ementas das IES portuguesas não abrangem esses temas. A entrevistada sugere que “[...] os cursos poderiam ter disciplinas de tecnologia com conteúdos mais similares ao contexto do trabalho, utilizando softwares reais que as empresas utilizam. Não há muitos softwares em Portugal, então acredito que essas parcerias seriam possíveis e também fazer parcerias entre as universidades e outras empresas, para capacitar os estudantes. [...] acho que os contabilistas poderiam estar mais envolvidos na integração dos dados das empresas, utilizando novas tecnologias para isso” (Entrevistada atuante em Portugal).

A entrevistada sugeriu ainda que o ensino de novas tecnologias seja incluindo dentro das disciplinas existentes, durante todo o curso de contabilidade: *“Eu acho que as disciplinas de tecnologia deveriam ser inseridas ao longo do curso de contabilidade, para os alunos aprenderem mais e terem mais contato com as tecnologias atuais utilizadas pelas empresas” (Entrevistado atuante em Portugal).* Essa sugestão corrobora com Dzurainin et al. (2018), sendo que os autores ressaltam que o ensino de novas tecnologias não precisa se limitar as disciplinas exclusivas para tratar do tema, e sim, pode ser inserida nas disciplinas já existentes.

A entrevistada salienta que os colaboradores recebem treinamentos internamente sobre as ferramentas tecnológicas utilizadas na empresa: *“[...] os colaboradores que são experts em determinadas áreas dão formação para os outros colaboradores compartilhando o conhecimento, por exemplo, as ferramentas que nós utilizamos, Hyperion e Oracle” (Entrevistada atuante em Portugal).* Ainda, a entrevistada destaca que as novas gerações têm mais facilidade no aprendizado de novas tecnologias do que as gerações anteriores: *“[...] os jovens contabilistas têm facilidade para aprender e utilizar as novas tecnologias e os novos softwares de contabilidade rapidamente”.* Condizente com Al-Htaybat et al. (2018) e Richardson e Shan (2019) ao salientarem que a nova geração, conhecida como nativos digitais, possuem a capacidade de usar tecnologia de maneira inteligente e conseguem aproveitar grandes quantidades de dados e conteúdos disponíveis online, sendo essa capacidade desenvolvida desde a infância.

Entretanto, a entrevistada alerta para as dificuldades dos profissionais mais antigos, em aprenderem novas ferramentas tecnológicas: *“eu acho que os profissionais mais antigos, das gerações anteriores não se consideram capacitados para trabalharem com as novas tecnologias, eles possuem muitas dificuldades para utilizar as tecnologias atuais” (Entrevistado atuante em Portugal).* O exposto pela entrevistada corrobora com Kotb & Roberts (2011) sobre as dificuldades que os profissionais contábeis das gerações anteriores possuem para utilizarem novas tecnologias, visto que estes entraram em um mercado de trabalho caracterizado por operações manuais, e utilizavam apenas sistemas informatizados simples.

Como sugestão para essa questão, a entrevistada, assim como mencionado pelo entrevistado atuante no Brasil, denota que a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) (análogo ao CFC do Brasil) poderia fomentar a capacitação profissional em novas tecnologias, sendo ainda mais enfática, a entrevistada portuguesa sugere que tal capacitação fosse obrigatória: *“acho que as universidades portuguesas também precisam olhar para os profissionais mais antigos que já estão no mercado há muito tempo, capacitando-os para o uso das novas tecnologias. Por que a Ordem dos Contabilistas Certificados em Portugal não possui um programa de capacitação profissional obrigatório em novas tecnologias para os contabilistas. Em Portugal acredito que 50% dos contabilistas estão desatualizados com relação ao uso das novas ferramentas tecnológicas. É importante que os contabilistas sejam obrigados a fazerem cursos de formação na área tecnológica, por que como é algo importante e urgente, capacitação em tecnologia não deve ser opcional, deve ser obrigatória” (Entrevistada atuante em Portugal).*

Assim, conclui-se que, as ementas das disciplinas de tecnologia dos dois cursos de contabilidade das IES analisadas de Portugal carecem de atualização com a inclusão de conteúdos sobre novas tecnologias demandada pelo mercado de trabalho português, bem como, há demanda por um programa de capacitação para os profissionais de contabilidade que atuam há anos no mercado contábil no país, mencionado pela entrevistada que, inclusive, destaca sobre a importância das universidades portuguesas desenvolverem parcerias com empresas de tecnologia, visando preparar os discentes, futuros contabilistas, para atuarem no mercado frente às demandas atuais das empresas que buscam por profissionais contábeis atualizados.

4.4 Quadro Resumo

Por fim, o quadro 1 apresenta um quadro resumo sintetizando os principais achados da presente pesquisa. O quadro 1 subdivide os achados por país, apresentando a quantidade de disciplinas de tecnologia contidas nos cursos de contabilidade, os itens dessas disciplinas que são apontados como relevantes para a literatura sobre o ensino de novas tecnologias na contabilidade e por fim, apresenta-se os principais pontos levantados pelos entrevistados.

Quadro 1 – Quadro resumo

País	Nº de disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade	Itens das disciplinas considerados relevantes pela literatura	Entrevista com os gestores da área contábil
Brasil	15	<ul style="list-style-type: none"> • Excel avançado, ERP e sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al, 2018) • Programação voltada a negócios (PwC, 2015) • Uso de banco de dados e estatísticas (PwC, 2015; Al-Htaybat et al, 2018) • Softwares relacionados à auditoria (Al-Htaybat et al., 2018; Dzuránina et al., 2018) • Softwares que auxiliam na identificação de fraudes (Zhou, 2017; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019) • <i>Machine Learning, Big Data</i> e técnicas de estatísticas multivariadas (PwC, 2015; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019). 	<ul style="list-style-type: none"> • Profissional precisa dominar técnica contábil, ter habilidades digitais e capacidade de gerir pessoas. • Há demanda por profissionais que consigam unir técnica contábil com o conhecimento de tecnologias. • É demandando do profissional contábil conhecimento sobre análise de dados para melhor gestão da grande quantidade de dados sobre as empresas. • O entrevistado achou bom o conteúdo das ementas, mas sentiu falta de ferramentas com o <i>Cloud Computing, Power BI, Alteryx e Tableau</i>. • Parte do nosso investimento nos colaboradores é em treinamento em ferramentas tecnológicas. • CRC deveria incentivar formação continuada em novas tecnologias contábeis • Profissional contábil cada vez mais foca-se no auxílio do processo de tomada de decisão da gestão e menos em realizar registro contábeis manuais. • Para ter um bom desempenho, o profissional contábil necessita conhecer as novas tecnologias, análise de dados, <i>soft skills</i> e gestão. • Sobre ferramentas emergentes no mercado contábil norte americano estão: análise de dados, <i>Data Insights, Data Range</i>. • As ementas são um bom ponto de partida. • Investimento em treinamentos sobre novas tecnologias traz inúmeras economias para as empresas. • Sobre ferramentas emergentes no mercado português de contabilidade: sistemas integrados de gestão (ERPs) e ferramentas de automação. • Sugere que a graduação poderia abordar mais conteúdos similares ao encontrado no exercício da profissão. • Os profissionais contábeis deveriam adotar mais ferramentas de integração de dados junto a seus clientes. • As novas tecnologias contábeis deveriam ser abordadas ao longo de toda a graduação em contabilidade. • Os jovens contadores aprendem a utilizar novas tecnologias e novos softwares com mais facilidade, enquanto os contadores mais antigos encontram muita dificuldade. • A universidade e os órgãos de classe deveriam dar mais atenção ao ensino de novas tecnologias aos contadores mais antigos.
Estados Unidos	10	<ul style="list-style-type: none"> • Excel avançado e sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al, 2018) • Técnicas de estatísticas multivariadas (PwC, 2015; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019) 	<ul style="list-style-type: none"> • Sobre ferramentas emergentes no mercado português de contabilidade: sistemas integrados de gestão (ERPs) e ferramentas de automação. • Sugere que a graduação poderia abordar mais conteúdos similares ao encontrado no exercício da profissão. • Os profissionais contábeis deveriam adotar mais ferramentas de integração de dados junto a seus clientes. • As novas tecnologias contábeis deveriam ser abordadas ao longo de toda a graduação em contabilidade. • Os jovens contadores aprendem a utilizar novas tecnologias e novos softwares com mais facilidade, enquanto os contadores mais antigos encontram muita dificuldade. • A universidade e os órgãos de classe deveriam dar mais atenção ao ensino de novas tecnologias aos contadores mais antigos.
Portugal	3	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemas integrados de gestão (Al-Htaybat et al, 2018) • Softwares que auxiliam na identificação de fraudes (Zhou, 2017; Al-Htaybat et al., 2018; Richardson e Shan, 2019) 	<ul style="list-style-type: none"> • Sobre ferramentas emergentes no mercado português de contabilidade: sistemas integrados de gestão (ERPs) e ferramentas de automação. • Sugere que a graduação poderia abordar mais conteúdos similares ao encontrado no exercício da profissão. • Os profissionais contábeis deveriam adotar mais ferramentas de integração de dados junto a seus clientes. • As novas tecnologias contábeis deveriam ser abordadas ao longo de toda a graduação em contabilidade. • Os jovens contadores aprendem a utilizar novas tecnologias e novos softwares com mais facilidade, enquanto os contadores mais antigos encontram muita dificuldade. • A universidade e os órgãos de classe deveriam dar mais atenção ao ensino de novas tecnologias aos contadores mais antigos.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou investigar a adequação das ementas curriculares das disciplinas de tecnologia em contabilidade às demandas do mercado no Brasil, Estados Unidos e Portugal, para tanto, foram analisadas 28 ementas de disciplinas de tecnologia e os 180 conteúdos destas referentes as duas IES do Brasil, duas IES dos EUA e duas IES de Portugal. Adicionalmente, foram realizadas três entrevistas individuais semiestruturadas com profissionais da contabilidade atuantes nos países pesquisados. Assim, destaca-se que o objetivo foi alcançado uma vez que foram identificadas as ementas das disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade por meio do subsídio teórico de Al-Htaybat *et al.*, (2018), Dzurainin *et al.* (2018), Kobt *et al.* (2019), Richardson & Shan (2019), Andiola *et al.* (2020) com relação às novas tecnologias aplicáveis à área contábil e se os conteúdos identificados são adequados ou não as demandas do mercado de trabalho com base na percepção dos profissionais de contabilidade entrevistados que atuam em empresas do Brasil, EUA e Portugal.

Após a análise dos conteúdos das ementas e das entrevistas realizadas, foi identificado que os cursos de contabilidade de Portugal são os que possuem menos disciplinas e conteúdos de tecnologia. A profissional contábil atuante no país destacou que as ementas das disciplinas de tecnologia necessitam ser atualizadas, além disso, foi apontada como demanda nacional a atualização dos profissionais de contabilidade que atuam há anos na área contábil no país, no tocante a capacitação profissional para a utilização de novas tecnologias.

Com relação às ementas das disciplinas de tecnologia dos cursos de contabilidade das duas IES brasileiras, foi identificado que por mais que as ementas estão alinhadas à demanda do mercado brasileiro, o profissional entrevistado destacou que os formandos em contabilidade não demonstram as habilidades relacionadas aos conteúdos apresentados, havendo necessidade das empresas investirem em treinamentos visando atualizar os profissionais, egressos das instituições de ensino do Brasil. Observa-se que uma possível causa pode ser pelo fato de que as duas IES brasileiras pesquisadas possuem mais disciplinas de tecnologia optativas (80%) do que disciplinas obrigatórias (20%).

Identificou-se que as duas IES dos EUA possuem maior adequação dos conteúdos de tecnologia no curso de contabilidade, comparativamente ao Brasil e Portugal, e estão alinhadas à demanda do mercado. Ademais, foi identificado que as IES dos EUA possuem mais disciplinas de tecnologia obrigatórias comparativamente as IES do Brasil e Portugal. O entrevistado destacou que os profissionais de contabilidade nos EUA saem das universidades com os conhecimentos apresentados nas ementas associados às demandas do mercado norte-americano. Essa adequação está alinhada com a adoção do Standard A5, que demanda a inclusão de disciplinas que integrem tecnologia digital com os conhecimentos técnicos contábeis.

Os entrevistados destacaram sobre a importância da inclusão de disciplinas de tecnologia com conteúdos atualizados sobre as tecnologias demandadas pelas organizações e sugeriram que as disciplinas sejam inseridas ao longo do curso de contabilidade, para que os discentes possam ter contato constante com novas tecnologias utilizadas pelas empresas, visando atender a demanda do mercado de trabalho contemporâneo que busca por profissionais da contabilidade que possuam habilidades técnicas e tecnológicas, com relação ao conhecimento de novas tecnologias utilizadas pelas organizações.

Assim, destaca-se que, o mercado de trabalho na área contábil apresenta uma clara tendência à adoção de novas tecnologias. Os profissionais contábeis precisam estar preparados e, para isso, verifica-se a necessidade de que o ensino de tecnologia nas universidades, bem como, às atualizações relacionadas ao tema sejam estimuladas para além das instituições de ensino, também pelos órgãos reguladores, podendo ser incluídas, por exemplo, exigências relacionadas à atualização digital para a comprovação de suficiência para os organismos que regulam o profissional contábil (como exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade no Brasil e a Ordem dos Contabilistas Certificados em Portugal).

Neste estudo, foi identificado que nas duas IES do Brasil, das 15 disciplinas de tecnologia, 12 (80%) são disciplinas optativas, e diante do exposto, surge a oportunidade de estudos futuros sobre a análise dos efeitos das disciplinas de tecnologia optativas no processo de aprendizagem dos discentes de contabilidade e a análise sobre quais disciplinas de tecnologia os discentes optam em cursar no decorrer da graduação e quais são os efeitos dessas escolhas no percurso formativo.

As limitações do estudo centram-se na utilização de um ranking para a escolha dos países e na quantidade de países e profissionais investigados. Portanto, sugere-se que para estudos futuros, outros rankings possam ser considerados, bem como, outros profissionais possam ser entrevistados, como exemplo, profissionais de Tecnologia da Informação inseridos na área contábil, em paralelo a disciplinas/ementas de outras IES e países.

Adicionalmente, para novos estudos sugere-se a investigação do desenvolvimento das competências profissionais em tecnologia na contabilidade, por meio da análise das ementas de disciplinas de tecnologia com análise comparativa entre IES públicas e privadas do Brasil e em demais países. Além disso, estudos sobre os saberes docentes com relação ao ensino de tecnologia no curso de contabilidade e as expectativas discentes sobre o aprendizado com relação às novas tecnologias demandadas pelo mercado contemporâneo.

REFERÊNCIAS

- AACSB. (2018) 2018 Eligibility Procedures and Accreditation Standards for Accounting Accreditation. Recuperado em 24 agosto, 2021, de <https://www.aacsb.edu/-/media/aacsb/docs/accreditation/accounting/standards-and-tables/2018-accounting-standards.ashx?la=en&hash=8DCDA6CE3B0CEF6AB82D39CBF53995DA96111196>
- Andrade, C. S. (2022). O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil. Dissertação de mestrado para obtenção do título de Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo. Recuperado em 26 janeiro, 2023, de: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11112004-140947/publico/Cacilda_Andrade.pdf.
- Al-Htaybat, K., vonAlberti-Alhtaybat & Alhatabat, Z. (2018). Educating digital natives for the future: Accounting educators' evaluation of the accounting curriculum. *Accounting Education*, 27(4), 333–357.
- Andiola, L. M., Masters, E., & Norman, C. (2020). Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights. *Journal of Accounting Education*, 50.
- Brasil. (2004c). Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Recuperado em 10 agosto, 2021, de http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf
- David, J. S.; Macracken, H. & Reckers, P. M. J. (2003) Integrating Technology and Business Process Analysis into Introductory Accounting Courses. *Issues in Accounting Education*, 18(4), 417-425.
- Deloitte (2021). The Trueblood Case Studies. Recuperado em 13 agosto, 2021, de <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/about-deloitte/articles/trueblood-case-studies-deloitte-foundation.html>
- Dzuranin, A. C., Jones, J. R., & Olvera, R. M. (2018). Infusing data analytics into the accounting curriculum: A framework and insights from faculty. *Journal of Accounting Education*, 43, 24–39.
- Ernst & Young (2021). EY Academic Resource Center. Recuperado em 13 agosto, 2021, de https://www.ey.com/en_us/who-we-are/ey-foundation-and-university-relations/academic-resource-center
- European Commission (2017). *An agenda for modernization higher education*. Recuperado em 15 agosto, 2021, de https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1312-An-agenda-for-the-modernisation-of-higher-education_pt.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). International Education Standard (IES) 3. Initial Professional Development – Professional Skills (Revised). Recuperado em 10 agosto, 2021, de http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-%28Revised%29_0.pdf
- Kotb, A.; Abdel-Kader, M.; Allam, A.; Halabi, H. & Franklin, E. (2019) Information technology in the British and Irish undergraduate accounting degrees. *Accounting Education*, (28)5, 445-464.
- Kotb, A., & Roberts, C. (2011). E-business in accounting education: A review of undergraduate accounting degrees in the UK and Ireland. *Accounting Education: An International Journal*, 20(1), 63–78.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2016). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. Atlas.
- Meiryani M. & Susanto, A. (2018). The Influence of Information Technology on the Quality of Accounting Information System. *Proceedings of the 2018 2nd High Performance Computing and Cluster Technologies Conference*, 109–115. Recuperado em 26 janeiro, 2023, de [phttps://doi.org/10.1145/3234664.3234671](https://doi.org/10.1145/3234664.3234671).
- Mills, A. J.; Durepos, G. & Wiebe, E. (2010). *Encyclopedia of case study research*. London: Sage.
- Odgers, J. F. & Nimmervoll, N. (1988). Accounting for technological innovation: an overview. *Technovation*, 7(2), 117-129. [https://doi.org/10.1016/0166-4972\(88\)90042-9](https://doi.org/10.1016/0166-4972(88)90042-9)
- Oliveira Neto, J. D. de, Marino Junior, J., & Moraes, L. T. (2001). Os cursos de ciências contábeis no Brasil e o conteúdo das disciplinas de sistemas de informação: a visão acadêmica versus a necessidade prática. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(27), 59-65. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772001000300004>
- PwC (2015). Data driven: What students need to succeed in a rapidly changing business world. Recuperado em 13 agosto, 2021, de <https://www.pwc.com/us/en/faculty-resource/assets/pwc-data-driven-paper-feb2015.pdf>
- Richardson, V. J., & Shan, Y. (2019). Data analytics in the accounting curriculum. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 23, 67–79.
- Times Higher Education. (2021). World University Rankings 2021. Recuperado em 15 julho, 2021, de https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/25/sort_by/rank/sort_order/asc/cols/stats.
- Waterhouse, J. H. & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76 [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(78\)90007-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(78)90007-7)
- Watty, K.; McKay, J.; Ngo, L. (2016). Innovators or inhibitors? Accounting faculty resistance to new educational technologies in higher education. *Journal of Accounting Education*. 36(1), 1-15.
- Zhou, A (2017). EY, Deloitte And PwC Embrace Artificial Intelligence For Tax And Accounting. Recuperado em 13 agosto, 2021, de <https://www.forbes.com/sites/adelynzhou/2017/11/14/ey-deloitte-and-pwc-embrace-artificial-intelligence-for-tax-and-accounting/?sh=254ae3ba3498>

PRÁTICAS DA GOVERNANÇA ESPORTIVA: ANÁLISE DAS CONFEDERAÇÕES OLÍMPICAS BRASILEIRAS

SPORTS GOVERNANCE PRACTICES: ANALYSIS OF BRAZILIAN OLYMPIC CONFEDERATIONS

"O artigo foi aprovado e apresentado no XIV Congresso de Administração Sociedade e Inovação no dia 26/05/2022, em formato online. O artigo foi aprovado e apresentado no II Congresso Iberoamericano de Economía del Deporte no dia 03/06/2022, em Toledo, na Espanha"

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi construir um indicador para analisar o nível de divulgação das práticas de governança nas confederações olímpicas brasileiras, por meio de informações divulgadas em *websites* das 34 confederações olímpicas brasileiras e do Comitê Olímpico Brasileiro. Adicionalmente, analisa-se as opiniões expressas nos relatórios de auditoria. Utilizou-se um indicador que avalia a divulgação de práticas de governança corporativa em cinco dimensões: Relatórios Contábeis-Financeiros; Conselhos, Estrutura e Funcionamento; Retorno Social; Outras Diretrizes de Governança; Certificação. Como resultados, as confederações olímpicas divulgaram, em média, 62% das informações incluídas no indicador proposto. Entretanto, como aspecto negativo, aponta-se o baixo nível, comparado com as demais dimensões de práticas de governança, da divulgação de elementos relacionados com o impacto social das confederações. A efetiva prática de ações socioambientais e consequente divulgação é elemento fundamental para que estas organizações apresentem impacto na sociedade. Espera-se contribuir com a literatura acadêmica que analisa a governança de entidades esportivas, em especial confederações, a partir da identificação da divulgação das práticas de governança corporativa.

Palavras-chave: Governança; Confederações Olímpicas; Estrutura Organizacional

ABSTRACT

This research aimed to build an indicator to analyze the level of disclosure of governance practices in the Brazilian Olympic confederations through information disclosed on the websites of the 34 Brazilian Olympic confederations and the Brazilian Olympic Committee. An indicator was used that evaluates the disclosure of corporate governance practices in five dimensions: Accounting and Financial Reports; Councils, Structure, and Functioning; Social Return; Other Governance Guidelines; Certification. Further, the opinions expressed in the audit reports are analyzed. Regarding the results, the Olympic confederations disclosed, on average, 62% of the information included in the proposed indicator. However, as a negative aspect, it is pointed out the low level, compared to the other dimensions of governance practices, of the disclosure of elements related to the social impact of confederations. The effective practice of socio-environmental actions and consequent dissemination is fundamental for these organizations to impact society. It is expected to contribute to the academic literature that analyzes the governance of sports entities, especially confederations, from the identification of the disclosure of corporate governance practices.

Keywords: Governance; Olympic Confederations; Organizational Structure

Izabela Maria de Azevedo

Mestranda em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Possui Especialização em Gestão Tributária e Finanças pela Universidade do Vale do Itajaí (2021). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2017). Integrante do Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria (NECC), coordenado pelo professor Dr. José Alonso Borba. E-mail: izabelaazevedom@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7317-4413>. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4931276689803013>

Fábio Minatto

Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC (2020). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (2017). Integrante do Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria (NECC), coordenado pelo professor Dr. José Alonso Borba. Membro efetivo do Conselho Fiscal do Avai Futebol Clube (2022-2025). E-mail: fabio_minatto@hotmail.com. ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4004-4086>. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9720067599987952>

José Alonso Borba

Graduado em Ciências Contábeis, Mestre em Contabilidade Gerencial pela FGV e Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP - Universidade de São Paulo. Foi Visiting Scholar na UIUC - University of Illinois at Urbana-Champaign. Fez pós-doutoramento na HEC - Hautes Études Commerciales de Montréal e na Rutgers University. Professor Titular da UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina. Desde 2004 é líder do Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria vinculado ao CNPQ. E-mail: jalonsoborba@hotmail.com. ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6068-342X>. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3742827352808357>

INTRODUÇÃO

O esporte é caracterizado como um bem público que cumpre funções sociais, educacionais, culturais e relacionadas à saúde relevantes na sociedade. Destaca-se que além de melhorar a saúde pública por meio da atividade física, o esporte tem o potencial de transmitir valores, contribuir para a integração e coesão econômica e social (Cabello-Manrique & Puga-González, 2021).

Há relevância destas entidades esportivas no contexto social e econômico, em sua maioria são subsidiadas por meio de financiamento público, devem assim dar o exemplo positivo, adotando medidas para a integridade da sua atividade (Cabello-Manrique & Puga-González, 2021). As práticas e elementos que elevem o nível de profissionalismo e governança são cada vez mais demandadas, inclusive para justificar o investimento realizado por patrocinadores, por exemplo (Rezende et al., 2010). Além disso, escândalos de corrupção em entidades de setores esportivos motivam maior interesse pela temática (Dowling et al., 2018).

De acordo com Thompson et al. (2022), os estudos relevantes sobre governança esportiva indicam e discutem vários princípios de governança, e que há possíveis ligações entre aumentos de práticas corruptivas com aumentos de pesquisas sobre o assunto (Rezende et al., 2010; Dowling et al., 2018). Caracteriza-se governança, como o sistema pelo qual organizações são dirigidas e controladas (Cadbury, 1992). Neste sentido, faz-se necessário incluir práticas que visam alinhar interesses entre os *stakeholders* das organizações e reduzir os custos advindos deste processo (Jensen & Meckling, 1976). Estudos sobre governança em entidades esportivas foram realizados tendo como amostra organizações esportivas (Cabello-Manrique & Puga-González, 2021; Chappelet, 2018; Harris et al., 2021; Stenling et al., 2021; van Maren, 2015), clubes de futebol brasileiros (Nazi & Amboni, 2021; Oliveira et al., 2018; Rezende et al., 2010; Rezende & Dalmácio, 2015) e europeus (Buchholz & Lopatta, 2017; Chappelet, 2018; Ruta et al., 2019). Ainda, organizações esportivas, brasileiras e europeias, foram analisadas sobre o viés econômico financeiro a partir de suas demonstrações (Guevara et al., 2021; Matias et al., 2019).

As confederações olímpicas brasileiras, são organizações que coordenam as entidades esportivas a nível nacional e cada confederação representa uma modalidade de esportes, e estas organizações são vinculadas ao Comitê Olímpico Brasileiro (COB) que têm como principal fonte de receitas o subsídio do governo federal via Lei nº 9.615/1998, conhecida como Lei Agnelo Piva (LAP). Os critérios para destinação dos recursos envolvem indicadores esportivos e de gestão das organizações. Deste modo, há relação entre práticas organizacionais e a principal fonte de arrecadação, sendo, portanto, elemento que deve ser considerado para que haja maximização da utilidade.

Considerando o disposto, esta pesquisa visa responder a seguinte problemática: Qual o nível de divulgação das práticas de governança nas confederações olímpicas brasileiras? Deste modo, objetiva-se analisar o nível de divulgação das práticas de governança nas confederações olímpicas brasileiras. Assim, o indicador de governança proposto por Rezende et al. (2010), desenvolvido especificamente para times de futebol, foi adaptado para analisar confederações. Destaca-se, ainda, que a divulgação de práticas de governança corporativa em *websites* é um indicativo do efetivo emprego destas no cotidiano da organização. Adicionalmente, apresenta-se elementos pertinentes ao serviço de auditoria externa, como a opinião do relatório e a empresa contratada no período de 2018 a 2020.

Espera-se que a partir dos resultados desta pesquisa evidencie-se o nível de divulgação de práticas de governança corporativa destas organizações, em especial pela sua relevância esportiva e econômica. Ademais, noticia-se que estas apresentam problemas em seus controles internos e até mesmo casos de fraudes e malversação de recursos. Ainda, em 2019, o ex-presidente da confederação brasileira de desportos aquáticos, foi condenado à prisão por superfaturamento e fraudes na entidade. Ele esteve à frente da confederação por aproximadamente 30 anos, o que demonstra ausência de alternância no poder (FolhaPress, 2019).

Casos de corrupção na Federação Internacional de Futebol (FIFA) (Heaston et al., 2020; Pielke et al., 2020) foram revelados a partir de mecanismos de controle interno e práticas de governança de um modo geral. Ademais, destaca-se, por exemplo, a implementação de práticas anticorrupção por entidades esportivas internacionais como Conselho Internacional de Críquete e Organização Internacional de Tênis (Verschuuren, 2020). No cenário nacional destaca-se a Confederação Brasileira de Tênis, premiada em dois anos consecutivos pela entidade Sou do Esporte. O prêmio, que ocorre anualmente, tem como objetivo avaliar a governança de confederações pertencentes ao Comitê Olímpico do Brasil (COB) (Lance!, 2021).

Aponta-se como contribuição desta pesquisa a discussão de elementos afetos a governança das confederações, a partir de uma perspectiva acadêmica, a qual, majoritariamente, tem como enfoque clubes de futebol. Deste modo, conforme apontado por Geeraert et al. (2014), faz-se necessário que estas práticas sejam implementadas no ambiente esportivo, o qual está defasado em relação no mundo corporativo. Ainda, um dos diagnósticos recorrentes é a necessidade de mais estudos sobre outros tipos de entidades esportivas, como federações e confederações (Guevara et al., 2021). Finalmente, a elaboração de um índice que aborda a divulgação de práticas de governança para confederações olímpicas é uma contribuição para a literatura.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Há uma vasta teoria sobre governança, de forma ampla, é fundamentada pela teoria da agência, ela enfatiza que a boa governança deve ser baseada em transparência, assim como aspectos da composição do conselho de administração e estrutura de propriedade. Entretanto os estudos são em sua maioria focados em empresas com capital aberto (Jensen & Meckling, 2003).

Ao direcionar a governança para entidades sem fins lucrativos, como as confederações esportivas, pode-se citar a teoria dos *stakeholders*, que está relacionada também com a visão empresa, mas com foco em todos os envolvidos, com alinhamento entre as partes para reduzir o conflito de interesses (Marie L'Huillier, 2014). Destaca-se que no esporte, tem-se como característica fundamental a geração de benefícios intangíveis, como o envolvimento emocional dos *stakeholders* com a organização (Buchholz et al., 2018). Ainda, elementos relacionados ao *disclosure* de informações econômico-financeiras são relevantes para organizações esportivas. Em especial, para que os *stakeholders* possam atuar de modo que as organizações não enfrentem um processo falimentar (Buchholz et al., 2018; Lago et al., 2006).

O significado comum de governança está relacionado ao “exercício de autoridade”, diz respeito as regras ou valores aceitos, na conduta dos processos envolvidos pela gestão ou direção, e está diretamente relacionada com a ética nos negócios (Henry & Lee, 2004; Hums & MacLean, 2017).

O apelo a boa governança nas entidades esportivas, aconteceu de forma mais lentamente que no mundo corporativo, isto devido ao tradicionalismo e grande autonomia destas entidades, sujeitas praticamente a um autogoverno. Fato este que foi colocado em questão nos últimos anos, pelas falhas de governança, corrupção, e suborno, sujeitando-se a impactos negativos na qualidade de gestão (Geeraert et al., 2014).

No mundo dos esportes, o termo governança começou a ser aplicado em 1998, pelo então conhecido escândalo de *Salt Lake City*, onde o Comitê Olímpico Internacional (COI) investigou seus membros, acusados de receber férias de luxo, bolsas de estudo, bens e serviços de formas indevidas (Chappelet, 2016). O esporte, outrora analisado apenas como fenômeno cultural e social (Zambom-Ferraresi et al., 2017), tem, nos últimos anos também o escopo de gestão incluído nos estudos acadêmicos (Pielke et al., 2020). Portanto, inclui-se nessa perspectiva a análise de práticas de governança, *compliance* e avaliação do desempenho econômico destas organizações. Cabe ressaltar que diferentes vieses de análise podem ser assumidos a partir da temática governança. Conforme destacam Henry e Lee (2004), a temática pode ser analisada pelo viés organizacional, sistêmico e político.

O viés organizacional refere-se às normas ou valores aceitos para os meios justos de alocação de recursos e da condução dos processos envolvidos na gestão e direção de organizações do ramo esportivo. Já o viés de governança sistêmica aborda a competição, cooperação e ajuste mútuo entre as organizações. Finalmente, a governança sob o viés político aborda processos pelos quais governos ou órgãos governamentais procuram orientar o sistema esportivo para alcançar os resultados desejados por pressão moral e controle para influenciar outras partes a agir de maneira consistente com os resultados desejados (Henry & Lee, 2004).

Neste sentido, a partir de uma revisão da literatura, Dowling et al. (2018) a scoping review was conducted involving a comprehensive search of all published literature between 1980 and 2016. The process involved searching four electronic databases and a manual search of sport management journals. The search identified (N = 243) ressalta que a abordagem sistêmica apresenta maior representatividade na literatura enquanto há menor número de estudos sob o viés político. Os autores apontam que o número de publicações aumentou no período analisado (1980-2016) e que o enfoque, em termos organizacionais, se dá em entidades sem fins lucrativos. Emprega-se, neste estudo, o enfoque organizacional em confederações olímpicas estruturas como associações sem fins lucrativos.

Para que haja governança nos esportes, é fundamental que primeiro haja uma organização. O que identifica uma entidade esportiva não é apenas um grupo de pessoas, mas está relacionada a atributos como, identidade, programa de atividade, filiação, limites claros, permanência, divisão de trabalho (organograma) e regras e procedimentos formais (Hums & Maclean, 2017).

As entidades que administram o esporte olímpico, são o COB e as confederações olímpicas brasileiras, para desempenhar suas competências devem seguir normas, regulamentos e legislações. Relativo à hierarquia do esporte olímpico brasileiro, tem-se como representante máximo nacional o COB, sendo reconhecido por meio de legislação e, internacionalmente, do Comitê Olímpico Internacional (Schausteck & Marchi, 2011). O COB foi fundado em 1914 e tem como objetivo atuar na gestão técnica, administrativa e política do esporte nacional (COB, 2022b). Sob sua organização, constam 34 confederações olímpicas, seis confederações reconhecidas e 15 confederações vinculadas (COB, 2022a).

O COB é financiado a partir de percentual do valor arrecadado via loterias federais e repassa tal recurso para as confederações olímpicas e paralímpicas. O critério empregado para destinar os recursos leva em consideração indicadores de gestão e esportivos, além de parcela igualitária para cada confederação. O percentual variável, baseado no mérito, é orientado pelas práticas do Programa Gestão Ética e Transparência, o qual, em 2021, incluiu demandas relacionadas com Prevenção ao Doping e Lei Geral de Proteção de Dados em seu indicador de governança (COB, 2021). Somado ao investimento público, há o investimento por meio de receitas de patrocínio e publicidade, por exemplo. O incremento de investimento aliado ao aumento na competitividade em termos de desempenho esportivo faz com que as métricas que destinam as verbas sendo cada vez mais elaboradas. De modo geral, tem-se que deve existir um modelo para desenvolvimento do esporte de alto rendimento (Mazzei et al., 2014).

O estudo de Thompson et al. (2022) propõe uma revisão sistemática sobre os princípios de governança no esporte, o resultado após a triagem quanto à relevância e qualidade foram de 73 registros, em sua maioria de fontes não empíricas, ou seja, originados de grupos de trabalhos e órgãos de governos, com predominância de países europeus. Seus achados indicaram 258 princípios de governança, sendo a maioria relacionadas a transparência, responsabilidade, democracia e conselho. Relataram ainda que os estudos demonstram que as avaliações de governança esportiva por estes princípios são medianas, e encorajam os pesquisadores a usar princípios de governança mais robustos.

Neste sentido, Schausteck e Marchi (2011), a partir de análise documental, identificaram que os repasses do COB às confederações brasileiras reforçam posições dominantes e dominadas no campo esportivo. Ou seja, os autores apontam que os recursos públicos são destinados para organizações que já possuem estrutura administrativa suficiente para atender as demandas para recebê-lo. Isto reduziria, na visão dos autores, a oportunidade que organizações com estruturas mais simples alcançassem patamar similar.

Em clubes de futebol europeus, as evidências relacionadas com práticas de governança apontam para maior nível de lucratividade (Dimitropoulos & Tsagkanos, 2012; Ruta et al., 2019), menor endividamento e alavancagem (Dimitropoulos, 2014). No cenário nacional, aponta-se que o nível de divulgação de práticas de governança foi diminuto em comparação a um clube português (Rezende et al., 2010), que os estatutos são omissos sobre responsabilidade financeira que prejudique o patrimônio (Oliveira et al., 2018).

Em federações esportivas internacionais, de modo geral, aponta-se que o fortalecimento de práticas que elevem o nível democrático, em especial sistemas de freios e contrapesos, devem ser endereçados com urgência (Cabello-Manrique & Puga-González, 2021). Em confederações espanholas, aponta-se que o nível de gerenciamento de resultados é mais elevado naquelas que possuem maior endividamento de longo prazo e, em especial, as olímpicas e paralímpicas.

Com relação ao aumento da participação de mulheres em cargos de gestão, identificado como uma lacuna a ser endereçada em entidades esportivas (Hovden, 2010), aponta-se que a inclusão de cotas possibilitou maior participação do gênero feminino. Adriaanse e Schofield (2014) a partir de entrevistas semiestruturadas com diretores, concluiu-se que a partir da inclusão de cotas de, pelo menos, três mulheres tem-se uma condição importante para a equidade de gênero. Entretanto, esta é uma condição necessária e não suficiente, sendo crucial acrescentar outras iniciativas.

Em resumo, aponta-se que o nível de práticas de governança eleva o desempenho econômico-financeiro e, consequentemente, a sustentabilidade financeira das organizações esportivas. Deste modo, estas podem financiar as atividades esportivas e investir em processos que elevem o processo de desenvolvimento esportivo de alto nível.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Amostra e Período

A população deste estudo compreende as 34 confederações olímpicas brasileiras, e adicionado ao estudo as informações do COB. Na Tabela 1, apresenta-se as confederações que compõem a amostra do estudo.

Tabela 1- Amostra

Sigla	Confederação
ABEE	Associação Brasileira de Escalada Esportiva
CBAT	Confederação Brasileira de Atletismo
CBBd	Confederação Brasileira de Badminton
CBB	Confederação Brasileira de Basketball
CBBBoxe	Confederação Brasileira de Boxe
CBCa	Confederação Brasileira de Canoagem
CBC	Confederação Brasileira de Ciclismo
CBDA	Confederação Brasileira de Desportos Aquáticos
CBDN	Confederação Brasileira de Desportos na Neve
CBDG	Confederação Brasileira de Desportos no Gelo
CBE	Confederação Brasileira de Esgrima
CBF	Confederação Brasileira de Futebol
CBG	Confederação Brasileira de Ginástica
CBGolfe	Confederação Brasileira de Golfe

Sigla	Confederação
CBHb	Confederação Brasileira de Handebol
CBH	Confederação Brasileira de Hipismo
CBHG	Confederação Brasileira de Hóquei sobre Grama
CBJ	Confederação Brasileira de Judô
CBLP	Confederação Brasileira de Levantamento de Pesos
CBPM	Confederação Brasileira de Pentatlo Moderno
CBR	Confederação Brasileira de Remo
CBRu	Confederação Brasileira de Rugby
cbsk	Confederação Brasileira de Skate
CBS	Confederação Brasileira de Surf
CBTKD	Confederação Brasileira de Taekwondo
CBT	Confederação Brasileira de Tênis
CBTM	Confederação Brasileira de Tênis de Mesa
CBTARCO	Confederação Brasileira de Tiro com Arco
CBTE	Confederação Brasileira de Tiro Esportivo
CBTri	Confederação Brasileira de Triathlon
CBVela	Confederação Brasileira de Vela
CBV	Confederação Brasileira de Voleibol
CBW	Confederação Brasileira de Wrestling
CNDD	Conselho Nacional de Dança Desportiva
COB	Comitê Olímpico Brasileiro

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

O período de coleta das informações disponibilizadas nos *websites* das confederações foi realizado no período de janeiro a julho de 2022. Neste período, foi avaliado o nível de governança, de acordo com o indicador formulado por Rezende et al. (2010), com as devidas adaptações, em função do contexto da presente pesquisa ser confederações e o indicador foi estruturado para o contexto de clubes de futebol.

3.2 Índice de Governança para Confederações Esportivas

Para analisar o nível de governança das confederações, utiliza-se o *checklist* proposto por Rezende et al. (2010), este indicador foi desenvolvido para clubes de futebol, identificado como Índice de Governança Corporativa para os Clubes de Futebol (IGCCF), foi baseado em um padrão proposto por Coy e Dixon (2004), este modelo apresenta um índice denominado PAI (*Public Accountant Index*), que é mensurado em etapas. Ao final foi desenvolvido um *ranking* de nível de governança. Os autores ainda destacaram que a elaboração do IGCCF foi baseada em pesquisas de Silveira (2004), Silva e Leal (2005), Broedel Lopes e Walker (2008) e no modelo de práticas de governança corporativa elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2004).

O indicador foi concebido com base em cinco modelos de governança corporativa e definido a partir de cinco dimensões, a saber: Relatórios Contábeis-Financeiros (RCF); Conselhos - Composição e Estrutura (CEF); Outras Diretrizes de Governança (ODG); Certificação (CERT); e Retorno Social (RS). Como o contexto analisado no estudo é de confederações esportivas, algumas adaptações foram necessárias. Cada item de divulgação possui o mesmo peso na concepção do indicador, sendo feita uma proporção simples dos elementos que foram divulgados em relação ao número total de itens do índice. Na Tabela 2, apresenta-se os itens analisados.

Tabela 2 - Itens que compõem o Índice de Governança

Item	Dimensão
Há local específico para a divulgação de demonstrações contábeis-financeiras?	RCF-1
Nos demonstrativos há balanço patrimonial?	RCF-2
Nos demonstrativos há demonstração do resultado do exercício (DRE)?	RCF-3
Nos demonstrativos há demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL)?	RCF-4
Nos demonstrativos há demonstração do fluxo de caixa (DFC)?	RCF-5
Nos demonstrativos há demonstração do valor adicionado (DVA)?	RCF-6
Nos demonstrativos há demonstração do resultado abrangente (DRA)?	RCF-7
Nos demonstrativos há notas explicativas?	RCF-8
Nos demonstrativos há balanço social?	RCF-9
Há balancetes/relatórios mensais ou trimestrais atualizados?	RCF-10
Contém parecer de auditoria independente nos demonstrativos?	RCF-11
Contém parecer do conselho fiscal nos demonstrativos?	RCF-12
Contém relatório da administração nos demonstrativos ou relatório de gestão divulgados?	RCF-13
Possui gestão orçamentária?	RCF-14
É divulgado o estatuto social?	CEF-1
É divulgado organograma?	CEF-2
Possui planejamento estratégico para o ano corrente?	CEF-3
Possui calendário de reuniões dos conselhos para o ano corrente?	CEF-4
Possui conselho fiscal (CF)?	CEF-5
Possui regimento interno para CF?	CEF-6
Há divulgação dos membros do CF?	CEF-7
Possui conselho administração (CA)?	CEF-8
Possui regimento interno para CA?	CEF-9
Há divulgação dos membros do CA?	CEF-10
Possui comissão de atletas (CATL)?	CEF-11
Possui regimento interno para CATL?	CEF-12
Há divulgação dos membros do CATL?	CEF-13
Possui regimento interno para assembleia geral (AG)?	CEF-14
Possui algum comitê de gestão, governança, auditoria, ética? Se sim, Qual?	CEF-15
Possui implantação ou projeto de práticas de governança corporativa?	CEF-16
Há regulamento e informações antidoping?	CEF-17
Há código de taxas para federações associadas ou vinculadas?	CEF-18
Há políticas de cargos e salários?	CEF-19
Há divulgação da remuneração dos colaboradores?	CEF-20
Promove ações culturais e educacionais a comunidade?	RS-1
Promove ações beneficentes e filantrópicas para a comunidade?	RS-2
Promove eventos para fomentar a prática de esportes?	RS-3

Possui ações voltadas ao meio ambiente?	RS-4
Oferece cursos de capacitação para associados ou vinculados?	RS-5
Possui diretrizes para atletas transexuais?	RS-6
Possui código de conduta e ética?	ODG-1
Possui ouvidoria?	ODG-2
Possui fácil acesso para entrar em contato com a ouvidoria?	ODG-3
Possui canal de denúncias?	ODG-4
Possui fácil acesso para efetuar uma denúncia?	ODG-5
É possível acompanhar uma denúncia efetuada?	ODG-6
O estatuto determina políticas de conflitos de interesse entre comissões, conselhos e atletas?	ODG-7
Há políticas para contratação de serviços/fornecedores?	ODG-8
Certificação 18 e 18A VIGENTE - Certidão de registro cadastral / Lei 9618/98	CERT-1

Nota: RCF = Relatórios Contábeis-Financeiros; CEF = Conselhos, Estrutura e Funcionamento; RS = Retorno Social; ODG = Outras Diretrizes de Governança; CERT = Certificação. Fonte: Adaptado de Rezende et al. (2010).

Destaca-se que adaptações foram empregadas no indicador original proposto. Foram incluídos aspectos específicos para confederações, como a certificação baseada na Lei nº 9.618/1998, conhecida como certificação 18 e 18A, é um documento emitido pelo Governo Federal que certifica as entidades do Sistema Nacional do Desporto (SND), atestando que foram cumpridas as exigências da Lei 9.618/1998, para o recebimento dos recursos públicos (Brasil, 2019).

Unificou-se os itens de código de conduta e ética, tornando-o um item que abrange ambas as publicações. Por outro lado, retirou-se os itens relacionados a publicação de acordo com as normas internacionais de contabilidade, por ser muito abrangente e de distinta aplicação para o setor de confederações esportivas, na comparação com clubes de futebol. Ainda, retirou-se os itens relacionados a publicação de atas e convocações para as reuniões do conselho por não ter definido a quantidade de reuniões ordinárias no período analisado para identificar o atendimento total, parcial ou não divulgação da totalidade. Com relação a medição dos itens, o item parcialmente foi incluído, já que para alguns elementos não poder-se-ia incluir apenas o atendimento completo ou ausência de divulgação.

Destaca-se que as análises foram conduzidas no âmbito das confederações, com objetivo de identificar o nível de divulgação de práticas de governança. Adicionalmente, analisou-se as práticas de governança para identificar a proporção de confederações que divulga esses elementos. Finalmente, analisou-se a divulgação por dimensão de governança, onde os elementos de divulgação foram agrupados por dimensão e mensurou-se o nível de divulgação. Os dados foram então analisados por meio do *software* estatístico R, para cálculo da estatística descritiva e demais procedimentos de análise. Finalmente, apresenta-se elementos afetos a divulgação das demonstrações contábeis e serviço de auditoria externa com o objetivo de apresentar um contexto destes elementos no período de 2018 a 2020.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 3, reporta-se os resultados referentes a divulgação de práticas de governança corporativa pelas 34 confederações olímpicas e do COB, analisadas na pesquisa, conforme os itens do índice de governança da Tabela 2. Entende-se por “Sim” as que atendem o requisito proposto, e “Não” para as que não possuem o item requerido, sendo, portanto, itens dicotômicos. No painel A, apresenta-se a média de divulgação dos itens pelas confederações. Portanto, o indicador atinge 100% quando todas as confederações apresentaram a divulgação da respectiva prática de governança corporativa. No painel B, analisa-se a média por dimensão de governança corporativa, a saber: Relatórios Contábeis-Financeiros (RCF); Conselhos, Estrutura e Funcionamento (CEF); Retorno Social (RS); Outras Diretrizes de Governança (ODG); Certificação (CERT) e a divulgação média somadas todas as dimensões.

Tabela 3 - Divulgação das práticas de governança

Painel A: Média de divulgação por item		
	Sim	Não
RCF-1	100,00%	0,00%
RCF-2	100,00%	0,00%
RCF-3	100,00%	0,00%
RCF-4	85,71%	14,29%
RCF-5	88,57%	11,43%
RCF-6	2,86%	97,14%
RCF-7	17,14%	82,86%
RCF-8	88,57%	11,43%
RCF-9	0,00%	100,00%
RCF-10	20,00%	80,00%
RCF-11	91,43%	8,57%
RCF-12	80,00%	20,00%
RCF-13	68,57%	31,43%
RCF-14	65,71%	34,29%
CEF-1	100,00%	0,00%
CEF-2	85,71%	14,29%
CEF-3	80,00%	20,00%
CEF-4	37,14%	62,86%
CEF-5	100,00%	0,00%
CEF-6	60,00%	40,00%
CEF-7	85,71%	14,29%
CEF-8	80,00%	20,00%
CEF-9	42,86%	57,14%
CEF-10	57,14%	42,86%
CEF-11	97,14%	2,86%
CEF-12	68,57%	31,43%
CEF-13	85,71%	14,29%
CEF-14	17,14%	82,86%
CEF-15	71,43%	28,57%
CEF-16	22,86%	77,14%
CEF-17	80,00%	20,00%
CEF-18	37,14%	62,86%
CEF-19	25,71%	74,29%
CEF-20	65,71%	34,29%
RS-1	37,14%	62,86%
RS-2	11,43%	88,57%

Painel A: Média de divulgação por item		
	Sim	Não
RS-3	34,29%	65,71%
RS-4	8,57%	91,43%
RS-5	45,71%	54,29%
RS-6	2,86%	97,14%
ODG-1	88,57%	11,43%
ODG-2	88,57%	11,43%
ODG-3	88,57%	11,43%
ODG-4	62,86%	37,14%
ODG-5	65,71%	34,29%
ODG-6	57,14%	42,86%
ODG-7	100,00%	0,00%
ODG-8	88,57%	11,43%
CERT-1	94,29%	5,71%
Painel B: Média por dimensão		
	Sim	Não
RCF	64,90%	35,10%
CEF	65,00%	35,00%
RS	23,33%	76,67%
ODG	80,00%	20,00%
Média	62,92%	37,08%

Nota: RCF = Relatórios Contábeis-Financeiros; CEF = Conselhos, Estrutura e Funcionamento; RS = Retorno Social; ODG = Outras Diretrizes de Governança; CERT = Certificação. Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Destaca-se, referente a dimensão Relatórios Contábeis-Financeiros (RCF), que todas as confederações apresentam um espaço exclusivo para divulgação das demonstrações contábeis e divulgaram balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício. Por outro lado, como aspectos negativos, nenhuma confederação divulgou o balanço social. Destaca-se que estas organizações são estruturadas como associações sem fins lucrativos e apresentam em seus estatutos preocupações com o seu retorno social para a comunidade. Portanto, a divulgação do balanço social seria fundamental para reunir as ações sociais e ambientais que a organização realizou ao longo do ano.

Com relação a dimensão Conselhos, Estrutura e Funcionamento (CEF) aponta-se que todas as confederações divulgaram seu estatuto social e possuem conselho fiscal em seu organograma. Este órgão é relevante para realizar avaliações que perpassam as demonstrações financeiras, tendo como função limitar a discricionariedade da diretoria executiva. Ainda, 33 confederações e o COB apresentam uma comissão de atletas em sua estrutura, apenas a CBF não apresentou em seu *website* tão comissão. Destaca-se a importância desse tipo de órgão para encaminhar as demandas de um grupo de *stakeholders* relevante para estas organizações.

Ainda com relação a estrutura organizacional das confederações, mais especificamente para a diretoria executiva, destaca-se a predominância de homens nestes cargos de gestão, fenômeno frequente no esporte (Hovden, 2010). Entre presidentes e vice-presidentes, apenas onze mulheres na composição da diretoria executiva, isso representa 15% de ocupação feminina destes cargos. Destas, como presidentes, estão em três confederações, na CBG, CBR e CBRu. Depreende-se deste cenário a necessidade de que mais mulheres estejam nestes cargos de gestão, inclusive para tornar a estrutura mais heterogênea e diversa.

Examinou-se, por meio do organograma das confederações, a existência de outros comitês além dos citados no *checklist* (CF, CA, CATL). Foi observado que 75% das organizações possuem outros comitês além dos citados no indicador de práticas de governança, e deste grupo todas apresentam um comitê de ética. Salienta-se a de Vela e de desportos aquáticos neste quesito, por possuírem também comitês de *compliance* e governança, respectivamente. E o COB, com comitês de integridade e conformidade.

Na dimensão Retorno Social (RS), destaca-se que apenas no item que representa o oferecimento de cursos de capacitação para associados a maioria das confederações divulgou. Nos demais desta dimensão, apenas uma minoria divulgou.

Com relação a dimensão Outras Diretrizes de Governança (ODG), destaca-se que 4 confederações não possuem, ou não divulgaram o seu código de conduta e ética. E, em seus estatutos, todas determinam políticas de conflitos de interesse entre comissões, conselhos e atletas. Ainda, 4 confederações não divulgaram suas políticas para contratação de serviços/fornecedores, são elas: CBF, ABEE, CBBd, CNDD. Finalmente, que, de acordo com os resultados da pesquisa de Geeraert et al. (2014) metade as organizações olímpicas internacionais possuem um código de ética.

O canal de denúncias, importante prática de governança corporativa, está presente em 63% das entidades pesquisadas. Destas, 17 repassaram a responsabilidade para empresas terceirizadas e especializadas, sendo a empresa Ética Legal a com maior representatividade, em 15 confederações. Nas confederações que possuem canal de denúncias de administração interna, a denúncia é direcionada para o comitê de ética. Adicionalmente, apenas em duas confederações não é possível acompanhar a denúncia pelo próprio portal da entidade, sendo as confederações de atletismo e esgrima. Nas confederações em que não há canal de denúncias, utiliza-se a ouvidoria. Apenas a confederação de handebol, de dança esportiva e escala esportiva, não possuem ambos. Destaca-se a relevância do canal de denúncias, para que se estabeleça uma cultura de *compliance* e controles internos fortalecidos. Finalmente, evidencia-se a necessidade de implementar políticas relacionadas a *whistleblowing*, já que esta prática é reconhecida como importante para resolução de casos de fraudes e tem implementação limitada em entidades esportivas (Verschuuren, 2020).

Finalmente, foram verificadas as confederações com certificação (CERT) 18 e 18A vigentes na data da coleta das informações. De acordo com o histórico de entidades certificadas 18 e 18-A do governo federal, a confederação brasileira de futebol não possui histórico de certificações, e a confederação brasileira de basketball foi a única da amostra que possui certificação vencida no dia 09 de julho de 2019. Somente mediante a apresentação desta certificação as confederações podem receber recursos via LAP (Brasil, 2019). Dado a representatividade destes recursos para a maioria das confederações, é de se esperar que estas estejam com a certificação dentro do prazo.

Com relação ao Painel B, destaca-se que as práticas relacionadas a dimensão Outras Diretrizes de Governança (ODG) foram os mais divulgados pelas confederações. Por outro lado, as práticas pertencentes a dimensão Retorno Social (RS) foram as menos divulgadas. Compreende-se que a divulgação de elementos que apresentem o retorno social das confederações deve ser mais bem divulgada.

Na Tabela 4, apresenta-se os resultados de evidenciação das práticas de governança corporativa, das demonstrações contábeis e auditoria. As informações são apresentadas por ordem de relevância em relação ao indicador de governança, ou seja, da confederação com maior evidenciação de governança para a menor.

Tabela 4 - Estatística Descritiva da evidenciação por confederação

Conf.	Ind. Govern.		BP	DRE	DFC	P. NE.	Auditoria	Opinião		
	Sim	Não					Empresa	ONM	Res.	Ênf
CBV	89,80%	10,20%	3	3	3		PKF (3)	2	1	3
CBRu	81,63%	18,37%	3	3	3	22	BDO (1) Triade (2)	0	0	3
CBTM	81,63%	18,37%	3	3	3	13	FSA (3)	3	0	0
CBE	79,59%	20,41%	3	3	3	6	S.B.S e INDEP (2)	3	0	1
CBGolfe	79,59%	20,41%	3	3	3	21	RSM Brasil (3)	3	0	0
CBAT	77,55%	22,45%	3	3	3	14	RSM Brasil (3)	3	0	1
CBB	75,51%	24,49%	2	2	2	15	Pryze (1)	1	0	0
CBVela	75,51%	24,49%	3	3	3	6	INDEP (3)	2	1	2
CBR	71,43%	28,57%	3	3	3	4	Arruda & Matos (3)	0	3	0
COB	71,43%	28,57%	3	3	3	33	RSM ACAL (3)	3	0	3
CBHG	69,39%	30,61%	3	3	3	6	INDEP (3)	3	0	3
CBJ	69,39%	30,61%	3	3	3	6	Advance (3)	3	0	0
CBPM	67,35%	32,65%	3	3	3	7	INDEP (1)	1	0	0
CBT	67,35%	32,65%	3	3	0	9	Caud	1	0	0
CBTARCO	67,35%	32,65%	3	3	3	5	TGB (2)	0	1	0
CBH	65,31%	34,69%	3	3	3	19	Lopes, Machado e INDEP (2)	3	0	3

Conf.	Ind. Govern.		BP	DRE	DFC	P. NE.	Auditoria	Opinião		
	Sim	Não					Empresa	ONM	Res.	Ênf
CBCa	63,27%	36,73%	3	3	0		INDEP, YSA e Priori	1	2	0
CBDA	63,27%	36,73%	3	3	3	15	Unity e Sappia (2)	0	3	1
CBDG	63,27%	36,73%	3	3	3	4	INDEP (3)	0	3	1
CBTKD	61,22%	38,78%	3	2	1	2	WSS e FCL (2)	3	0	3
CBTri	61,22%	38,78%	3	3	3	3	INDEP (3)	0	3	2
CBDN	59,18%	40,82%	3	3	3	11	EY (3)	3	0	0
CBG	57,14%	42,86%	3	3	3	4	Muller & PREI (3)	0	3	0
CBC	55,10%	44,90%	3	3	3	6	FSA (3)	0	3	0
CBF	55,10%	44,90%	3	3	3	13	Advance (3)	3	0	0
CBLP	55,10%	44,90%	3	3	3	7	FSA e Audimec	1	1	2
CBTE	55,10%	44,90%	3	3	3	6	INDEP (3)	0	3	2
CBBBoxe	53,06%	46,94%	3	3	3	3	Sacho (2) e Eo7	3	0	0
CBHb	51,02%	48,98%	3	3	1	3	Ricarte, TGB, JCJ	3	0	0
CBW	51,02%	48,98%	2	2	0		-	-	-	-
CBBd	48,98%	51,02%	3	3	3	4	INDEP (3)	2	0	1
CBS	48,98%	51,02%	3	3	2	9	JP Ass. (1) YSA (1)	2	0	0
CBSK	42,86%	57,14%	3	3	2	10	Pryze (1), PD&C (1)	3	0	0
ABEE	38,78%	61,22%	3	3	0		-	-	-	-
CNDD	28,57%	71,43%	2	2	0		-	-	-	-

Nota: ONM = Opinião Não Modificada, Res. = Ressalva e Ênf. = Ênfase. Pag. NE = Média de páginas das Notas Explicativas. * = Divulgou em formato de jornal. Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Destaca-se que as confederações de Vôlei, Rugby e Tênis de Mesa apresentaram os melhores indicadores de divulgação de práticas de governança corporativa. As confederações de vôlei, atletismo e judô, exceção feita a confederação de futebol e do COB, são as que apresentaram maior arrecadação média, evidenciando uma possível relação da divulgação das práticas de governança com o desempenho econômico. Aponta-se as confederações de skate, tiro esportivo e dança esportiva, como as que divulgaram menos práticas de governança corporativa. Com relação a divulgação de demonstrações contábeis, destaca-se as confederações de *Wrestling*, Dança Esportiva e Basketball que não divulgaram o ano de 2018, e que estas, de canoagem, e escala esportiva, em nenhum ano, divulgaram a demonstração dos fluxos de caixa. Ainda, a confederação de Taekwondo, Skate e Surf não divulgaram a demonstração do resultado em um ano e em dois anos a dos fluxos de caixa.

Portanto, de modo geral, a divulgação das demonstrações contábeis é realizada pela maioria das confederações. Entretanto, a partir da análise destas, há indícios que haja necessidade de aprimorar a apresentação, tornando-as mais transparentes e que seja aumentado o nível de evidenciação. Inclusive, recomenda-se, para estudos posteriores que o nível de evidenciação nas demonstrações e notas explicativas correlatas seja objeto de análise.

As empresas de auditoria que prestaram serviço de asseguarção dos relatórios contábeis para mais confederações foram a INDEP (18 relatórios em 7 confederações) e FSA (7 relatórios em 3 confederações). Com relação a opinião destes relatórios, 30 apresentaram opinião não modificada, 23 ênfases e 22 ressalvas. Aponta-se que as ênfases mais ressaltadas foram a não apresentação de documentos relacionados com prestação de contas e repasses de recursos mediante convênio e limitações no desenvolvimento de controles internos e notas explicativas.

Especificamente sobre as ressalvas, destaca-se não realização de teste de *impairment*, em especial, para ativo imobilizado e a inexistência de controles analíticos para bens do ativo imobilizado e ativo intangível. Ademais, no caso da confederação de futebol, salienta-se que a firma de auditoria apontou inconsistências entre o relatório de administração e as demonstrações contábeis, mas não sendo incluído como ênfase ou ressalva. Finalmente, aponta-se que apenas a confederação de Desportos na neve foi auditada por uma das firmas que compõem o grupo das quatro maiores – “*Big Four*” (PwC, Deloitte, KPMG e Ernst & Young).

Finalmente, analisa-se a divulgação, em número de páginas médio, das notas explicativa. Salienta-se que não necessariamente uma maior quantidade de páginas reflete maior qualidade de notas explicativas. Entretanto, é um indicativo que, somado a outros fatores, pode refletir maior nível de evidência e transparência. Deste modo, o COB é destaque, já que publicou em média 33 páginas, em seus relatórios, somente relacionado com notas explicativas. Por outro lado, como destaque negativo, aponta-se as confederações de Escala Esportiva, Dança Esportiva, Canoagem e *Wrestling* não as divulgaram.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar o nível de divulgação das práticas de governança nas confederações olímpicas brasileiras. Examinou-se, com base no índice proposto por Rezende et al. (2010) e adaptações para aderência em confederações olímpicas brasileiras, e aplicação as práticas de governança divulgadas nos *websites* e relatórios contábeis. Ainda, foi apresentado o contexto econômico-financeiro e patrimonial destas organizações, a partir das 34 confederações olímpicas brasileiras e do COB.

Os resultados indicam que as confederações, em média, divulgaram aproximadamente 63% das informações necessárias de acordo com o índice de governança empregado. Neste sentido, cabe destacar a confederação brasileira de vôlei que divulgou aproximadamente 90% dos elementos necessários. Esta confederação, exceção feita a confederação brasileira de futebol e do comitê olímpico brasileiro, é a que apresentou o maior nível de geração de receitas. Esta relevância econômica pode ser um fator que contribui para a divulgação de práticas de governança corporativa, tornando-se um ciclo positivo para a organização.

Por outro lado, salienta-se, como aspecto negativo, o baixo nível, comparado com as demais dimensões de práticas de governança, da divulgação de elementos relacionados com o impacto social das confederações. Todas as organizações, independente da estrutura jurídica, realizam divulgações relacionadas com a temática em função da necessidade de ser sustentável ambiental e socialmente. Destaca-se que, em função destas confederações serem associações sem fins lucrativos com financiamento público, há maior apelo de justificar o emprego destes recursos. Recomenda-se, portanto, que as confederações aumentem o nível de divulgação desta dimensão, inclusive com a publicação de um balanço social que congregue a divulgação econômico-financeira e socioambiental.

A pesquisa por informações nos *websites* das confederações, de modo geral, foi dificultada pela forma de disponibilização destas informações. Observou-se falta de padronização das nomenclaturas dos arquivos e no formato de divulgação dos demonstrativos. Algumas confederações publicizavam de forma consolidada, todas as demonstrações em conjunto, com o relatório da auditoria e conselhos, enquanto outras disponibilizam cada demonstrativo em arquivos e locais diferentes. Recomenda-se padronização da divulgação e, idealmente, a criação de um repositório único no *website* do COB com a publicação de todos os demonstrativos contábeis, relatórios de gestão e certificações de todas as confederações. Por exemplo, atualmente, a dispersão dos arquivos em algumas confederações dificulta o encontro das informações necessárias e, em alguns casos, as informações eram encontradas apenas no *website* do COB. Houve dificuldade inclusive de encontrar nomes dos membros que compõem a diretoria executiva, sendo necessário consultar atas de reuniões mais recentes para confirmar.

São consideradas como limitações desta pesquisa a não avaliação das práticas de governança efetivamente aplicadas pelas confederações olímpicas. Os resultados são restritos a divulgação em *websites* e relatórios contábeis, não sendo objeto de análise as práticas efetivamente aplicadas pelas confederações, mas que não estão disponíveis nos elementos analisados. Ademais, a avaliação destes itens limita-se a divulgação total, parcial ou não divulgação. Neste sentido, não há avaliação da qualidade das demonstrações, limitando-se a avaliar apenas sua publicação. O nível de governança proposto considera apenas aspectos quantitativos, e não é o suficiente para analisar a qualidade das demonstrações, ou seja, não é avaliado a qualidade informacional das divulgações.

Recomenda-se para pesquisas futuras que aprofundem a análise de práticas de governança, possivelmente a partir de questionários ou entrevistas com gestores das confederações. Ainda, comparar confederações olímpicas com clubes brasileiros de futebol, por meio de um índice que leve em consideração os aspectos específicos de cada contexto. Observa-se a necessidade de considerar em análises posteriores o contexto das federações destes esportes no âmbito estadual, já que estes compõem a estrutura do esporte. Finalmente, analisar comparativamente as práticas de governança das confederações olímpicas brasileiras com confederações de outros países pode ser relevante para apresentar um contexto internacional da governança neste setor.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001 e do Programa de bolsas universitárias de Santa Catarina - UNIEDU.

REFERÊNCIAS

- Adriaanse, J., & Schofield, T. (2014). The impact of gender quotas on gender equality in sport governance. *Journal of Sport Management*, 28(5), 485–497. <https://doi.org/10.1123/jsm.2013-0108>
- Brasil. (2019). *Entidades certificadas 18 e 18-A*. Ministério Da Cidadania. <https://www.gov.br/cidadania/pt-br/servicos/editais/entidades-certificadas-18-e-18-a%0A>
- Broedel Lopes, A., & Walker, M. (2008). Firm-Level Incentives and the Informativeness of Accounting Reports: An Experiment in Brazil. *SSRN Electronic Journal*, 1–60. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1095781>
- Buchholz, F., Jaeschke, R., Lopatta, K., & Maas, K. (2018). The use of optimistic tone by narcissistic CEOs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 531–562. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2015-2292>
- Buchholz, F., & Lopatta, K. (2017). Stakeholder salience of economic investors on professional football clubs in Europe. *European Sport Management Quarterly*, 17(4), 506–530. <https://doi.org/10.1080/16184742.2017.1306870>
- Cabello-Manrique, D., & Puga-González, E. (2021). A review of the level of good governance in international sport federations. *Journal of Human Sport and Exercise*, 18(1), 1–14. <https://doi.org/10.14198/jhse.2023.181.15>
- Cadbury. (1992). *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*.
- Chappelet, J.-L. (2016). Autonomy and governance: necessary bedfellows in the fight against corruption in sport. *Transparency International*. www.transparency.org/sportintegrity
- Chappelet, J.-L. (2018). Beyond governance: the need to improve the regulation of international sport. *Sport in Society*, 21(5), 724–734. <https://doi.org/10.1080/17430437.2018.1401355>
- COB. (2021). *Em constante evolução, Programa Gestão, Ética e Transparência (GET) passa a abranger novos temas em 2021*. Comitê Olímpico Do Brasil. <https://www.cob.org.br/pt/galerias/noticias/em-constante-evolucao-programa-gestao-etica-e-transparencia-get-passa-a-abranger-novos-temas-em-2021/>
- COB. (2022a). *Confederações*. Comitê Olímpico Do Brasil. <https://www.cob.org.br/pt/cob/confederacoes>
- COB. (2022b). *Sobre o COB*. Comitê Olímpico Do Brasil. <https://www.cob.org.br/pt/cob/home/sobre-o-cob>
- Coy, D., & Dixon, K. (2004). The public accountability index: Crafting a parametric disclosure index for annual reports. *British Accounting Review*, 36(1), 79–106. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.10.003>
- Dimitropoulos, P. (2014). Capital structure and corporate governance of soccer clubs. *Management Research Review*, 37(7), 658–678. <https://doi.org/10.1108/MRR-09-2012-0207>
- Dimitropoulos, P., & Tsagkanos, A. (2012). Financial performance and corporate governance in the European football industry. *International Journal of Sport Finance*, 7(4), 280–308.
- Dowling, M., Leopkey, B., & Smith, L. (2018). Governance in sport: A scoping review. *Journal of Sport Management*, 32(5), 438–451. <https://doi.org/10.1123/jsm.2018-0032>
- FolhaPress. (2019, October 8). Ex-cartola da CBDA é condenado por fraudes na confederação. *Folha de São Paulo*. <https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2019/10/ex-cartola-da-cbda-e-condenado-por-fraudes-na-confederacao.shtml>
- Geeraert, A., Alm, J., & Groll, M. (2014). Good governance in international sport organizations: an analysis of the 35 Olympic sport governing bodies. *International Journal of Sport Policy and Politics*, 6(3), 281–306. <https://doi.org/10.1080/19406940.2013.825874>
- Guevara, J. C., Martín, E., & Arcas, M. J. (2021). Financial sustainability and earnings management in the spanish sports federations: A multi-theoretical approach. *Sustainability (Switzerland)*, 13(4), 1–16. <https://doi.org/10.3390/su13042099>
- Harris, S. J., Metzger, M. L., & Duening, T. N. (2021). Innovation in national governing bodies of sport: investigating dynamic capabilities that drive growth. *European Sport Management Quarterly*, 21(1), 94–115. <https://doi.org/10.1080/16184742.2020.1725090>
- Heaston, W. R., Mitchell, M. C., & Kappen, J. A. (2020). Institutional reflections on organizational corruption control: The case of FIFA. *Global Governance*, 26(3), 403–427. <https://doi.org/10.1163/19426720-02603007>
- Henry, I., & Lee, P. (2004). Governance and ethics in sport. *The Business of Sport Management, January 2004*.
- Hovden, J. (2010). Female top leaders – prisoners of gender? The gendering of leadership discourses in Norwegian sports organizations. *International Journal of Sport Policy and Politics*, 2(2), 189–203. <https://doi.org/10.1080/19406940.2010.488065>
- Hums, M. A., & MacLean, J. C. (2017). *Governance and Policy in Sport Organizations*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315213057>
- IBGC. (2004). *Código das melhores práticas de governança corporativa*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2003). 4 Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. In *A Theory of the Firm* (pp. 83–135). Harvard University Press. <https://doi.org/10.4159/9780674274051-006>
- Lago, U., Simmons, R., & Szymanski, S. (2006). The Financial Crisis in European Football. *Journal of Sports Economics*, 7(1), 3–12. <https://doi.org/10.1177/1527002505282871>
- Lance! (2021). *CBVela é uma das vencedoras do Prêmio Sou do Esporte*. Lance! <https://www.terra.com.br/esportes/cbvela-e-uma->

-das-vededoras-do-premio-sou-do-esporte,21536943097e7fc8303adb8b5150c6498cy9xdzt.html

Marie L'Huillier, B. (2014). What does “corporate governance” actually mean? *Corporate Governance (Bingley)*, 14(3), 300–319. <https://doi.org/10.1108/CG-10-2012-0073>

Matias, W. B., Teixeira, M. R., & Mascarenhas, F. B. (2019). Raio x do futebol brasileiro: as finanças das federações. *Revista Intercontinental de Gestão Desportiva*, 9(2), 54–72.

Mazzei, L. C., Bastos, F. C., Böhme, M. T. S., & De Bosscher, V. (2014). Política do esporte de alto rendimento no Brasil: análise da estratégia de investimentos nas confederações olímpicas. *Revista Portuguesa de Ciências Do Desporto*, 14(2), 58–73. <https://doi.org/10.5628/rpcd.14.02.58>

Nazi, R. M., & Amboni, N. (2021). Práticas de governança e futebol: um estudo em clubes do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências Da Administração*, 22(56), 91–108. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2020.e61620>

Oliveira, M. C. de, Borba, J. A., Ferreira, D. D. M., & Lunkes, R. J. (2018). Características da estrutura organizacional dos clubes de futebol brasileiros: o que dizem os estatutos? *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(31), 47. <https://doi.org/10.11606/rco.v11i31.134462>

Pielke, R., Harris, S., Adler, J., Sutherland, S., Houser, R., & McCabe, J. (2020). An evaluation of good governance in US Olympic sport National Governing Bodies. *European Sport Management Quarterly*, 20(4), 480–499. <https://doi.org/10.1080/16184742.2019.1632913>

Rezende, A. J., & Dalmácio, F. Z. (2015). Práticas de Governança Corporativa e indicadores de performance dos clubes de futebol: uma análise das relações estruturais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 18(3), 105–125.

Rezende, A. J., Dalmacio, F. Z., & Facure, C. E. F. (2010). Practice of corporate governance in football clubs. *International Journal of Economics and Accounting*, 1(4), 410. <https://doi.org/10.1504/IJEA.2010.037579>

Ruta, D., Lorenzon, L., & Sironi, E. (2019). The relationship between governance structure and football club performance in Italy and England. *Sport, Business and Management: An International Journal*, 10(1), 17–37. <https://doi.org/10.1108/SBM-10-2018-0081>

Schausteck, B., & Marchi, W. (2011). Comitê Olímpico Brasileiro e o Financiamento das Confederações Brasileiras. *Revista Brasileira de Ciências Do Esporte*, 33(1), 163–179.

Silva, A. L. C. da, & Leal, R. P. C. (2005). Corporate governance index, firm valuation and performance in Brazil. *RBF - Revista Brasileira de Finanças*, 3(1), 1–18.

Silveira, A. D. M. da. (2004). *Governança Corporativa e Estrutura de Propriedade: Determinantes e Relação com o Desempenho das Empresas no Brasil* (Issue 82). Universidade de São Paulo.

Stenling, C., Fahlén, J., Strittmatter, A. M., & Skille, E. (2021). The gatekeepers of sport governance—nomination committees’ shaping potential in national sport organizations’ board composition processes. *European Sport Management Quarterly*, 0(0), 1–18. <https://doi.org/10.1080/16184742.2021.1897640>

Thompson, A., Lachance, E. L., Parent, M. M., & Hoye, R. (2022). A systematic review of governance principles in sport. *European Sport Management Quarterly*, May, 1–26. <https://doi.org/10.1080/16184742.2022.2077795>

van Maren, O. (2015). Camille Boillat and Raffaele Poli: Governance models across football associations and leagues (2014). *The International Sports Law Journal*, 15(1–2), 131–132. <https://doi.org/10.1007/s40318-015-0070-z>

Verschuuren, P. (2020). Whistleblowing determinants and the effectiveness of reporting channels in the international sports sector. *Sport Management Review*, 23(1), 142–154. <https://doi.org/10.1016/j.smr.2019.07.002>

Zambom-Ferraresi, F., García-Cebrián, L. I., Lera-López, F., & Iráizoz, B. (2017). Performance Evaluation in the UEFA Champions League. *Journal of Sports Economics*, 18(5), 448–470. <https://doi.org/10.1177/1527002515588135>

MIMETISMO INSTITUCIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: (DES)ALINHAMENTO DAS NORMAS CONTÁBEIS EMITIDAS NO REPORTE DOS RECURSOS ASSOCIADOS À COVID-19 NO BRASIL

INSTITUTIONAL MIMICRY OF THE COURTS OF AUDITORS: (MIS) ALIGNMENT OF ACCOUNTING STANDARDS ISSUED IN THE REPORT OF RESOURCES ASSOCIATED WITH COVID-19 IN BRAZIL

Artigo publicado e apresentado no XII Congresso de Administração e Contabilidade – Edição 2021, realizado de 24 a 26 de Novembro de 2021 - Rio de Janeiro, RJ

RESUMO

Diante da crise desencadeada pelo Novo Coronavírus (*SARS-CoV-2*) e suas consequências para a gestão pública/fiscal no Brasil, a presente pesquisa buscou analisar as determinações estabelecidas pelos Tribunais de Contas e averiguar os alinhamentos, inovações ou omissões entre os tratamentos contábeis adotados pelos Tribunais de Contas e as determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A análise se baseou nas dimensões de classificação das contas, suspensão dos pagamentos das dívidas/obrigações, transparência e aquisições. Para tanto, realizou-se um estudo exploratório, qualitativo e documental utilizando como amostra 32 Tribunais de Contas brasileiros. Com isso, os resultados evidenciaram que as dimensões mais discutidas remetem a transparência e aquisições públicas e, ainda, para a classificação das contas dos recursos relacionados à pandemia, omitindo-se quase que totalmente ao tratamento da suspensão das dívidas, demonstrando um isomorfismo mimético institucional, identificando, portanto, um isomorfismo mimético por parte dos Tribunais de Contas no tocante a emissão de normas orientadores, de modo a apresentar comportamentos homogêneos nos quesitos, seja alinhando ou inovando, ou mesmo omitindo. De um modo geral, em relação ao comportamento dos Tribunais, observamos um percentual significativo de omissão em relação às dimensões e aspectos analisados. Ainda, quando postularam normativos, adotaram um comportamento isomorfismo mimético Institucional. Ademais, expõe-se que os tribunais devem deter mais atenção aos seus jurisdicionados, para além dos aspectos de transparência, que foi a dimensão que as Cortes mais abordaram e inovaram.

Palavras-chaves: Tratamento contábil; Isomorfismo institucional; Secretaria do Tesouro Nacional; Tribunais de Contas; COVID-19.

ABSTRACT

Faced with the crisis triggered by the New Coronavirus (*SARS-CoV-2*) and its consequences for public/tax management in Brazil, this research sought to analyze the determinations established by the Courts of Auditors and to investigate the alignments, innovations or omissions between the accounting treatments adopted by the Courts of Auditors and the determinations imposed by the National Treasury Secretariat (STN). The analysis was based on the dimensions of account classification, suspension of debt/obligation payments, transparency and acquisitions. Therefore, an exploratory, qualitative and documental study was carried out using 32 Brazilian Courts of Auditors as a sample. As a result, the results showed that the most discussed dimensions refer to transparency and public acquisitions, and also to the classification of accounts of resources related to the pandemic, omitting almost entirely the treatment of debt suspension, demonstrating an institutional mimetic isomorphism, identifying, therefore, a mimetic isomorphism on the part of the Courts of Auditors regarding the issuance of guiding norms, in order to present homogeneous behaviors in the questions, whether aligning or innovating, or even omitting. In general, regarding the behavior of the Courts, we observed a significant percentage of omission in relation to the dimensions and aspects analyzed. Still, when they postulated normative, they adopted an Institutional mimetic isomorphism behavior. In addition, it is exposed that the courts should pay more attention to their jurisdictions, in addition to the aspects of transparency, which was the dimension that the Courts most approached and innovated.

Keywords: Accounting treatment; Institutional isomorphism; National Treasury Secretariat; Courts of Accounts; COVID-19.

Ronaldo José Rêgo de Araújo

Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Professor na Universidade Federal de Campina Grande – UFCG e Contador-geral da Prefeitura Municipal do Natal. e-mail: ronaldocontabilidade@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1060557195491063>; <https://orcid.org/0000-0001-8335-4418>

Maria Eduarda Oliveira Fernandes

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande – UFCG. e-mail: meduardasof@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/0084040250501188>; Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-3882-7173>

Daniel Augusto Celestino Ferreira

Mestre e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Possui curso-técnico-profissionalizante pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte – IFRN. Atuou como Diretor e Chefe de Departamento da Prefeitura Municipal de Natal. Atualmente cursa Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e é Contador na Secretaria de Saúde do Estado do Rio Grande do Norte, e Perito contador. e-mail: celestino-ferreira@hotmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1975836127153785>; Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5331-1123>

Carla Janaina Ferreira Nobre Rêgo

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Mestre e Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Professora na Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. e-mail: carlajanainanobre@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1705691342202624> Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-7730-1624>

Idalberto Alves Queiroga Júnior

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande – UFCG. e-Mail: juniorqalves@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/2614717064585398>; Orcid: <http://orcid.org/0009-0003-1901-4082>

1 INTRODUÇÃO

Diante do surto e a rápida capacidade de contágio da Covid-19, sendo seus primeiros casos registrados em dezembro de 2019 na China, somado aos quantitativos progressivos de casos e até mesmo evoluindo óbitos em diversos países (Barbéria, Cantarelli, Oliveira, Moreira & Rosa, 2021), não demorou muito para ocorrer o reconhecimento da pandemia provocada pelo Novo Coronavírus (*SARS-CoV-2*), por parte da Organização Mundial da Saúde (OMS, 2020). Nesse cenário, o Congresso Nacional brasileiro decretou o estado de calamidade pública no Brasil, por meio do Decreto Legislativo nº 06 de 2020, propiciando um abrandamento das imposições legais em prol da garantia dos direitos sociais previstos no art. 6º, da Constituição Federal de 1988. Ainda nesse aspecto, para garantir a legalidade da flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituiu-se o Programa Federativo de Enfrentamento ao coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19), respaldado pela Lei Complementar nº 173/2020, dispondo inclusive dos repasses de recursos públicos da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios durante o período de pandemia.

Decorrente do ineditismo da situação e, sobretudo, da situação calamitosa que a sociedade se inseriu, mesmo diante de algumas flexibilizações, manifestou-se a urgência em determinar múltiplas ações não farmacêuticas a serem adotadas para garantir seu controle (Cunha, Domingos, Rocha & Torres, 2021), sem permitir o pressuposto de liberdade total e, sobretudo, oportunismos nas deliberações tomadas pelos gestores públicos no enfrentamento da crise. Com base nisso, os Tribunais de Contas (TCs) passaram a executar o seu papel dado pela Carta Constitucional de 1988, de orientação e normatização dos gestores públicos nos procedimentos a serem executados enquanto a situação se perdurar, como uma de suas atribuições institucionais fundamentais.

Diante do exposto, sendo pautado pela atual situação calamitosa e a função normativa dos Tribunais de Contas como medida de orientação e fiscalização, foram emitidas orientações no tocante à classificação de contas contábeis, transferências realizadas, modalidades de contratações, transparência, dentre outras orientações. Assim, o presente trabalho abordará a atuação dos Tribunais de Contas diante das recomendações e normatizações realizadas aos gestores públicos buscando responder a seguinte problemática: **Qual o grau de convergência das normas estabelecidas pelos Tribunais de Contas durante o período de pandemia com as normas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional?**

Com base nisso, o objetivo geral desta pesquisa consistiu em analisar as normas estabelecidas e averiguar os alinhamentos, inovações ou omissões entre os tratamentos contábeis adotados pelos Tribunais de Contas e as determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Este estudo justifica-se socialmente, pois possui relevância diante do contexto calamitoso, que foi a pandemia do novo coronavírus, no qual se ampliou o risco de má conduta dos gestores públicos, em decorrência da discricionariedade do executivo no processo de alocação de um grande volume de recursos que surgiram, em atendimento à demanda condicionada ao enfrentamento da pandemia, com o propósito de preservar o bem-estar e reduzir os impactos negativos, requerendo o controle adequado para mitigá-lo (Ribeiro *et al.*, 2020).

Ademais, o estabelecimento de normas adequadas para a promoção da transparência e consequente divulgação dos atos e fatos realizados na esfera governamental, enquanto a situação se perdurar, se faz necessário considerando que os conflitos de agência, surgidos quando o principal – sociedade – e o agente – gestor público – divergem em relação aos seus propósitos diante do comportamento ilegal do agente, agrava-se em consequência da assimetria de informação, já que existem empecilhos no fornecimento de informações por parte da gestão para a população, mesmo ela sendo responsável por prover os recursos que custeiam a máquina pública (Oliveira, 2015).

Logo, os Tribunais de Contas, enquanto responsáveis pela realização de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, encarregam-se do estabelecimento de critérios a serem seguidos pela gestão de modo a inviabilizar condutas ilícitas e promover controle externo, conduzindo parâmetros que facilitem o acompanhamento das contas públicas, bem como a transparência dada aos procedimentos executados pelas entidades, para garantir a qualidade informacional e a consequente responsabilização dos gestores.

Dessa forma, torna-se oportuno analisar as ações e normativas promovidas pelos TCs, enquanto responsáveis pela fiscalização e exercendo função instrutiva na determinação dos métodos contábeis adotados, para promover a comparação das orientações considerando a possível incidência do isomorfismo mimético em face do ambiente de incerteza gerado pela crise que encoraja a imitação a outras organizações, até mesmo para a promoção da economia de custos (Dimaggio & Powell, 2005).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Regras Fiscais em contextos de Calamidade Pública

O Estado de Calamidade Pública remete a uma situação anormal, provocada por desastres que causam danos humanos, materiais ou ambientais e consequentes prejuízos econômicos e sociais que implicam no comprometimento substancial da capacidade de resposta do poder público (Brasil, 2010).

A princípio, o Estado de Calamidade Pública deve ser formalmente decretado pelo Poder Público mediante decreto do Prefeito Municipal, do Governador do Estado ou do Governador do Distrito Federal para que posteriormente seja

requerido o reconhecimento pelo Poder Executivo Federal. Tal requerimento contemplará o formulário de informações do desastre, declaração de atuação emergencial, parecer técnico, relatório fotográfico e outros documentos e registros que comprovem as informações declaradas e auxiliem o reconhecimento federal (Brasil, 2012; Brasil, 2016). Sendo essas providências indispensáveis para garantir o auxílio federal, flexibilizar processos burocráticos e afastar possíveis tentativas de instalar uma situação caótica fictícia meramente com o intuito de tirar proveito em decorrência das ações sucedidas em combate à crise.

Enquanto administrador dos recursos públicos, o Estado se sujeita a preceitos legais para assegurar a priorização dos interesses coletivos e, nessa seara, a LRF é a principal responsável por estabelecer as providências a serem cumpridas no que se refere às finanças públicas, bem como assegurar a responsabilidade, equilíbrio e sustentabilidade e a própria fiscalização da gestão fiscal.

A LRF, com o objetivo de assegurar o equilíbrio orçamentário, cria condições que permitem adequar o volume de despesas ao das receitas, instituindo parâmetros de controle relativos à limites de comprometimento com as despesas de pessoal e de endividamento (Luque & Silva, 2004). Mas, perante situação calamitosa, esses parâmetros podem ser afrouxados, por determinação do próprio instrumento legislativo, para priorizar o atendimento das demandas sociais que surgem em decorrência do problema motivador do estado de calamidade, por meio da oferta de bens e serviços, visando à atenuação dos efeitos nocivos gerados.

Isto posto, os gestores terão autorização para realização de gastos no combate a calamidade, independentemente de possível frustração de arrecadação de receitas, priorizando o restabelecimento da normalidade de maneira ágil e com menor impacto possível. Para justificar tais medidas, em decorrência da imprevisibilidade de definição de todas as circunstâncias, surge a autorização de reconhecimento por parte do Poder Público de situações graves que demandam grande comprometimento e aporte financeiro para justificar seu comportamento excepcional (Mateus, 2020).

Ainda, a capacidade dos governos subnacionais em responder com altivez aos desafios políticos colocados pelos problemas danosos, como são os casos de calamidade pública, depende fortemente das relações intra e intergovernamentais (Pierre, 1999), motivo pelo qual o Governo Federal brasileiro, ao estabelecer o Programa de Enfrentamento ao Coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19) (Brasil, 2020), determinou o compartilhamento de recursos entre os entes federados, bem como flexibilizou regras fiscais de despesas, endividamento e previdenciárias, os quais buscou-se estudar nessa investigação.

2.2 A atuação dos Tribunais de Contas dos Estados na pandemia

A instauração do estado de calamidade pública, decorrente da crise sanitária decorrente da pandemia da do novo coronavírus *SARS-CoV-2*, admitiu o afastamento de parte das determinações presentes na LRF para cumprir com o disposto no art. 65 do seu texto, de modo a garantir a disponibilização dos recursos necessários aos gestores públicos no atendimento das demandas decorrentes da crise, postergando algumas obrigações referentes ao equilíbrio fiscal, bem como a Lei Orçamentária Anual (LOA) vigente, responsáveis pela limitação das ações governamentais, face à problemática calamitosa que exige ênfase nas deliberações.

Apesar disso, os procedimentos contábeis adotados pela Administração Pública em períodos de normalidade são adequados ao quadro atípico para viabilizar o controle por meio da adequada prestação de contas. Porém, acredita-se que a inexperiência por parte dos gestores públicos associada ao contexto extraordinário dificulta o cumprimento legislativo.

Em apoio, os órgãos de controle externo apresentou orientações para disciplinar os gestores públicos a fim de aprimorar as rotinas contábeis no tocante à transparência e consistência contábil, impedindo o ensejamento de punições, posto que o poder informacional exerce um potencial coercitivo para impedir conflitos por desconhecimento normativo, ao evitar que a falha ocorra mediante capacitação (Azevedo, 2017).

Dallolio (2019) dispôs que os Tribunais de Contas têm função pedagógica junto aos respectivos órgãos jurisdicionados, para expandir suas atribuições de modo a constituir um mecanismo de adequação das ações dos gestores ao interesse da sociedade por intermédio da qualificação nas diversas áreas de atuação da Administração Pública.

Apesar de não constar expressamente no art. 71 da Constituição Federal, a atuação pedagógica promovida por meio do papel orientador alinha-se aos pressupostos legais por meio das leis orgânicas dos tribunais e das leis infraconstitucionais. A própria LRF dispõe sobre o dever dos Tribunais de Contas em alertar quando constatar que determinado ente da federação extrapolou os limites de endividamento, gastos com pessoal, operações de créditos, concessões de garantia, entre outros (Azevedo, 2017).

Considerando essa competência, Azevedo (2017) sintetizou que o exercício da função pedagógica pelas Cortes de Contas objetiva orientar, instruir e capacitar os jurisdicionados a respeito da realização adequada dos seus atos e procedimentos no âmbito da gestão dos recursos públicos, mediante utilização do conhecimento dos seus servidores sobre finanças públicas.

Contextualizando na atual situação do país, a atuação pedagógica e preventiva dos Tribunais de Contas garante a preservação da autonomia dos gestores concomitantemente a execução da fiscalização de eventuais irregularidades nos gastos, seja por fraudes ou erros (Ramalho, 2020). A urgência em tomar medidas que sejam eficazes para as demandas da saúde pública propicia um ambiente favorável a irregularidades. Além de que, as dificuldades dos gestores de lidarem com os contratempos podem intensificar o surgimento dos problemas, e é com base no entendimento dessa situação que

as Cortes de Contas vão moldar-se para auxiliar a condução da situação, garantindo medidas de controle e transparência dos atos e fatos para a prática do controle social.

2.3 Mudanças e Isomorfismos nas Instituições Públicas

Diante do reconhecimento da pandemia pela OMS e pelos Governos Nacionais, ainda que no início da pandemia os índices de contágio e obtidos fossem baixo e de forma concentrados, no caso brasileiro no estado de São Paulo, não demorou muito para a disseminação do vírus ocorrer em grande escala e se alastrar por todos os países e, não diferente, em todos os estados brasileiros, aumentando as chances de colapsos no sistema de saúde (Orellana, Cunha, Marrero, Horta & Leite, 2020).

Diante desse cenário, passou-se a exigir, em todo o mundo, uma resposta sem precedentes das administrações públicas em todas as nações (Maier & Brockmann, 2020; Oliveira, Barabashev, Tapscott, Thompson & Qian, 2021). As rotinas das entidades públicas foram transformadas de modo inesperado, surgindo a urgente necessidade de estabelecer um plano para continuar ofertando serviços essenciais à sociedade mesmo diante das dificuldades inerentes ao cenário vigente, partindo do princípio de regularidade na prestação, mediante medidas não farmacêuticas, que incluíam, dentre outras, o distanciamento social (Barbéria *et al.*, 2021). Entende-se que o bem-estar da sociedade deve ser priorizado, não sendo possível por consequência a paralisação das atividades desempenhadas pelo setor público, entretanto se manifesta a necessidade de adoção de medidas que conciliem a promoção de eficiência do trabalho executado e medidas de segurança para evitar a exposição dos agentes envolvidos aos riscos e, sobretudo, expandindo a provisão de saúde pública, bem como o estabelecimento de monetárias para sustentar a atividade econômica (Barbéria *et al.*, 2021).

Naturalmente, o processo de mudança exige tempo para adequação institucional, contudo a situação calamitosa dificulta esse aspecto ao exigir agilidade na tomada de decisão, com o intuito de apresentar resposta rápida à problemática. Nesse sentido, reconhecendo que as organizações se moldam ao seu ambiente, buscando incorporar as práticas e procedimentos dominantes e, conseqüentemente, tornando-se idênticas a ele, o isomorfismo passa a vigorar diante da inexistência de indicadores de resultado e prevalência de metas ambíguas que justificam a prática da homogeneização como salvaguarda das ações e decisões assumidas pelos gestores, de modo a garantir a continuidade da organização (Meyer & Rowan, 1977).

Considerando que o vírus *SARS-CoV-2* se espalhou de forma gradativa pelo país, algumas regiões tiveram que ser pioneiras nas medidas adotadas, e as demais puderam usá-las como espelho e reproduzir as providências já vigentes. Esse processo de isomorfismo encontra respaldo na teoria neo-institucional ao reconhecer que as pressões coercitivas, normativas e miméticas fazem com que organizações que se apresentam em setor semelhante tendam a adotar práticas semelhantes (Neves & Gómez-Villegas, 2020).

De acordo com DiMaggio e Powell (2005) existem três tipos de mecanismos causadores de mudanças isomórficas institucionais: coercitivo que deriva das influências políticas e do problema de legitimidade; o mimético que resulta de respostas à incerteza; e o normativo que se associa a profissionalização.

Decorrente do cenário de insegurança provocado pela situação pandêmica do coronavírus, o isomorfismo mimético pode ser visualizado como solução perante a tomada de decisão, uma vez que a falta de tempo inviabiliza o processo de planejamento para implementação de mudanças, essa alternativa possibilita a diminuição da probabilidade de erros ao considerar adaptar ideias que já estão sendo postas em prática e possibilitando a prévia análise dos resultados já alcançados. Pelo setor público favorecer a troca dessas informações e disseminação de ações com a realização de congressos, vivências e observações diretas, a utilização desse mecanismo é facilitada, possibilitando a redução de despesas, fator relevante considerando o volume de recursos empregados no combate à COVID-19, principalmente na área da saúde que possui demandas com maior urgência (Nascimento, Padilha & Sano, 2017).

3. METODOLOGIA

3.1 População, Amostra e Período

Para proceder a realização deste estudo, considerou-se a população dos 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil, englobando o Tribunal de Contas da União (TCU), o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF), bem como os vinte e seis Tribunais de Contas dos Estados, os três Tribunais de Contas dos Municípios dos Estados e os dois Tribunais de Contas dos Municípios.

Por sua vez, a amostra composta resultou em trinta e dois Tribunais de Contas, dada a exclusão do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, visto que não se encontrou orientações referentes aos aspectos de classificação das contas, suspensão de dívidas/obrigações, transparência e aquisições e ao ser realizada a solicitação por meio da ouvidoria não foi obtido resposta.

Dentro desse universo, foram analisadas todas as orientações emitidas por meio de recomendação, nota técnica, ato normativo, guia, orientação técnica, cartilha, instrução normativa, resolução normativa, comunicado, ofício circular, manual, portaria e/ou *ebook*, em função da contabilização e tratamento fiscal adotado para viabilizar o controle das ações desempenhadas no combate à pandemia por cada Tribunal.

Sendo adotado o período de 17 de março a 31 de dezembro de 2020, para captar todas as alterações realizadas para a adequação ao contexto extraordinário.

3.2 Tratamento e Coleta dos Dados

A coleta de dados ocorreu por intermédio dos portais eletrônicos correspondentes aos Tribunais de Contas, sendo alguns deles com páginas reservadas a dispor de conteúdos referentes à Covid-19, compreendendo até mesmo as instruções destinadas aos gestores, englobando perguntas e respostas das principais dúvidas referentes às mudanças ocorridas, dentre os quais se angariou informações referentes à presente pesquisa.

Contudo, deparando-se com a falta de êxito em encontrar os materiais necessários, procedeu-se com a solicitação de informações pela Ouvidoria, se valendo da Lei de Acesso à Informação. Foram os casos do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Distrito Federal, assim como os Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas, da Bahia, do Ceará, de Goiás, do Pará, do Piauí, de Santa Catarina, de Sergipe e o de São Paulo, sendo tão somente os Tribunais de Contas do Estado de Alagoas, Ceará, Goiás, Santa Catarina e Sergipe, os que não atenderam a manifestação.

O objetivo se pautou na extração de dados referentes às mudanças adotadas para manter o alinhamento legal perante a pandemia, realizando a verificação nas seguintes dimensões: classificação das contas, suspensão das dívidas/ obrigações, transparência e aquisições/ contratações.

Assim, em cada uma dessas dimensões analisadas verificou-se os aspectos relativos às receitas e despesas, suspensão temporária de pagamentos de dívidas, com a União, Instituições Financeiras e a Previdência Social, as providências adotadas para a publicidade das informações por meio dos portais da transparência e o processo de aquisição por dispensa de licitação. Havendo abordagem, além de descrevê-las, apontou-se o alinhamento, alinhamento em conjunto com inovação, inovação ou omissão com determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Esta metodologia de captação dos dados está esboçada no Quadro 1.

Quadro 1 - Variáveis correlatas às Notas Técnicas

Dimensões	Aspectos Analisados	A	AI	I	O	TO
Classificação das Contas	1. Receitas Extraordinárias					
	2. Despesas Extraordinárias					
Suspensão das Dívidas/ Obrigações	1. Em relação à União					
	2. Em relação às Instituições Financeiras					
	3. Em relação ao Sistema Previdenciário					
Transparência	1. Portal da Transparência					
Aquisições/ Contratações	1. Contratações por Dispensa					

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Notas: A – Alinhou; AI – Alinhou e Inovou; I – Inovou; O – Omisso; TO – Totalmente Omisso.

Diante da metodologia apresentada no Quadro 1, o estudo buscou averiguar as particularidades relacionadas às medidas emitidas pelos Tribunais de Contas dos Estados a respeito dos procedimentos contábeis que deverão ser adotados pelos gestores públicos diante da situação de pandemia de modo a garantir o controle da situação e a transparência dos atos em cada um dos aspectos relativos às dimensões propostas, de modo a identificar, ao término, o comportamento alinhando, ou seja, isomórfico, ou desalinhado com a STN.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Orientações emitidas pelo Órgão Central de Contabilidade

Por atribuição da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) se configura como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, detendo a responsabilidade de estabelecer as normas e procedimentos para o registro contábil dos atos e fatos da gestão no âmbito da Administração Pública Federal (BRASIL, 2001, Art. 18. inciso I).

À vista disso, em resposta a situação de emergência de saúde pública relacionada ao coronavírus e buscando orientar os entes da federação, a STN emitiu as Notas Técnicas detalhadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Relação de Notas Técnicas emitidas pela STN

Nota Técnica	Escopo
Nota Técnica SEI ^a N°. 12774/2020/ME ^b	Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19).
Nota Técnica SEI N°. 21231/2020/ME	
Nota Técnica SEI N°. 25948/2020/ME	Contabilização das suspensões de pagamentos de obrigações definidas na Lei Complementar n° 173, de 27 de maio de 2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19).

Notas: (a) SEI - Sistema Eletrônico de Informações. (b) ME – Ministério da Economia.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Os agentes do setor público mediante questionamentos à STN obtiveram, a princípio, como resposta, a Nota Técnica SEI n° 12.774/2020/ME, expondo aspectos de contabilização e controle dos impactos fiscais. Posteriormente, com a publicação da Lei Complementar N° 173/2020, para sanar as demais dúvidas relacionadas ao assunto, foi elaborada a Nota Técnica SEI n° 21.231/2020/ME, abordando temas relacionados à gestão do orçamento para enfrentamento da pandemia, classificações orçamentárias das receitas e das despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia, bem como aspectos relacionados ao tratamento excepcional da LRF e a devida transparência das ações decorrentes das medidas de enfrentamento da pandemia. Ainda, atentando-se nas especificidades da contabilização, se deu a publicação da Nota Técnica SEI n° 25948/2020/ME, para abordar os aspectos relacionados a suspensões de pagamentos de obrigações definidas na Lei Complementar n° 173, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19).

Assim, foram filtradas às informações trazidas por esses objetos para relacionar a matéria tratada neste estudo, dividindo a análise em quatro pontos: classificação das contas, tanto referente às receitas quanto despesas; suspensão das dívidas/obrigações, relacionadas à União, Instituições Financeiras ou Previdência Social; transparência; e aquisições por dispensa de licitação e procedeu-se com a análise em cada uma dessas dimensões.

Com isso, em relação às classificações por natureza da receita e da despesa, a STN orientou para o uso das classificações já existentes, com identificação da origem dos recursos e o objeto de gasto. Em referência aos recebimentos de recursos, seja por transferência ou arrecadação, como medida de controle, a recomendação aponta para a criação de um detalhamento por fonte de recurso que permita identificar a destinação do recurso ao enfrentamento da pandemia, de forma que os controles sejam aprimorados. Já com relação às despesas, sugeriu-se a criação de programa ou ação orçamentária específica para as despesas relacionadas à Covid-19. Todas essas medidas, além de aprimorar os controles, facilitam o processo de transparência, entendimento e fiscalização dos recursos (receitas e despesas) relacionados à pandemia, ou seja, no efetivo processo de *accountability*.

Quanto ao apoio financeiro, estabelecido pela Medida Provisória n° 938 de 2 de abril de 2020, apesar de ser direcionado para os entes que recebem recursos do Fundo de Participação dos Estados - FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, não se confunde com as receitas habituais recebidas por meio desses fundos de participação, devendo ser tratado como transferência de recursos da União aos estados, DF e municípios e ser registrado na Natureza de Receita 1.7.1.8.99.1.0 - Outras Transferências da União. Por não ter seu direcionamento definido, esses recursos são de livre alocação, não existindo a necessidade de criação de fontes de recursos para a sua classificação.

No tocante ao auxílio financeiro acordado pela Lei Complementar n° 173, de 27 de maio de 2020, o tratamento segue a adoção da Natureza de Receita 1.7.1.8.99.1.0 - Outras Transferências da União. Devendo os recursos referentes às ações de saúde e assistência social serem identificados com fonte de recursos específica, ao passo que os de livre alocação dispensam a criação de fonte de recursos.

Nessa conjuntura, sabendo da sua importância para manter o controle, o STN prezando pelo cumprimento do princípio da publicidade, determina a obrigatoriedade para as atribuições referentes à transparência, sendo fundamental a ampla divulgação nos portais da transparência das alterações orçamentárias, das aplicações dos recursos advindos da suspensão do pagamento das dívidas, dos processos de contratação e licitação, dos contratos firmados e dos atos de cessão de recursos humanos, de modo que as informações tenham fácil acesso.

Ademais, compreendendo a necessidade de destinar recursos para as ações de combate à pandemia, a Lei Complementar n° 173/2020 propôs a autorização da suspensão de pagamentos de dívidas com a União, suspensão de pagamentos de dívidas com o sistema financeiro e instituições multilaterais de crédito e a suspensão de pagamentos ao Regime Próprio de Previdência do Servidor (RPPS) pelos municípios. Por esse motivo, a Secretaria do Tesouro Nacional dispôs a Nota Técnica SEI n° 25948/2020/ME, para abordar a mudança orçamentária promovida por essa medida que resulta no direcionamento das dotações destinadas ao pagamento dessas parcelas a novas dotações relacionadas às ações de enfrentamento da calamidade pública decorrente da pandemia.

Para a suspensão dos pagamentos dos contratos de refinanciamento existentes entre a União e os Estados e o Distrito Federal; e entre a União e os Municípios, a instrução direciona que os valores não pagos serão incorporados aos saldos devedores em 1° de janeiro de 2022, com a devida atualização dos encargos financeiros contratuais de adimplência, garantindo a não execução orçamentária da despesa, enquanto que a execução patrimonial prossegue, devendo ocorrer o registro do Passivo do ente referente às parcelas devidas no período de março a dezembro/2020, ajustando

para refletir os juros e atualização monetária do montante dos parcelamentos, em contrapartida a uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) financeira.

A suspensão de pagamentos de dívidas com o sistema financeiro e instituições multilaterais de crédito recebe a mesma orientação no que se refere à contabilização, entretanto, se firma a necessidade de realizar o aditamento prévio e firmado no exercício de 2020, já que a autorização para a suspensão não se dá de forma automática.

Por fim, a suspensão dos pagamentos dos refinanciamentos de dívidas dos municípios com a previdência social, do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais dos municípios devidas aos respectivos regimes próprios de previdência e parcelamentos firmados com o RPPS seguem a mesma orientação para a suspensão dos refinanciamentos com a União no que se refere à contabilização, sendo regulamentada pela Secretaria da Receita Federal.

A suspensão dos pagamentos dos refinanciamentos, do recolhimento das contribuições patronais devidas ao RPPS e dos parcelamentos firmados se sujeita a autorização por lei municipal específica, sendo definida a natureza dos valores devidos ao RPPS que serão alcançados pela suspensão, como a obrigação não se extingue apesar da não ocorrência do empenho, os aspectos patrimoniais continuam sendo seguidos, ocorrendo o registro da variação patrimonial diminutiva bem como o reconhecimento de passivo correspondente. Aliás, as entidades que deixarem de receber os recursos em decorrência da suspensão também devem reconhecer como ativo os créditos não recebidos, em contrapartida a regular apropriação da variação patrimonial aumentativa (VPA) de contribuições.

4.2 Orientações emitidas pelos Tribunais de Contas

4.2.1 Quanto ao tratamento das Receitas Extraordinárias

A convergência entre as disposições emitidas pela STN e pelos Tribunais de Contas referente aos aspectos de classificação das receitas e o apoio/auxílio financeiro, apresenta-se os resultados apresentados pela Tabela 1.

Tabela 1 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao tratamento contábil das Receitas Extraordinárias, inclusive o Auxílio Financeiro

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Receitas Extraordinárias	05	08	02	16	01
Percentual	15,63%	25,00%	6,25%	50,00%	3,12%
Auxílio Financeiro	07	05	01	18	01
Percentual	21,88%	15,63%	3,12%	56,25%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Diante do exposto na Tabela 1, observa-se que, independentemente do tipo de expediente abordado quanto à norma, orientação ou recomendação adotada pelos Tribunais de Contas, cerca 15,63% apresentou alinhamento com as regras estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que se caracteriza como um comportamento mimético dos Tribunais de Contas com a STN. Enquanto que uma parcela mínima (6,25%) resolveu inovar no tratamento contábil das receitas, talvez visando uma melhor forma de fiscalizarem seus jurisdicionados. Outrossim, 25,00% além de se mostrarem convergentes com a STN, resolveram dispor de conteúdos inéditos de acordo com o contexto das entidades públicas.

Ainda, entre emitir um normativo e não contemplar o quesito de tratamento das receitas (50,00%) e ser totalmente omisso (3,12%) à emissão de algum tipo de orientação aos seus jurisdicionados, observa-se que 53,12% dos Tribunais de Contas não cumpriram sua função orientadora nesse período de pandemia, contrariando o que disciplina a Constituição Federal de 1988, bem como as concepções defendidas por Azevedo (2017) e Dallolio (2019). Sabe-se que, por vezes, os Tribunais emitem recomendações próprias e diferentes das emitidas pela STN, o que pode ter levado, nesse período, a deixar os seus jurisdicionados desabastecidos de um direcionamento e, ao mesmo tempo, aflitos por não saberem efetivamente como proceder com o registro de tais recursos, mesmo diante das regras da STN, dado o silêncio do Tribunal.

Quanto aos recursos referentes ao apoio financeiro, têm-se 40,63% dos Tribunais de Contas emitindo normas sobre este quesito, sendo os outros 59,37% omissos a este quesito. Sendo que dessas emissões, 21,88% estão alinhadas com a Secretaria do Tesouro Nacional, 3,12% inovando e 15,63% mesclado conteúdo alinhado com pontos novos.

4.2.2 Quanto ao tratamento das Despesas Extraordinárias

No tocante às deliberações relacionadas ao tratamento das despesas realizadas em função da pandemia, a Tabela 2 aponta a relação e o percentual de convergência entre as medidas da STN e dos Tribunais de Contas.

Tabela 2 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao tratamento contábil das Despesas Extraordinárias

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Despesas Extraordinárias	09	04	03	15	01
Percentual	28,13%	12,50%	9,37%	46,88%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Conforme evidenciado pela Tabela 2, parte considerável (28,13%) dos Tribunais de Contas adota postura mimética, procurando reafirmar as determinações da STN para a consequente aplicação por seu jurisdicionado. À medida que, evoluindo nas recomendações, 12,50% da população atentou-se para convergir com as práticas da STN, como também para trazer inovações considerando as necessidades mutáveis por cada realidade no qual o órgão de controle externo se insere. Enquanto uma parcela ínfima de 9,37% apresenta disposições tão somente inovadoras.

Entretanto, precisa-se salientar que parte dos Tribunais de Contas (50%) não se dispõe a orientar sobre os aspectos remetentes ao tratamento a ser adotado para as despesas executadas durante o enfrentamento da pandemia, seja por não abordar mesmo que tenha emitido orientações (46,88%) ou por ser totalmente omissos (3,12%), dando margem para desenvolvimento de questionamentos que podem dificultar a fiscalização realizada posteriormente.

4.2.3 Quanto ao tratamento das Suspensões das Dívidas/Obrigações

A Lei Complementar nº 173/2020, ao dispor sobre a possibilidade de suspensões de pagamentos de obrigações por parte dos entes públicos, viabilizou o direcionamento de recursos aplicados em determinadas despesas para atender dispêndios da situação de emergência. Atentando-se a esse fator, buscou-se verificar quais Tribunais orientaram sobre tal matéria a fim de complementar as disposições da STN. Entretanto, o resultado encontrado evidencia pouca disposição sobre a maioria que assume postura omissa, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante à suspensão das Dívidas

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
União	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%
Financeiras	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%
Previdência Social	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Pelo exposto da Tabela 3, uma parte mínima (3,12%) dos Tribunais buscou instruir sobre o tratamento administrado à suspensão de obrigações para possibilitar o direcionamento de recursos a novas dotações orçamentárias que atendam ações de enfrentamento a calamidade pública, relacionadas aos três aspectos, seja quanto à União, Instituições Financeiras e Previdência Social. Evidenciando a falta de preocupação da grande maioria (96,87%) em fornecer orientações sobre a matéria, podendo prejudicar o tratamento da suspensão das dívidas, seja de forma individual, seja de forma padronizada em todos os entes, restando apenas a Nota Técnica SEI nº 25948/2020/ME como parâmetro. Neste quesito, os Tribunais deixaram de assumir sua postura constitucional pedagógica, o que contraria, além do que disciplina a Constituição Federal de 1988, o que defende Azevedo (2017) e Dallolio (2019).

4.2.4 Quanto à Transparência

A Tabela 4 permite visualizar a proporção dos Tribunais que se manifestam sobre a transparência, bem como a devida comparação com as normas da STN.

Tabela 4 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante às Transparências das ações no enfrentamento direto da Pandemia

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Transparência	24	00	00	07	01
Percentual	75,00%	0,00%	0,00%	21,88%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Conforme simplificado na Tabela 4, identifica-se o empenho da maior parte (75%) em abordar os aspectos que circundam a transparência de modo alinhado a Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME para cumprir com a função orientadora, como defendido por Azevedo (2017) e Dallolio (2019), sendo amparado pelo isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (2005) e Neves e Gómez-Villegas (2020), de modo a promover a homogeneização entre os Tribunais de Contas em relação à matéria.

Considerando os que emitiram orientações, mas não abordaram especificamente sobre a transparência (21,88%) e aqueles que se mantiveram totalmente omissos em todos os aspectos (3,12%), totalizam-se 25% que não cumpriram com o dever de orientação, o que consequentemente quando se der a fiscalização para verificação do cumprimento legal poderá implicar em situações adversas que ensejem em penalidades para os gestores, além de dificultar o acesso à informação por parte da sociedade para o exercício do controle social ao não determinar os parâmetros mínimos a serem expostos.

4.2.5 Quanto às Aquisições e Contratações

Ao averiguar os aspectos relacionados à aquisição ou contratação de bens, serviços e insumos destinados ao enfrentamento da emergência causada pela COVID-19, apresentada pela Lei nº 13.979/2020, com alteração da Lei nº 14.035/2020, constata-se que 26 Tribunais de Contas apresentam disposições sobre o assunto. Denotando esforço por parte dessas instituições em apresentar e sanar dúvidas referentes à dispensa de licitação, de acordo com a realidade vivenciada, cujo objetivo se refere à agilidade no processo de adquirir bens e serviços para atender as demandas em razão da pandemia.

A Tabela 5 permite a visualização do cenário por meio da apresentação da porcentagem das disposições encontradas.

Tabela 5 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao procedimento licitatório das despesas destinadas ao enfrentamento direto da Pandemia

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Dispensa de licitação	00	00	26	05	01
Percentual	0,00%	0,00%	81,25%	15,63%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Da Tabela 5 extrai-se que quase todos os Tribunais de Contas (81,25%) optaram por abordar sobre a dispensa de licitação, considerando a necessidade de providenciar um processo com maior agilidade para atender as demandas urgentes dado que os ritos comumente adotados requerem um maior espaço de tempo que, dentro do contexto pandêmico, pode inviabilizar o atendimento das necessidades da sociedade.

Como as Notas Técnicas elaboradas pela STN não discorreram sobre o processo de dispensa de licitação, considera-se que as abordagens dos Tribunais refletem inovação, constituindo um esforço para trabalhar as nuances do procedimento abordado pela Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, considerando as dúvidas que naturalmente iriam surgir pela implementação recente.

A parcela referente a 18,75% que optou pela não abordagem (15,63%) e omissão total (3,12%) enseja comportamento de não contribuição ao jurisdicionado para orientar a realização de aquisição de bens e serviços oportunos ao período pandêmico.

4.3 Comportamento das Orientações emitidas pelos Tribunais de Contas

Buscando evidenciar o comportamento adotado pelos Tribunais de Contas analisados, apresenta-se no Quadro 3,

de forma sintetizada, as posturas apresentadas em cada uma das dimensões e os aspectos analisados, assinalando se houve alinhamento, alinhamento e inovação, somente inovação, omissão ou omissão total.

Quadro 3 - Postura adotada pelos Tribunais de Contas

Dimensões	Aspetos Analisados	A	AI	I	O	TO
Classificação das Contas	1. Receitas Extraordinárias	5	8	2	16	1
	2. Apoio/Auxílio Financeiro	7	5	1	18	1
	3. Despesas Extraordinárias	9	4	3	15	1
Suspensão das Dívidas/Obrigações	1. Em relação à União	1	0	0	30	1
	2. Em relação às Instituições Financeiras	1	0	0	30	1
	3. Em relação ao Sistema Previdenciário	1	0	0	30	1
Transparência	1. Portal da Transparência	24	0	0	7	1
Aquisições/Contratações	1. Contratações por Dispensa	0	0	26	5	1

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Ao analisar o Quadro 3, identifica-se que as disposições referentes à dimensão da Classificação das Contas somam 21 ocorrências da assunção do isomorfismo mimético referente a opção de manter postura alinhada (A) com as determinações da Secretaria do Tesouro Nacional, sendo 5 pelo tratamento administrado às receitas, 7 ao apoio/auxílio financeiro e 9 pelas despesas. Para as disposições alinhadas e que os TCs ainda buscaram implementar inovações (AI), a situação evidência que em relação às receitas 8 órgãos assumiram essa postura, para o apoio/auxílio foram, 5; enquanto para as despesas foram 4. Referindo-se aqueles que trouxeram inovações e se isentaram para as instruções da STN (I), somam-se 2 sobre o aspecto das receitas, 1 do apoio/auxílio financeiro e 3 para as despesas. Em relação a omissão (O), para as deliberações da classificação das receitas a conduta é seguida por 16 Tribunais, para o apoio/auxílio por 18 e já para as despesas por 15.

Prosseguindo para avaliar a dimensão Suspensão de Dívidas/Obrigações, o comportamento apresentado pelos três aspectos é exatamente idêntico, seja em relação à União, às Instituições Financeiras e à Previdência Social, considerando que apenas o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo apresentou disposições referentes aos assuntos, optando por seguir em consonância com as medidas da STN, o que demonstra total isomorfismo mimético nestes aspectos.

Analisando a dimensão Transparência, com vistas a incentivar a divulgação de informações, 24 Tribunais de Contas trataram do assunto de forma alinhada (A) aos normativos da STN, colaborando para o exercício do controle ao promover mecanismos para a sua execução, em contrapartida aos 7 que não se manifestaram.

Finalizando as discussões pela abordagem das deliberações remetentes as aquisições por dispensa de licitação, nota-se que 26 TCs inovaram ao promover orientações de como proceder a compra de materiais necessários para atender a população perante as ações de enfrentamento da crise, já 5 Tribunais de Contas se mantiveram omissos.

Ao analisar a dimensão Aquisição/Contratações, observa-se que foi o quesito em que os Tribunais de Contas mais inovaram, demonstrando que, nesse aspecto, não houve adesão ao isomorfismo mimético, tendo em vista que 26 TCs emitiram regem que inovaram quanto à sua abordagem e orientações.

Torna-se oportuno destacar que apenas o Tribunal de Contas do Município de São Paulo se manteve totalmente omissos em todos os aspectos, um fator prejudicial a seu jurisdicionado, sobretudo por ser a principal cidade do país.

Em síntese, observa-se a presença de um comportamento que a literatura chama de isomorfismo mimético institucional (Dimaggio & Powell, 2005; Neves & Gómez-Villegas, 2020) na orientações emitidas dos Tribunais de Contas em todo país, sobretudo quanto à Classificação das Contas Contábeis, o tratamento da Suspensão das Dívidas/Obrigações e da Transparência. É importante dizer que inovando ou mesmo alinhando-se total ou parcialmente às normas da STN, os referidos Tribunais assumiram sua função pedagógica (Azevedo, 2017; Dallolio, 2019), sendo tal comportamento benéfico aos jurisdicionados e a qualidade das informações contábeis, tendo em vista elucidar quais os tratamentos e procedimentos devem ser dados aos recursos destinados ao enfrentamento da pandemia, melhorando sobremaneira o processo de fiscalização por parte dos próprios Tribunais de Contas, bem como pelo controle social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou identificar o alinhamento das normas emitidas pelos Tribunais de Contas existentes no Brasil com as da Secretaria Tesouro Nacional nos aspectos relacionados à classificação das contas, receitas e despesas; suspensão das dívidas/obrigações com a União, Instituições Financeiras ou ainda com Previdência Social; à transparência; e, ainda, aquisições por meio da dispensa de licitação.

Mediante os resultados apresentados no capítulo anterior, Resultados e Discussões, esta pesquisa trouxe aspectos incrementais nas discussões governamentais, sobretudo no tocante à atuação dos Tribunais de Contas, ao trazer evidên-

cias que as Cortes preocuparam-se demasiadamente com a transparência dos dados à população, assim como em como instruir o gestor na utilização dos recursos, por meio das orientações por dispensa de licitação, além de também reforçar orientações quanto ao registro dos recursos relativos à pandemia, de modo a facilitar os controles social e institucional. Tais aspectos contribuem positivamente para o direcionamento e harmonização da execução e registros dos recursos públicos. Apesar disso, os referidos Tribunais se omitiram fortemente quanto ao tratamento da suspensão das dívidas e obrigações.

Com base nisso, essas conclusões assinalam um comportamento de isomorfismo mimético institucional, de modo que os Tribunais apresentaram comportamentos homogêneos nos quesitos, seja alinhando ou inovando, ou mesmo omitindo.

Em que pese este trabalho tenha utilizado 32 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros, as inferências e conclusões aqui realizadas limitam-se a estes e, sobretudo, às normas e orientações destinadas ao enfrentamento da pandemia do novo coronavírus e todas aquelas que foram emitidas até 31 de dezembro de 2020.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam investigados se o grau de aderência dos jurisdicionados aos normativos emitidos pelos seus respectivos Tribunais, bem como o comportamento dos Tribunais quanto a não aplicabilidade dos normativos emitidos em caráter extraordinário.

REFERÊNCIAS

Azevedo, P. H. M. (2017). Do controle à cooperação: análise da competência pedagógica dos tribunais de contas como meio de aprimoramento da gestão pública. 2017. 172 f. *Dissertação* (Mestrado) - Curso de Administração Pública, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2017.

Barberia, L. G., Cantarelli, L. G. R., Oliveira, M. L. C. de F., Moreira, N. de P., & Rosa, I. S. C. (2021). O efeito da rigidez das políticas de distanciamento social na mobilidade nos estados brasileiros. *Revista De Administração Pública*, 55(1), 27-49.

Brasil (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Brasil (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Diário Oficial da União*, Brasília, maio.

Brasil (2001). Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*.

Brasil (2010). Decreto nº 7.257 de 04 de agosto de 2010. Regulamenta a Medida Provisória nº 494 de 2 de julho de 2010, para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil - SINDEC, sobre o reconhecimento de situação de emergência e estado de calamidade pública, sobre as transferências de recursos para ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e reconstrução nas áreas atingidas por desastre, e dá outras providências. Brasília, DF, *Diário Oficial da União*, 02 jul.

Brasil (2012). Instrução Normativa nº 1 de 24 de agosto de 2012. Estabelece procedimentos e critérios para a decretação de situação de emergência ou estado de calamidade pública pelos Municípios, Estados e pelo Distrito Federal, e para o reconhecimento federal das situações de anormalidade decretadas pelos entes federativos e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 ago. 2012. Seção 1, p. 30.

Brasil (2016). Instrução Normativa nº 02, de 20 de dezembro de 2016. Estabelece procedimentos e critérios para a decretação de situação de emergência ou estado de calamidade pública pelos Municípios, Estados e pelo Distrito Federal, e para o reconhecimento federal das situações de anormalidade decretadas pelos entes federativos e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 dez. Seção 1, p. 60.

Brasil (2020). Decreto Legislativo nº 6 de 20 de março de 2020. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, *Diário Oficial da União*, 18 mar. Brasília, DF.

Brasil (2020). Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Brasília, *Diário Oficial da União*, 17 mai.

Dallolio, L. (2019). A fiscalização e o papel pedagógico dos tribunais de contas: um olhar sobre a Agenda 2030 da ONU. *Cadernos*, [S.l.], v. 1, n. 3, p. 58-69, jan. ISSN 2595-2412.

Dimaggio, P.; & Powell, W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, v. 45, n. 2, p. 74-89.

Luque, C. A.; & Silva, V. M. (2019). A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira. *Brazil. J. Polit. Econ. [online]*. 2004, vol.24, n.3, pp.413-432. Epub Dec 20, 2019. ISSN 1809-4538.

Mateus, W. R. (2020). *A edição de decretos municipais reconhecendo emergência ou calamidade financeira (?) e a sua validade frente à sistemática do direito financeiro*. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/estado_de_emergencia_ou_calamidade_financeira.pdf>. Acesso em: 10 out. 2020.

Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, 83.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 06 abr 2020.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 02 jun 2020.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 25948/2020/ME. Errata - Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME, que trata da Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 01 jul 2020.

Nascimento, A. B. F. M.; Padilha, Y. de L.; & Sano, H. (2017). Contribuições da teoria institucional para análise de disseminação de inovação na gestão pública. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, IV, 2017, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, PB: UFPB, UFCG, IFPB, UEPB, UNINPÊ;

Neves, F. R.; & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma Contábil do Setor Público na América Latina e Comunidades Epistêmicas: Uma Abordagem Institucional. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 1, p. 11-31.

Oliveira, A. M. (2015). Governança no setor público sob o prisma do controle externo: a experiência do Tribunal de Contas da União na avaliação das políticas públicas e na indução do seu aperfeiçoamento como alavanca do desenvolvimento nacional. 2015. 178 f. *Trabalho de Conclusão de Curso* (Graduação) - Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia, Escola Superior de Guerra, Rio de Janeiro.

Oliveira, J. A. P. de, Barabashev, A. G., Tapscott, C., Thompson, L. I., & Qian, H. (2021). O papel das relações intergovernamentais em resposta a um problema perverso: uma análise da crise da COVID-19 nos países do BRICS. *Revista De Administração Pública*, 55(1), 243-260.

Orellana, JDY, Cunha, GM, Marrero, L., Horta, BL, & Leite, IC (2020). Explosão da mortalidade no epicentro amazônico da epidemia de COVID-19. *Cadernos de Saúde Pública*, 36, e00120020

Pierre, J. (1999). Modelos de governança urbana: A dimensão institucional da política urbana. *Revisão de Assuntos Urbanos*, 34(3), 372-396.

Ramalho, D. (2020). *O Controle dos Gastos Públicos em Tempos de Pandemia*. Tribunal de Contas de São Paulo. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-control-gastos-publicos-tempos-pandemia>>. Acesso em: 21 out. 2020.

Ribeiro, F. O.; Sallaberry, J. D.; Santos, E. A.; & Tavares, G. O. D. (2020). Ações dos Tribunais de Contas no enfrentamento dos efeitos do coronavírus. *Rev. Adm. Pública* vol.54 nº.5 Rio de Janeiro Sept./Oct. 2020 Epub Nov 02, 2020.

NÍVEL DE ATENDIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO EM PORTAIS ELETRÔNICOS DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DA REGIÃO NORTE

LEVEL OF COMPLIANCE WITH THE LAW ON ACCESS TO INFORMATION IN ELECTRONIC PORTALS OF PROFESSIONAL ACCOUNTING COUNCILS OF THE NORTH REGION

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar os níveis de transparência dos conselhos regionais de contabilidade da região Norte do Brasil, adotando como referência um questionário com 13 itens em conformidade com as exigências do Acórdão 96/2016 do Tribunal de Contas da União (TCU), que notificou os conselhos profissionais a se adequarem aos requisitos da Lei de Acesso à Informação (LAI). Esta pesquisa é classificada como quantitativa e descritiva, pois, neste caso, foram coletadas e analisadas as informações dos portais eletrônicos dos conselhos para quantificar os respectivos níveis de atendimento à transparência, assim como as suas correlações. A partir disso, os resultados encontrados indicaram um nível geral de transparência de 86%; dos 13 itens avaliados, apenas 1 estado atendeu 100% dos itens e 3 estados ficaram abaixo do índice geral. As correlações encontradas, no geral, evidenciaram o fato de que os conselhos regionais que são mais robustos, especialmente por meio as variáveis (funcionários, profissionais registrados e orçamento), que apresentaram uma relação positiva com índice de transparência.

Palavras-chave: Divulgação. LAI. Orçamento. TCU.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the levels of transparency of regional accounting councils in the North of Brazil, adopting as a reference a questionnaire with 13 items in accordance with the requirements of Judgment 96/2016 of the Federal Court of Auditors (FCA), which notified professional councils to comply with the Freedom of Information Act (FIA) requirements. This research is classified as quantitative and descriptive, since, in this case, information from the electronic portals of the councils was collected and analyzed to quantify the respective levels of compliance with transparency, as well as their correlations. From this, the results found indicated a general level of transparency of 86%; of the 13 items evaluated, only 1 state met 100% of the items and 3 states were below the general index. The correlations found, in general, evidenced the fact that the regional councils that are more robust, especially through the variables (employees, registered professionals and budget), which presented a positive relationship with the transparency index.

Keywords: Disclosure. LAI. Budget. FCA.

Anderson Barreiros Oestereich

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Roraima (UFRR). Email: Anders.oestereich@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0170-5662> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2976107264814034>

Francisco Carlos da Costa Filho

Doutorando e Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Roraima (UFRR). Docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Roraima (UFRR). Email: carlos.costa@ufrr.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9208-6718> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9240006131664646>

Luis Eduardo Brandão Paiva

Pós-Doutorando em Administração pela Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Doutor e Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduado em Administração pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: edubrandas@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5036-6823> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6834530850707022>

Tissiany Melo Matos

Mestre em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Graduada em Administração pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: tissiany Melo.adm.edu@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5145-9012> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4721526690436744>

1 INTRODUÇÃO

A partir da autorização da Constituição Federal (CF) de 1937, que delegou funções privativas do Estado para sindicatos e associações de classe, os conselhos profissionais foram criados por lei com a função de regulamentar e fiscalizar determinadas profissões, fazendo jus às anuidades e contribuições para a manutenção de suas atividades (Fernandes, 2012; Rosa, Souza, Teodoro, & Silva, 2022).

Nesse sentido, o Decreto Lei nº. 200/67, em seu art. 5º, dispõe do fato de que personalidades jurídicas que exerçam atividades de responsabilidade do Estado, que requeiram gestão financeira e administrativa descentralizadas, podem ser consideradas autarquias, fazendo parte da Administração Pública Indireta (Brasil, 1967). Nessa condição, assim como têm o dever de fiscalizar a profissão, têm o dever de prestar contas ao Tribunal de Contas da União e responsabilizam-se pelos bens e por contribuições recolhidas dos profissionais (Fernandes, 2012). Em estudos de 2016, foi constatado que os 535 conselhos de fiscalização profissional no Brasil apresentam dificuldades para atender requisitos de transparência e de divulgação de informações, sendo que tais conselhos arrecadaram recursos significativos, foram mais de 3 bilhões de reais em recursos públicos (Tribunal de Contas da União, 2016).

Diante desse contexto, em que os conselhos recolhem expressivos valores e em que há a necessidade de também serem mutuamente fiscalizados, a constante divulgação de informação deve ser encarada como uma ferramenta pública, servindo como elemento de comunicação e fiscalização da sociedade sobre o gestor público (Alcaide Muñoz, Rodríguez Bolívar, & López Hernández, 2017; Bairral, Silva, & Alves, 2015). Em consonância, o Decreto nº 5.482/05 criou o Portal da Transparência (Brasil, 2005), considerado um grande passo para que a sociedade possa exercer seu direito fundamental à informação (Brasil, 1988). Esse Portal foi desenvolvido para permitir que a sociedade e os órgãos fiscalizadores acompanhem o uso dos recursos públicos, como compras, licitações e políticas públicas, e para que possam fiscalizar a aplicação dos recursos advindos da sua contribuição (Camargo & Deus, 2017). O Portal da Transparência possibilita a participação da sociedade no controle social. Na qual, ela pode acompanhar a atuação da gestão pública, questionar, avaliar os objetivos e resultados, além de assegurar que os recursos sejam bem usados em atenção aos interesses da coletividade (Araújo, Kronbauer, Carvalho, & Cirne, 2020; Controladoria Geral da União, 2020). Do ponto de vista da transparência, todas as informações detidas pelo Estado devem ser publicamente acessíveis, em regra, sendo o segredo a exceção. Atualmente, mais de 90 países têm legislação específica para assegurar o direito de acesso à informação (Bento, 2020).

Posteriormente, a Lei de Acesso à Informação (LAI), criada pela Lei nº. 12.527/11, foi um marco para a transparência e um facilitador do controle social para os cidadãos. Ela determinou que a gestão pública divulgasse novas categorias de informações antes não disponíveis (Dias, Aquino, Silva, & Albuquerque, 2020; Raupp, Abreu, & Abreu, 2015). Por meio dela, foi regulamentado para a sociedade um sistema de acesso à informação de dados e registros produzidos por entidades públicas, bem como qualquer informação produzida por qualquer agente público ou entidade privada que tenha algum vínculo com o setor público (Carli & Bóries Fachin, 2017; Lourenço, 2021). Antes, o que era feito de maneira informal poderia ter seu atendimento sujeito à discricionariedade; com o advento da LAI, foram criados os chamados SIC's (Serviço de Acesso à Informação), operável de modo físico ou eletrônico, tal serviço caracteriza a transparência passiva (Possamai & Souza, 2020). Na transparência ativa, é dever de todas as entidades públicas divulgar um rol mínimo de informações de interesse público ou geral (Zuccolotto & Teixeira, 2017). Tais informações devem ser fornecidas independente de requisição ou solicitação, principalmente por meio dos meios eletrônicos (Vianna Júnior, Abreu, Ramos, & Bernardes, 2019).

Logo, é importante destacar que a transparência pode ser denominada como "ativa" e "passiva". Vale ressaltar que na transparência ativa as informações podem ser disponibilizadas de maneira proativa pelo governo, preferencialmente em portais institucionais na *web*, ou, caso não estejam, podem ser solicitadas por qualquer pessoa, a qualquer momento e sem justificativa, sendo considerada, neste caso, transparência passiva (Brasil, 2011).

Para publicação das informações, entidades públicas, como os conselhos profissionais, deverão usar todos os instrumentos e meios legítimos, sendo obrigados a divulgar por meio de *sites* oficiais na *internet* (Brasil, 2011). Um mecanismo utilizado é o uso de portais em *sites* públicos, os quais permitem para a sociedade o acesso à informação e serviços do governo, possibilitando divulgar 24h por dia, e ainda pode ser um canal para o exercício da cidadania e da democracia (Dias, Aquino, Silva, & Albuquerque, 2020; Raupp, 2016). Michener (2019) destaca que ter acesso às informações em poder do Estado permite o monitoramento das decisões políticas e administrativas, dificultando o desvio de poder para o benefício de alguns grupos privados.

Transcorridos mais de dez anos do vigor da LAI (Brasil, 2011), e mesmo diante da sua importância para a sociedade, das normatizações que foram publicadas, da sua natureza jurídica autárquica e do fato de receber recursos públicos, foi percebido que muitos conselhos de classes profissionais ainda não haviam se adequados. Por isso, foi publicado, no ano de 2016, o Acórdão do TCU nº 96/2016, que visa a avaliar o cumprimento da Lei de Acesso à Informação e que determina o prazo de 180 dias para que os conselhos profissionais federais e regionais se adequem à LAI (Brasil, 2016).

A partir desse contexto, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: qual o nível de atendimento à LAI dos conselhos profissionais de contabilidade sediados na região Norte? Foi definido como objetivo geral de pesquisa, portanto, analisar o nível de atendimento à LAI dos conselhos profissionais sediados na região Norte. Com base nesse contexto da região Norte, foram definidos como objetivos específicos: (i) identificar os atributos da informação disponibilizados nos *sites* dos conselhos profissionais; (ii) caracterizar a transparência ativa disponibilizada nos *sites* dos conselhos profissionais; e (iii) investigar a transparência passiva disponibilizada nos *sites* dos conselhos profissionais.

Consoante essa problemática, esta pesquisa analisou a disponibilização de informações em meios eletrônicos (*sites*) pelos conselhos profissionais, considerando as determinações previstas na LAI e no Acórdão do TCU nº 96/2016 e suas correlações com variáveis aplicáveis. A justificativa para o desenvolvimento do estudo se deve, especialmente, devido à necessidade de ampliar discussões sobre a transparência, não somente pelos entes que compõem a administração pública direta, como pelos membros da administração indireta, e devido à necessidade de constatar se, decorridos os prazos, os conselhos profissionais de contabilidade da região Norte do Brasil estão adequados aos requisitos exigidos pelo Acórdão nº 96/2016. Ademais, como contribuições, esta pesquisa pode ser capaz de apoiar os gestores dos conselhos profissionais acerca do cumprimento de práticas de transparência, assim como auxiliar os profissionais registrados no que tange à fiscalização e transparência das ações dos gestores.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta revisão da literatura busca abordar temas pertinentes para esta pesquisa, como: a natureza jurídica dos conselhos e porque estes devem seguir a LAI; o direito de acesso à informação na área pública e, por fim, alguns estudos anteriores que avaliaram o nível de atendimento à LAI em conselhos profissionais e autarquias.

2.1 Conselhos profissionais: natureza jurídica e dever de prestação de contas

De acordo com segundo Kelly (2010), antes do século XX, o Estado sustentava o *status* de mínimo, não se tinha um papel intervencionista no bem-estar social e controle econômico. Nesse período, não existiam normas legais para a classe trabalhadora, não havia regulação contra jornadas de trabalho desumanas, ou por melhores condições de trabalho ou melhores salários (Cidade, Carvalho, & Vieira, 2010).

A Constituição Federal (CF) de 1937, que autoriza a criação de conselhos profissionais, delegou funções típicas do Estado para associações e sindicatos, como representações de categorias profissionais, defesa de direito perante o Estado, criação de contratos coletivos com todos os associados e exigência de contribuições (Fernandes, 2012).

Em relação à natureza jurídica, o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, no Artigo 5º, define autarquia como uma entidade criada por meio de lei, que tem receitas e patrimônios próprios, que tem por função executar serviços de responsabilidade do Estado que necessitem de uma administração e gestão descentralizada para seu melhor funcionamento. A definição de autarquia para conselhos profissionais é defendida por diversos autores (Ghisi, 1998; Costa & Valente, 2008; Fernandes, 2012; Barros, 2019; Costa, 2020).

Quanto ao dever de prestar contas dos conselhos profissionais, o Mandado de Segurança 21.797-9 (Superior Tribunal Federal, 2001) definiu que os conselhos profissionais são autarquias federais e que as suas anuidades têm caráter tributário e, portanto, eles têm obrigatoriedade de prestar contas ao TCU.

Em relação à obrigatoriedade de os conselhos de classe profissionais atenderem aos requisitos da LAI, sendo este o objeto deste estudo, o Acórdão nº 96, de 2016 determinou em sua conclusão que, no prazo máximo de 180 dias, a partir da publicação desse acórdão, os conselhos profissionais federais e municipais devem divulgar ativamente o conteúdo mínimo legal em seus sites eletrônicos (Brasil, 2016).

2.2 Acesso à informação e transparência na gestão pública

Nas últimas três décadas, foi percebida uma verdadeira revolução no tocante ao direito à informação, que é costumadamente definido como o direito de acesso às informações mantidas em órgãos públicos (Mendel, 2009). Mudanças de padrões, como a transição de vários países para o regime democrático, as reformas administrativas e os avanços da comunicação e tecnologia da informação, têm contribuído para um maior estreitamento entre o Estado e a sociedade, proporcionando maior participação e controle social (Vianna Júnior, Abreu, Ramos, & Bernardes, 2019).

O acesso à informação passou a ser reconhecido pela comunidade mundial como um direito universal a partir da Declaração Universal dos Direitos do Homem, proclamada em 1946. No seu Art. 19, ela manifesta o direito de opinião e expressão e diz que todo indivíduo tem direito a procurar, receber e compartilhar informações (Fonseca, 1999).

No Brasil, a primeira iniciativa para proporcionar o acesso à informação foi a Constituição Federal de 1988, no seu Art. 5º, que garantiu a todo cidadão o acesso à informação de órgãos públicos por interesses particulares ou coletivos, salvo casos em que o sigilo é indispensável (Alves, Miranda, Teixeira, & Souza, 2021; Cepik, 2000).

O princípio da publicidade, contido na CF de 1988, também foi um passo considerado importante para o acesso à informação, pois tornou obrigatória a prestação de contas por parte da administração pública e, assim, permitiu que a sociedade pudesse ter conhecimento de como estão sendo empregados e administrados os recursos públicos. De acordo com Freitas, Moreira e Macadar (2013, p. 2), transparência “[...] pode ser considerada como esclarecimento prestado ao cidadão pelo Estado do que ocorre na sua esfera de competência, disponibilizando, com presteza, rapidez e correção, as informações que estão ao seu dispor”.

Somente a CF de 1988 não foi capaz de garantir o direito à informação, uma vez que faltavam regulamentação e prazos legais e não existiam canais institucionais, conforme relatou Cepik (2000). Porém, em 4 de maio de 2000, a consolidação da transparência teve início com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual instituiu normas claras e

precisas aos governantes para divulgação da gestão dos recursos, despesas públicas e endividamento (Vianna Júnior, Abreu, Ramos, & Bernardes, 2019).

Em seguir, conhecida como Lei da Transparência, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescentou à LRF dispositivos referentes à transparência da gestão fiscal e constituiu normas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal e na disponibilização de informações em tempo real (Silveira, Martins, Pinto, & Faroni, 2016). Leite Filho, Colares e Andrade (2015) evidenciam que a Lei da Transparência definiu prazos e procedimentos para a divulgação de informações requeridas por cidadãos, assim como listou informações mínimas que devem ser continuamente divulgadas na *internet* e definiu as medidas de responsabilização dos agentes que retardarem ou que se negarem a divulgar as informações que são públicas.

Logo em seguida, tem-se o ápice legal da transparência no Brasil, a Lei de Acesso à Informação, Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Constituída a partir de princípios universais que norteiam o direito de acesso à informação, a LAI mudou paradigmas em matéria de transparência, pois promoveu a publicidade máxima das informações consideradas públicas e tornou essencial o preceito de que o acesso deve ser regra e o sigilo, exceção (Klein, Luciano, & Macadar, 2015).

Na opinião de Raupp, Abreu e Abreu (2015), a LAI expandiu os elementos que compõem a transparência, atuando como um avanço à LRF, pois criou procedimentos para a divulgação de informações não fiscais. Para Michener, Contreiras e Niskier (2018), a LAI trouxe um novo paradigma no âmbito civil e administrativo. O Estado não é mais detentor de dados e documentos públicos, mas um depositário das informações públicas.

A partir da LAI, foram criados os conceitos de transparência ativa e transparência passiva. A primeira se refere a um rol mínimo de informações que são disponibilizadas de modo contínuo pelos órgãos públicos em seus portais eletrônicos, e a segunda se refere ao atendimento de solicitação, salvo sigilo de qualquer informação criada pelas entidades e seus agentes. O que antes era feito de forma discricionária passou a ser garantido por meio do Serviço de Acesso à Informação (SIC), operável por meio físico ou eletrônico (Macedo, Valadares, Ribeiro, & Silva Júnior, 2020; Possamai & Souza, 2020).

Pela sua relevância, o direito à informação deve ser considerado oxigênio para a democracia, por meio dele se promove o combate à corrupção (Mendel, 2009). A busca pela melhor gestão de recursos públicos e a institucionalização do controle social e da transparência são considerados anseios da sociedade, que foram convergidos para a LAI (Bataglia & Farranha, 2018).

2.3 Estudos anteriores

Cavalcanti, Damasceno e Souza Neto (2013) pesquisaram o nível de conformidade dos *sites* eletrônicos de 30 autarquias federais listadas no *site* da Advocacia Geral da União (AGU), com base em 19 itens da LAI. Os resultados apontaram que uma média de 66% das autarquias atende os 19 requisitos e que, nos itens cópias de contratos, disponibilização de relatórios em formatos de texto, classificação de dados sigilosos e estruturação da informação, ocorreram descumprimentos acima de 90%.

Rosa e Baptaglin (2016), por sua vez, investigaram o nível de implantação da LAI nas autarquias: Universidade Federal de Roraima (UFRR) e Instituto Federal de Roraima (IFRR), por meio de seus portais eletrônicos, e isso permitiu avaliar o cumprimento de 17 itens da LAI. A partir disso, o resultado foi classificado como “bom”, uma vez que a UFRR atendeu 11 itens, enquanto o IFRR atendeu 15 requisitos, equivalente a 65% e 88% respectivamente, sendo que os autores declararam que muito ainda pode ser feito para o atendimento total da LAI em meios físicos e eletrônicos.

Pedrosa, Barbosa, Rezende e Vasconcelos (2017) analisaram o nível de disponibilização de informações detalhadas sobre execuções orçamentárias, financeiras e patrimoniais nos portais eletrônicos de Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) de todos os estados da federação. O resultado foi que apenas 48% dos CRC divulgam alguma informação sobre as suas execuções orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

Ademais, Ertel e Reck (2018) investigaram os portais de transparência dos municípios gaúchos, no que tange ao repasse de recursos públicos a entidades privadas nas áreas de saúde e educação, e isso possibilitou apontar como resultados que as informações constantes nos portais de transparências investigados são precárias e de difícil compreensão pelo cidadão, o que dificulta o exercício do controle social. Rosa e Cabero (2019) apresentaram um comparativo entre as legislações espanhola e a brasileira direcionadas para o acesso e transparência da informação, no qual os resultados apontam a evolução das previsões legais de acesso e sigilo informacional e, conseqüentemente, da transparência pública, bem como de similaridades e discrepâncias entre ambas as legislações.

Lima, Abdalla e Oliveira (2020), com o objetivo avaliar se as 63 Universidades Federais do Brasil são transparentes em relação aos quesitos transparência ativa e passiva estipulados pela LAI, demonstraram resultados de transparência positivos, embora assimétricos, revelando um comprometimento maior das universidades com a transparência passiva, dada uma alta porcentagem de respostas dentro da amostra investigada (71%), em detrimento da transparência ativa (56%), ou seja, conforme os resultados demonstraram, o processo de divulgação ativa nesse grupo ainda carece de desenvolvimento e consolidação.

Além disso, Araújo, Lopes e Dias (2022) investigaram a transparência pública sob duas dimensões dos Conselhos Profissionais do Nordeste do Brasil, tendo como amostra os Conselhos de Administração, de Contabilidade, de Economia e a Ordem dos Advogados do Brasil. Dentre os resultados encontrados, os autores apontaram os Conselhos de

Contabilidade como aqueles com melhores pontuações, enquanto que os demais conselhos apresentaram resultados semelhantes, com índice de transparência baixo, aproximadamente um terço dos indicadores analisados.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é classificada como quantitativa, pois, conforme explica Richardson (1999), a pesquisa quantitativa permite quantificar um problema por meio da coleta de dados ou pelo tratamento desses dados por métodos estatísticos. Neste caso, são analisadas as informações divulgadas nos portais eletrônicos dos conselhos regionais de contabilidade sediados na região Norte do Brasil, com o intuito de quantificar os respectivos níveis de atendimento à transparência e à LAI na gestão pública.

Em relação aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois tem por finalidade descrever o nível de atendimento à LAI nos sítios eletrônicos dos conselhos regionais de contabilidade da região Norte do Brasil, estando de acordo com Andrade (2002), pois as informações são interpretadas, qualificadas, registradas e analisadas, sem que o pesquisador interfira nelas. Quanto aos procedimentos técnicos adotados, esta pesquisa é qualificada como documental, em razão de que as fontes de dados serão os documentos presentes em órgãos públicos (Vergara, 2009), como as informações divulgadas nos portais eletrônicos dos conselhos regionais.

A amostra desta pesquisa compreende os conselhos profissionais de contabilidade sediados na região Norte do Brasil. Portanto, contempla sete conselhos regionais: Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. É pertinente destacar que alguns estados, além da sede, têm delegacias; porém, todas as informações referentes à transparência são divulgadas em *site* único do Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Para a identificação das páginas dos conselhos regionais, utilizou-se a busca na plataforma Google® com a expressão “Conselho Regional de Contabilidade” seguida do nome do respectivo estado. Esse procedimento já foi utilizado por outros estudiosos, como Machado, Marques e Macagnan (2013), Antonio e Klosowski (2014) e Raupp e Andrade (2015).

Em relação ao índice de transparência, utilizou-se o relatório de Auditoria, presente no Acórdão nº. 96/2016. Diante do fato de o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2016), motivado pela necessidade de atender às progressivas demandas referentes ao baixo nível de transparência e a divulgação por parte dos conselhos profissionais, foram apontados quesitos exigidos em 3 partes: atributos da informação, transparência ativa e transparência passiva – que foram adotados como dimensões para o desenvolvimento desta pesquisa.

Nesse sentido, baseando-se nos estudos de Comin, Ramos, Zucchi, Favretto e Fachi (2016) e Rocha (2021), foram utilizados 13 itens distribuídos nas três dimensões. A escolha pela adaptação dos modelos se deu em virtude de o guia abordar itens de divulgação exigidos na LAI. Assim, pode-se verificar o guia de conformidade na Tabela 1.

Tabela 1 – Índice de atendimento à LAI

Categoria	Quesitos Analisados	Parâmetros necessários para o quesito ser considerado atendido	Normatização Lei 12.527/2011
Atributos da informação e do sítio eletrônico	1- O <i>site</i> do conselho apresenta fácil identificação da LAI?	Link relativo à LAI em local de fácil visualização.	Art. 5º
	2 - O <i>site</i> apresenta o endereço, telefone e horário de funcionamento do conselho?	Informe de endereço, telefone e duração do expediente do conselho.	Art. 8º, § 1º, I
	3 – O portal adota medidas para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência?	Oferecer acessibilidade a usuários com deficiência visual e auditiva.	Art. 8º, § 3º, VIII
Conteúdo mínimo a ser disponibilizado pelo órgão/entidade, por determinação legal, independentemente de solicitação – Transparência Ativa	4 - Apresenta registro de despesas?	Demonstrativos que apresentem detalhamento da despesa.	Art. 8º, § 1º, III
	5 - Apresenta informações de licitações, editais e resultados?	Apresentação da relação dos procedimentos licitatórios, editais e resultados.	Art. 8º, § 1º, IV
	6 - Apresenta informações de contratos celebrados?	Apresentação da relação dos contratos e dos aditivos firmados pelo Conselho.	Art. 8º, § 1º, IV
	7 - Apresenta publicação de “Respostas e Perguntas” mais frequentes?	Link que remetesse para as perguntas e respostas mais frequentes da sociedade.	Art. 8º, § 1º, VI

Categoria	Quesitos Analisados	Parâmetros necessários para o quesito ser considerado atendido	Normatização Lei 12.527/2011
Conteúdo mínimo a ser disponibilizado pelo órgão/entidade, por determinação legal, independentemente de solicitação – Transparência Ativa	8 - Possui ferramenta de pesquisa?	Ferramenta de pesquisa que possibilite a busca de informações de maneira ágil.	Art. 8º, § 3º, I
	9 - Permite gravação de relatório em formato eletrônico?	Arquivos disponíveis para gravação em extensões do tipo pdf, txt, doc, xlsx, odt, calc, rtf e outras editáveis.	Art. 8º, § 3º, II
	10 - Há indicação de data da informação?	Informações divulgadas de forma atualizada.	Art. 8º, § 3º, VI
	11- Há instruções que permitem comunicação com responsável do sítio?	Indicação de telefone ou e-mail do responsável pela publicação no sítio.	Art. 8º, § 3º, VII
	12 - O portal possui Serviço de Informações ao Cidadão – SIC?	Indicação de local para atendimento presencial aos cidadãos	Art. 9º, I
Organização de serviço de informação ao cidadão - SIC - Transparência Passiva	13 - Há instrumento normativo local que regulamente a LAI?	Existência de ato normativo local disciplinador do acesso às informações no âmbito da Administração local.	Art. 45

Fonte: Adaptada de Comin, Ramos, Zucchi, Favretto e Fachi (2016) e Rocha (2021).

Com o intuito de mensurar o índice de atendimento à Lei de Acesso à Informação, foi coletado nos portais de transparência dos respectivos conselhos o índice de adesão ao guia. A coleta se deu por meio de uma variável dicotômica, em que caso o portal do conselho atenda ao item é dado pontuação 1 (um); e 0 (zero) caso não atenda ao item. Sendo assim, o índice é composto pela frequência relativa dos 13 itens do guia de conformidade, sendo esta a razão entre os itens em conformidade e o total de itens. Após achado o índice, foi classificado em um nível de atendimento à LAI.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para a análise e discussão dos resultados, são apresentados os índices de transparência por estado, além das estatísticas descritivas das variáveis em estudo e dos comparativos dos índices por orçamento para o ano de 2022, a quantidade de funcionários, de profissionais registrados e a quantidade de delegacias, que têm por finalidade estender o atendimento aos registrados em áreas distintas da sede. Na Tabela 2, são apresentados os dados e as frequências dos índices de transparência para cada região e as respectivas categorias de transparência.

Tabela 2 – Frequência de cumprimento dos itens de divulgação

Categoria	Item	Conselho Regional de Contabilidade							Totais	
		AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	Item	Cat
Atributos da informação	1 Fácil apresentação da LAI no site.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	0,95
	2 Endereço, telefone e horários.	1	0	1	1	1	1	1	0,85	
	3 Acessibilidade a pessoas deficientes.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	
	4 Registro de despesas.	1	1	1	1	1	0	1	0,85	
	5 Licitações, editais e resultados.	1	1	0	1	1	0	1	0,71	
	6 Informação de contratos celebrados.	0	1	1	1	1	0	1	0,71	
Transparência Ativa	7 Perguntas e Respostas	1	1	0	1	1	1	1	0,85	0,83
	8 Ferramenta de pesquisa.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	
	9 Gravação em formato eletrônico.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	
	10 Data das informações.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	
	11 Contato do responsável do site.	1	0	0	0	1	1	1	0,57	

Categoria	Item	Conselho Regional de Contabilidade							Totais	
		AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	Item	Cat
Transparência Passiva	12 Serviço de informações ao cidadão.	1	1	1	1	1	1	1	1,00	0,85
	13 Normativos locais para LAI.	1	0	1	1	1	1	0	0,71	
Total		0,92	0,76	0,76	0,92	1,00	0,76	0,92	0,86	

Fonte: Dados da pesquisa.

O índice de transparência dos conselhos regionais analisados é de 86%, o que pode ser classificado como “alto”, seguindo os critérios de classificação de transparência de Souza, Azevedo, Azevedo e Paula (2022). Os conselhos que apresentaram índices acima da média foram dos estados do Acre, Pará, Rondônia e Tocantins; os que apresentaram índices abaixo da média foram os estados de Amapá, Amazonas e Roraima. O maior índice apresentado nesta pesquisa foi o do estado de Rondônia com 100% dos itens atendidos e o menor índice apresentado foi de 76% compartilhado entre os conselhos dos estados de Amapá, Amazonas e Roraima. Essa verificação discordou em parte com o estudo anterior feito por Zuccolotto e Teixeira (2017), que analisaram a transparência orçamentária nos estados brasileiros e afirmaram que os estados que menos divulgavam eram os estados do Amapá e Rondônia; neste estudo, Rondônia foi o estado mais bem avaliado.

Em relação à categoria, os *atributos da informação* foi a mais atendida, com índice de 95%; a categoria menos atendida, *transparência ativa*, teve 83% de atendimento por parte dos conselhos regionais, corroborando com o que foi abordado por Lima, Abdalla e Oliveira (2020), que constataram que o processo de divulgação transparência ativa nas universidades federais do Brasil também necessita de desenvolvimento e consolidação. Observa-se, ainda, que na categoria *atributos da informação* os itens 1 e 3 foram atendidos integralmente pelos conselhos regionais, apenas o item 2 obteve índice de atendimento de 85%, devido ao não atendimento pelo conselho do estado do Amazonas.

A categoria com mais itens, *transparência ativa*, obteve atendimento geral de 83%. Dentre seus itens, os que obtiveram maior aderência foram os itens 8, 9 e 10 com 100% de atendimento; o item com menor aderência na categoria foi o 11, que trata da disponibilização de contato com responsável pelo *site*, com 57% de atendimento por parte dos conselhos. Em comparação com o estudo sobre transparência pública realizado no Nordeste do Brasil em portais de conselhos de fiscalização profissional, Araújo, Lopes e Dias (2022) observaram que as instituições com nível de transparência ativa mais elevado são os Conselhos Regionais de Contabilidade de Alagoas, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Já os piores níveis de transparência ativa destacado pelos autores são do conselho da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) Sergipe, seguido da OAB Alagoas. Ressalta-se que a pontuação máxima, para essa parte do estudo de Araújo, Lopes e Dias (2022), é de 60 pontos sendo que, com exceção do CRC, as demais instituições analisadas (CRA, CORECON e OAB) não obtiveram nem 50% da pontuação total.

A *transparência passiva*, categoria com menos itens, teve atendimento médio de 85%, sendo que o item 12 apresentou 100% de atendimento e o item 13 apresentou o menor índice, 71%, devido ao não atendimento por parte dos estados de Amazonas e Tocantins. Esse fato é semelhante ao encontrado em estudo anterior de Raupp (2016), que verificou que as capitais do Amazonas e do Tocantins têm índices insatisfatórios no que se refere ao atendimento da transparência passiva.

Na perspectiva dos 13 itens analisados, observa-se que 6 itens apresentaram 100% de atendimento, os outros 7 itens restantes apresentaram índice abaixo da média geral. Apenas o estado do Amazonas não atendeu ao item 2, que trata dos endereços, telefone e horários; quanto ao registro de despesas, item 4, o estado de Roraima foi o único a não atender; no item 7, apenas o estado de Amapá não disponibilizou perguntas e respostas no *site* do conselho. Quanto ao item 11, que foi o item com menor índice, não foi acatado por Amapá, Amazonas e Pará. É pertinente evidenciar que o item 5, que avalia a divulgação de informações sobre licitações, contratos e seu resultados, não foi atendido pelos estados do Amapá e de Roraima, tal constatação concorda com o estudo feito por Pedrosa, Barbosa, Rezende e Vasconcelos (2017), que também avaliou a transparência nos conselhos regionais de contabilidade de todos os estados brasileiros e constatou a não disponibilização das informações sobre licitações nos conselhos regionais da região Norte.

Na Tabela 3, apresentam-se as estatísticas descritivas das variáveis: índice de transparência, quantidade de delegacias, quantidade de funcionários, quantidade de profissionais registrados e orçamento.

Tabela 3 – Estatísticas descritivas

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Mediana	Desvio Padrão
Índice de Transparência	0,86	0,76	1,00	0,92	0,10
Delegacias	4,57	0	11,00	3,00	4,72
Funcionários	16,29	8,00	36,00	16,00	9,48
Profissionais registrados	4.531,67	1.232,00	12.271,00	2.493,50	4.438,89
Orçamento	2.866.285,00	813.000,00	6.156.657,00	2.297.089,00	1.932.889,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante dos dados apresentados na Tabela 3, percebe-se que o *índice médio de transparência* foi de 87% e a mediana 92%, o que indica que a maioria dos conselhos regionais que compõem a amostra da pesquisa está acima da média. A diferença entre o índice atendimento mínimo e máximo constatado nesta pesquisa é de 23%, tal constatação corrobora o desvio padrão determinado, de 10%, que demonstra a flutuação da variável em torno da média encontrada.

Quanto à variável *delegacias*, é possível observar uma grande disparidade, o máximo é representado pelo conselho regional do estado do Pará, que apresentou 11 delegacias regionais, enquanto o mínimo é representado pelos estados do Amapá e de Roraima, onde não existem delegacias regionais. A média da variável delegacias é de 4,57 e a mediana de 3,00 delegacias, expondo que a maior parte dos conselhos estudados está abaixo da média em número de delegacias. O desvio padrão reflete a dispersão no resultado, sendo 4,72 delegacias nesta variável. Pode-se também determinar que os estados que estão acima da média em número de delegacias apresentaram um índice médio de transparência de 87,18% e os que estão abaixo da média de delegacia, 86,54%, e isso confirmou que, apesar de bem próximos os percentuais, os estados que foram mais transparentes são os que têm mais delegacias.

Observa-se, ainda, na variável *funcionários*, que o número mínimo é 8, representado pelo estado do Amapá. Por outro lado, o máximo é 36, representado pelo estado do Pará, ou seja, uma diferença de 450%. A média de funcionários entre os estados é de 16,29 e a mediana é 16,00, o que deixa claro que a maioria dos conselhos está abaixo da média em número de funcionários. A dispersão dos resultados é 9,48 funcionários, representado pelo desvio padrão. Pode-se também destacar que a média de índice de transparência dos conselhos abaixo da média de funcionários é 86,53%; e a média do índice de transparência dos conselhos que têm mais de 16,29 funcionários é 87,18%, o que deixou explícito que os conselhos regionais que apresentam mais funcionários são mais transparentes.

Na perspectiva de profissionais registrados, que incluem contadores e técnicos em contabilidade, o estado de Roraima representa o número mínimo, 1.232 registrados; e o Pará, o número máximo de registrados, 12.271, uma diferença acentuada de 11.039 registrados. A média de registrados é 4.531,67 e a mediana 2.493,50, o que deixa claro que a maioria dos estados está abaixo da média no número de registrados, acima da média estão os conselhos do estado do Pará e do Amazonas. O desvio padrão de 4.438.89 registrados, reflete essa discrepância nos dados obtidos. Quanto à transparência dos conselhos acima da média na variável *profissionais registrados*, o índice é 84,62%, e os conselhos abaixo da média apresentam índice de 87,69%. Esse dado expôs que os conselhos com mais registrados não são os que mais atendem à Lei de Acesso à Informação; este fato é discordado pelo estudo semelhante de Bernardo, Reis e Sediya (2017), que afirmaram não existir uma relação significativa entre o número de profissionais e o nível de transparência municipal.

Pela ótica da variável *orçamento*, existe uma grande assimetria entre os conselhos regionais. O orçamento mínimo é de R\$ 813.000,00, representado pelo estado de Amapá, enquanto o orçamento máximo é ostentado pelo estado do Pará, no valor de R\$ 6.156.67,00. A média orçamentária foi de R\$ 2.866.285,00 e a sua mediana no valor de R\$ 2.297.089,00, o que indicou que maior parte dos conselhos estudados têm um orçamento menor que a média; os que se sobressaíram foram Amazonas, Pará e Rondônia. Os Conselhos acima da média de orçamento apresentaram índice de transparência de 89,74%, enquanto os que estão abaixo da média orçamentária apresentaram índice de 84,62%, o que demonstra que os conselhos regionais com maiores orçamentos possuem uma maior tendência de serem mais transparentes. O desvio padrão encontrado foi de R\$ 1.932.889,00, evidenciando a dispersão dos dados em relação à média e reforçando a assimetria entre os conselhos. Ainda nesta variável, pode-se afirmar que os resultados deste trabalho são semelhantes aos resultados encontrados por Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2012), Ribeiro e Zuccolotto (2014) e Silva e Bruni (2019), que, ao investigarem a relação entre o orçamento e a transparência municipal, destacaram que as entidades com maiores orçamentos tendem a ser mais transparentes, indicando que, quanto mais recursos um ente tem para realizar as suas atividades, mais informações serão disponibilizadas (Bernardo, Reis, & Sediya, 2017).

Por meio da Tabela 4, apresenta-se uma visão geral dos indicadores deste estudo, as variáveis que foram encontradas por cada estado, as categorias da transparência e a transparência total de cada estado.

Tabela 4 – Visão geral dos indicadores

Indicador	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO
Delegacias	1	7	0	11	3	0	10
Funcionários	9	17	8	36	16	11	17
Profissionais	1.347	7.353	1.680	12.271	4.390	1.232	3.307
Orçamento	2.275.608	4.480.414	813.000	6.156.657	3.175.000	866.227	2.297.089
Atributos da informação	3	2	3	3	3	3	3
Transparência Ativa	7	7	5	7	8	5	8
Transparência Passiva	2	1	2	2	2	2	1
Transparência Total	92%	76%	76%	92%	100%	76%	92%

Fonte: Dados da pesquisa.

De modo geral, constata-se que, mediante as variáveis expostas, existem evidências de que os conselhos mais robustos têm uma tendência de serem mais transparentes. Nessa ótica, destaca-se o estado do Amazonas, que, apesar de apresentar o segundo maior orçamento, apresentou o índice mínimo neste estudo, o que contrariou os estudos anteriores apresentados que constataram uma relação positiva entre orçamento e nível de transparência (Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012; Ribeiro & Zuccolotto, 2014; Silva & Bruni, 2019). Outra excepcionalidade é o estado do Acre, que teve o segundo menor indicador nas variáveis *delegacias* e *profissionais registrados*, e mesmo assim apresentou índice de transparência total acima da média, representado por 92%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo partiu da seguinte questão de pesquisa: qual o nível de atendimento à LAI dos conselhos profissionais de contabilidade sediados na região Norte? Nesse sentido, o objetivo da pesquisa foi analisar o nível de atendimento à LAI dos conselhos profissionais sediados na região Norte, adotando como referência as determinantes do Acórdão nº. 96/2016 do TCU (Brasil, 2016), que notificou os conselhos profissionais a se adequarem aos requisitos da LAI. Ademais, foram investigados os atributos da informação, a transparência ativa e a transparência passiva disponibilizados nos *sites* dos conselhos profissionais da região Norte do Brasil.

A partir disso, foram analisados os 13 itens do questionário nos portais de cada conselho e, a partir disso, constatou-se um índice de transparência de 86%, o que pode ser classificado como “alto”. Os conselhos foram avaliados com base em 13 quesitos, em que apenas 1 estado atendeu 100% dos itens, enquanto 3 estados ficaram abaixo do índice geral abordado no desenvolvimento desta pesquisa.

Os resultados apresentados, no geral, evidenciaram que os conselhos regionais que são mais robustos, mediante as variáveis expostas, apresentaram uma relação positiva com o índice de transparência. As exceções destacadas foram o estado do Amazonas, que obteve o segundo maior orçamento e ao mesmo tempo teve o menor índice de transparência encontrado, enquanto o estado do Acre assumiu o segundo menor quantitativo em funcionários e delegacias, mas que, mesmo assim, ostentou um nível de transparência acima da média.

Diante dos resultados encontrados, por meio da metodologia adotada neste estudo, notou-se que, de fato, existe muito caminho a ser percorrido. Identificou-se que informações vitais, como licitações e despesas, ainda não são divulgadas pelos conselhos do estado de RR e AP. De modo geral, todos os conselhos apresentaram alguma plataforma de transparência padronizada, em que deveria ser possível ativamente atender aos requisitos básicos da transparência. Apesar disso, constatou-se a ausência de um processo ordenado para a constante divulgação de informações, tendo como exemplo positivo do estado de Rondônia, o qual obteve um índice de 100%.

O desenvolvimento desta pesquisa buscou ampliar discussões e saberes sobre a transparência, não somente pelos entes que compõem a administração pública direta, como também pelos membros da administração indireta. Além disso, se fez necessária em virtude de averiguar se, decorridos os prazos, os conselhos profissionais de contabilidade da região Norte do Brasil estão adequados aos requisitos exigidos pelo Acórdão nº 96/2016. Este estudo contribuiu ao oferecer a possibilidade de auxiliar os gestores dos conselhos profissionais sobre o cumprimento de práticas de transparência, colaborando também com os profissionais registrados no que tange à fiscalização e transparência das ações dos gestores.

Esta pesquisa apresentou algumas limitações que surgem naturalmente no seu desenvolvimento e que não foram suplantadas. Assim, é possível evidenciar o apego aos aspectos legais da matéria aplicada aos conselhos, que apesar de se encontrar nestes resultados um estado com nível máximo de atendimento, isso por si só não é suficiente para determinar que, de fato, a probidade está presente nas informações prestadas. Nessa ótica, sugerem-se pesquisas futuras envolvendo um estudo dos itens pormenorizados da transparência, de modo que possibilite avaliar ou atestar a fidelidade das informações produzidas pelos gestores. Quanto aos profissionais, recomendam-se investigações envolvendo o detalhamento dos quesitos da transparência que são aplicáveis, além de comparar os níveis de transparência entre as regiões do Brasil.

REFERÊNCIAS

Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M. P., & López Hernández, A. M. (2017). Transparency in governments: a meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures. *The American Review of Public Administration*, 47(5), 550-573. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0275074016629008>

Alves, J. F., Miranda, A. R. A., Teixeira, M. A. C., & Souza, P. R. D. (2021). Active transparency ranking of municipalities in the Brazilian state of Minas Gerais: evaluation of transparency portals based on the Access to Information Law. *Cadernos EBAPE. BR*, 19, 564-581. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/cebape/a/yMhdYS9jWJMK3HZ8Jyqgbkg/?lang=en&format=html>

Andrade, M. M. D. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.

Antonio, L. M., Klosowski, A. L. M. (2014). Análise quanto ao atendimento às exigências da Lei de Acesso a Informação pelos municípios da Amcespar. In *Anais IV Congresso Brasileiro de Engenharia da Produção*. (p. 1-12). Ponta Grossa: Associação Paranaense de Engenharia da Produção. Recuperado de <http://anteriores.aprepro.org.br/conbrepro/2014/anais/artigos/eng%20o/34.pdf>

Araújo, X. M. B., Kronbauer, C. A., Carvalho, J. R. M., & Cirne, G. M. P. (2020). Quem está ficando para trás? Uma análise da transparência pública dos portais eletrônicos de municípios tocantinosenses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(44), 123-141. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n44p123>

Araújo, R. M., Lopes, A. B. O., & Dias, T. F. (2022). Transparência pública: análise de portais de Conselhos de Fiscalização Profissional no Nordeste Brasileiro. *Desenvolvimento em Questão*, 20(58), 1-22. Recuperado de <https://revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/12040>

Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. D. S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49, 643-675. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087>.

Barros, C. A. M. (2019). A possibilidade da fiscalização de quartéis do exército por parte dos conselhos de fiscalização profissional. *Revista da AGU*, 18(2), 35-70. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.25109/2525-328X.v.18.n.2.2019.1081>.

Bataglia, M. B., & Farranha, A. C. (2018). Controle social e acesso à informação: o papel da transparência passiva no enfrentamento à corrupção. *Interfaces Científicas Direito*, 6(3), 27-42. Recuperado de <https://periodicos.set.edu.br/direito/article/view/5865>.

Bento, L. V. (2020). Critérios de ponderação entre o direito de acesso a informações públicas e o direito à proteção de dados pessoais: lições a partir do modelo espanhol. *Revista da CGU*, 12(22), 184-195. Recuperado de https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/173

Bernardo, J. S., Oliveira Reis, A., & Sediya, G. A. S. (2017). Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. *Revista Ciências Administrativas*, 23(2), 277-292. Recuperado de <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/4131>.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília, DF: Diário Oficial da União.

Brasil. (1967). *Decreto-Lei nº 200/1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/Del0200.htm.

Brasil. (2005). *Decreto-Lei nº 5.482/2005*. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm.

Brasil. (2011). *Lei nº 12.527/2011*. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm.

Brasil. (2016). Tribunal de Contas da União. *Acórdão TCU nº 96/2016*. Relator: Ministro-Substituto Weder de Oliveira. Processo TC 014.856/2015-8. Ata 02/2016. Brasília, DF, Sessão 27/01/2016. Recuperado de http://transparencia.cfo.org.br/wp-content/uploads/2018/03/idSisdoc_10310026v18-02-ACORDAO-MIN-WDO-2015-12-17.pdf.

Camargo, C. G. G. & Deus, C. F. (2017). Accountability: responsabilidade na gestão pública. *Revista científica eletrônica de ciências aplicadas da FAIT*, (9)2, 01-07. Recuperado de http://fait.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/cfRpDskDUZkTE5G_2020-8-21-17-59-27.pdf.

Carli, D. T., & Bóries Fachin, G. R. (2017). A Lei de Acesso à Informação e a gestão de documentos. *Biblios*, (66), 47-59. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.5195/biblios.2017.308>.

Cavalcanti, J. M. M., Damasceno, L. M. D. S., & Souza Neto, M. V. D. (2013). Observância da lei de acesso à informação pelas autarquias federais do Brasil. *Perspectivas em ciência da informação*, 18, 112-126. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/pci/a/f4X6mHw-f83S46YHhWr3SbkM/abstract/?lang=pt>.

Cepik, M. (2000). Direito à informação: situação legal e desafios. *Informática pública*, 2(2), 43-56. Recuperado de http://pbh.gov.br/informaticapublica/ANO2_N2_PDF/ip0202cepik.pdf.

Controladoria Geral da União. (2020). *Portal da Transparência*. Controle Social. Recuperado de <http://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603399-control-social>.

Cidade, J. C. D. M., Carvalho, F. A. A. D., & Vieira, P. R. D. C. (2010). Imagem de um Conselho Profissional: estudo empírico sobre um caso brasileiro. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 5(3), 24-39. Recuperado de <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13214>.

Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016). A transparência ativa nos municípios de Santa Catarina: avaliação do índice de atendimento à lei de acesso à informação e suas determinantes. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(46), 24-34. Recuperado de <https://www.redalyc.org/journal/4775/477549367003/html/>.

Costa, B. R. M., & Valente, M. A. L. (2008). Responsabilidade social dos conselhos profissionais. *Consultoria Legislativa [internet]*, 1-13. Recuperado de <https://www.jornalgn.com.br/sites/default/files/documentos/2008-14144.pdf>.

Costa, B. S. (2020). *O regime jurídico dos empregados dos conselhos profissionais: a superação do paradigma estatutário*. São Paulo: Editora Dialética.

Cruz, C. F., Ferreira, A. C. D. S., Silva, L. M. D., & Macedo, M. Á. D. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>.

Dias, L. N. S., Aquino, A. C. B., Silva, P. B., & Albuquerque, F. S. (2020). Terceirização de portais de transparência fiscal em prefeituras municipais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e164383-e164383. Recuperado de <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/164383>

Ertel, R. M., & Reck, J. R. (2018). A ausência de transparência dos entes municipais no que se refere aos repasses de recursos públicos a entidades privadas nas áreas da Saúde e Educação: uma análise das informações lançadas nos Portais da Transparência. *Revista Jovens Pesquisadores*, 8(1), 84-96. Recuperado de <https://online.unisc.br/seer/index.php/jovenspesquisadores/article/view/11845>

Fernandes, F. N. (2012). A criação de conselhos profissionais e a delegação da atividade de fiscalização de profissões regulamentadas. *Debates em Direito Público: Revista de Direito dos Advogados da União*, Brasília, 11 (11), p. 67-82. Recuperado de <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/55926>.

Fonseca, M. O. (1999). Informação e direitos humanos: acesso às informações arquivísticas. *Ciência da informação*, 28(2), 146-154. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.18225/ci.inf.v28i2.845>.

Freitas, J. L., Moreira, C. R., & Macadar, M. A. (2013). A transparência como elemento nuclear no contexto de governo eletrônico e cidades inteligentes analisada pela lente da teoria institucional. In *Anais II Simpósio Internacional de Gestão de Projetos; I Simpósio Internacional de Inovação e Sustentabilidade*, 1-17, São Paulo. Recuperado de <https://hdl.handle.net/10923/10181>.

Ghisi, A. P. (1998). Conselhos profissionais-Controle de contas-Licitação. *Revista de Direito Administrativo*, 214, 259-301.

Kelly, J. M. (2010). *Uma breve história da teoria do direito ocidental*. Tradução de Marylene Pinto Michael. São Paulo: WMF Martins Fontes.

Klein, R. H., Luciano, E. M., & Macadar, M. A. (2015). Grau de transparência de dados abertos governamentais do site dados.rs.gov.br. *Revista Economia & Gestão*, 15(41), 256-285. Recuperado de <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/9965>.

Leite Filho, G. A., Colares, A. F. V., & Andrade, I. C. F. (2015). Transparência da gestão fiscal pública: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado de Minas Gerais. *Contabilidade: Vista & Revista*, 26(2), 114-136. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2647>.

Lima, M. P. D., Abdalla, M. M., & Oliveira, L. G. L. (2020). A avaliação da transparência ativa e passiva das universidades públicas federais do Brasil à luz da Lei de Acesso à Informação. *Revista do Serviço Público*, (71)3, 232-263. Recuperado de <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5990/1/4662-Texto%20do%20artigo-17162-1-10-20201211.pdf>

Lourenço, B. C. (2021). Controle social por meio da lei de acesso à informação no município de Glória D'Oeste-MT. *Revista Interdisciplinar Animus*, 1(10), 48-56. Recuperado de <https://animus.plc.ifmt.edu.br/index.php/v1/article/view/44>.

Macedo, S. V., Valadares, J. L., Ribeiro Filho, W. F., & da Silva Júnior, A. C. (2020). Transparência local: Implicações da Lei de Acesso à Informação em municípios mineiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 100-117. Recuperado de <https://revistas.ufjf.br/index.php/scg/article/view/18379>.

Machado, V. N., Marques, S. B. S. S., & Macagnan, C. B. (2013). Nível de transparência por meio da evidenciação de informações obrigatórias de municípios do Rio Grande do Sul. *ABCustos*, 8(3), 1-25. Recuperado de <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/317>.

Mendel, T. (2009). *Liberdade de informação: um estudo de direito comparado*. (2a ed.), Brasília: UNESCO. Recuperado de <https://www.gov.br/acessoainformacao/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/arquivos/liberdade-informacao-estudo-direito-comparado-unesco.pdf>.

Michener, G., Contreras, E., & Niskier, I. (2018). Da opacidade à transparência? Avaliando a Lei de Acesso à Informação no Brasil cinco anos depois. *Revista de Administração Pública*, 52(4), 610-629. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/75716>.

Michener, R. G. (2019). Brazil's information ecosystem: what is transparency's impact. *Revista da CGU*, 11(20), 1299-1310. Recuperado de https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/issue/download/32/pdf_65#page=65

Pedrosa, M. A. C., Barbosa, E. S., Rezende, I. C. C., & Vasconcelos, A. F. (2017). Transparência pública: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade. *Sustentabilidade e responsabilidade social*, 35.

Possamai, A. J., & Souza, V. G. (2020). Transparência e dados abertos governamentais: possibilidades e desafios a partir da lei de acesso à informação. *Administração Pública e Gestão Social*, 12(2), 523-528. <https://doi.org/10.21118/apgs.v12i2.5872>.

Raupf, F. M. (2016). Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 34-52. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/44494/realidade-da-transparencia-passiva-em-prefeituras-dos-maiores-municipios-brasileiros--->.

Raupf, F. M., Abreu, E., & Abreu, M. B. (2015). Disponibilização de informações à sociedade em meios eletrônicos: um estudo nas prefeituras dos maiores municípios brasileiros. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 14(42), 41-54. Recuperado de <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2121>.

Raupf, F. M., & Andrade, R. G. (2015). Transparency of City Councils in Brazil's Biggest Cities on the Perspective of the Law on Access to Information. In *Anais Conferência Internacional sobre Sistemas de Informação e Gestão de Tecnologia*. (p. 1-17). São Paulo: Contecsi.

Ribeiro, C. P. P., & Zuccolotto, R. (2014). A face oculta do Leviatã: transparência fiscal nos municípios brasileiros e suas determinantes socioeconômicas e fiscais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 37-52. Recuperado de <https://doi.org/10.4025/enfoque.v33i1.19619>.

Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.

Rocha, J. A. P. (2021). Acessibilidade digital para pessoas com deficiência nos acervos digitais produzidos durante a pandemia causada pela COVID-19. *Revista Brasileira em Humanidades Digitais*, 1(2), 23-41. Recuperado de <http://abhd.org.br/ojs2/ojs-3.3.0-9/index.php/rbhd/article/view/59>.

Rosa, T. C., & Baptaglin, L. A. (2016). O progresso na implantação da transparência informacional ativa no estado de Roraima: o caso do IFRR e da UFRR. *Ciência da Informação em Revista*, 3(3), 9-19. Recuperado de <https://brapci.inf.br/index.php/res/v/36444>.

Rosa, T. C., & Cabero, M. M. M. (2019). Transparência Pública: legislações de acesso à Informação Brasileira e Espanhola. *Páginas a&b: arquivos e bibliotecas*, 72-93. Recuperado de <https://ojs.letras.up.pt/index.php/paginasaeb/article/view/5464>

Rosa, R. S., Souza, Y., Teodoro, P., & Silva, Y. V. (2022). Regulamentação Profissional: Formação e prerrogativas de atuação profissional do Administrador frente à NBR 14.653-4–Avaliação de empreendimentos. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 8(1). Recuperado de <http://200.159.241.15/index.php/rasi/article/view/657>.

Silva, W. A. O., & Bruni, A. L. (2019). Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53, 415-431. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/rap/a/jmrS7r9ZVqjS-BXb5wKWJCKs/abstract/?lang=pt>.

Silveira, N. S. D., Martins, S., Pinto, T. R. G. S., & Faroni, W. (2016). Análise da transparência dos municípios da Zona da Mata mineira. *Revista de ciências humanas*, 16(2), 324-347. Recuperado de www.cch.ufv.br/revista/pdfs/vol16/artigo7dvol16-2.

Souza, J. D., Azevedo, N. L., Azevedo, P. H. B., & Paula, S. M. D. (2022). O grau de transparência ativa, passiva e global nos municípios produtores de petróleo da bacia de Campos/RJ-2021. *Gestão & Planejamento-G&P*, 23(1), 165-183. Recuperado de <https://revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/7315>.

Superior Tribunal Federal. (2001). *Mandado de Segurança nº 21.707-9/RJ*. Rel. Min. Carlos Velloso.

Tribunal de Contas da União. (2016, 02 de fevereiro). Conselhos de fiscalização profissional ainda não seguem Lei da Transparência, aponta TCU. *Tribunal de Contas da União*. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conselhos-de-fiscalizacao-profissional-ainda-nao-seguem-lei-da-transparencia-aponta-tcu.htm>.

Vergara, S. C. (2006). *Projetos e relatórios de pesquisa*. São Paulo: Atlas.

Vianna Júnior, A. J. D. O., Abreu, J. C. A., Ramos, E. M. S. R., & Bernardes, S. A. P. (2019). Contribuições da Lei de Acesso à Informação para o avanço da transparência no Brasil. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 16(3), 134-152. <https://doi.org/10.25112/rgd.v16i3.1778>.

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2017). Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. *Organizações & Sociedade*, 24, 390-411. <https://doi.org/10.1590/1984-9240822>.

RELAÇÃO CUSTO VERSUS QUALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL

RELATION COST VERSUS QUALITY OF SERVICES PROVIDED BY ELECTRICITY DISTRIBUTORS IN BRAZIL

Artigo aprovado e apresentado no XXIX Congresso Brasileiro de Custos, realizado entre 16 e 18 de novembro de 2022, em João Pessoa/PB.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo examinar a relação entre os custos e a qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil listadas na Brasil Bolsa Balcão (B3). A amostra é formada por 21 empresas com dados referentes ao período 2015-2019. O custo foi mensurado a partir do valor reconhecido pelas empresas como custo do serviço prestado para cada exercício social na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Como medidas para a qualidade dos serviços prestados, adotou-se: (i) Índice ANEEL de Satisfação do Consumidor (IASC) – medida de qualidade externa; e (ii) Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (DEC) e Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (FEC) – medidas de qualidade internas. Como medidas de controle, foram testadas a idade, gastos com Pesquisa & Desenvolvimento, rentabilidade, governança corporativa e controle. Foram feitas estimações com regressões lineares em painel balanceado e regressão quantílica. Os resultados mostram que o custo desses serviços absorve, na média, mais de 80% do faturamento. O custo reconhecido no período relaciona-se positivamente com a qualidade dos serviços ofertados. A evidência mostra que maiores valores de custo explicam aumentos no IASC e reduções de DEC e FEC, sinalizando o efeito favorável do custo na qualidade nesse setor. As medidas de controle também explicam variações da qualidade. Conclui-se que o custo pode ter o papel de variável estratégica importante na prestação de serviço dentro do setor de energia elétrica no Brasil.

Palavras-chave: Custeio; Qualidade dos serviços; Setor de energia elétrica.

ABSTRACT

This study aims to examine the relationship between costs and the quality of services provided by electricity distributors listed in Brazilian Stock Exchange. The sample consists of 21 companies with data referring to the period 2015-2019. The cost was measured based on the amount recognized by the companies as cost of the service provided each year in the Income Statement. As measures for the quality of services provided, the following were adopted: (i) ANEEL Consumer Satisfaction Index (IASC) – external quality measure; and (ii) Equivalent Interruption Duration per Consumer Unit (DEC) and Equivalent Interruption Frequency per Consumer Unit (FEC) – internal quality measures. As control measures, age, Research & Development expenses, profitability, corporate governance and control were tested. Estimates were made with linear regressions in balanced panel and quantile regression. The results show that the cost of these services absorbs, on average, more than 80% of revenue. The cost recognized in the period is positively related to the quality of the services offered. Evidence shows that higher cost values explain increases in IASC and reductions in DEC and FEC, signaling the favorable effect of cost on quality in this sector. Control measures also explain quality variations. It is concluded that the cost can play an important strategic variable role in the provision of services within the electric energy sector in Brazil.

Keywords: Costing; Quality of services; Electricity sector.

Andreia Arruda de Oliveira

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Analista de P&O Júnior na Companhia Energética do Ceará (COELCE). E-mail: andrea_arruda_ol@outlook.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-9247-8245> Lattes: <https://lattes.cnpq.br/5861892957931616>

José Glauber Cavalcante dos Santos

Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor Adjunto do Departamento de Contabilidade da UFC. Professor Colaborador do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC/UFC). E-mail: jglauber_cont@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7971-3542>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6504002229432733>

1 INTRODUÇÃO

Inadequação da estrutura em termos de qualidade é uma das primeiras barreiras para o crescimento e desenvolvimento econômico do Brasil. Investimentos públicos e privados tendo foco em infraestrutura econômica correspondem a apenas 0,75% e 1,1% do PIB ao ano. Além disso, sobre o setor de energia elétrica, destaca-se a elevação do risco regulatório em função de intervenções políticas nas legislações que afetam a receita das empresas do setor (Rocha, 2022).

A gestão estratégica de custos impõe-se como uma ferramenta que auxilia no processo de melhoria contínua e na criação de valor, desde que esteja relacionada com a qualidade e a satisfação dos clientes/consumidores, potencializando os processos produtivos de forma mais eficiente, reduzindo custos e alavancando os lucros. Ela vincula-se à busca por qualidade dos produtos e serviços, objetivando assegurar às organizações vantagem competitiva diante dos concorrentes, passando a compor as estratégias empresariais (Souza & Collaziol, 2006).

A qualidade, por seu turno, refere-se à eficiência e produtividade organizacional, visto que, para Lopes, Hernandez e Nohara (2009), a entrega de serviços de forma eficiente e com a qualidade desejada impede que ocorra a insatisfação dos consumidores. Com isso, são evitados principalmente custos financeiros e humanos para compensar os danos causados pela prestação inadequada do serviço. Por outro lado, a excelência na avaliação da qualidade em serviços causa consequências favoráveis como a manutenção e a atração de novos clientes, a redução de custos e a melhoria da imagem corporativa (Mondo & Fiates, 2013).

Zeithaml, Parasuraman e Berry (2014) explicam que os gastos em melhoria de serviços são compensados quando esses aprimoramentos são percebidos pelos clientes. À vista disso, a qualidade transforma-se em estratégia de lucros para as empresas. A qualidade dos serviços se coloca como essencial a qualquer operação, já que possui enfoque na satisfação percebida pelo cliente (Endrici & Grassano, 2020). Reis (2007) esclarece que o valor percebido em relação ao produto/serviço pode depender da qualidade e é condicionado, inclusive, ao custo.

Ainda conforme Reis (2007), iniciativas da qualidade são estrategicamente relevantes à continuidade do negócio e derivam, inclusive, do emprego de tecnologia nos processos. Pressão por segurança, limpeza, sustentabilidade e confiabilidade do produto/serviço torna-se cada vez mais frequente. Assim, evidencia-se conexão entre a qualidade e os custos dos produtos e serviços, pois tais gastos, de alguma forma, voltam-se à satisfação dos consumidores.

Diante disso, constam na literatura diversos estudos que, embora defendam que o custo é uma importante variável que auxilia na compreensão da qualidade dos serviços, não verificam consenso (Ida, Berechman & Levy, 2018; Lazzari, Eberle, Dorion & Gonçalves, 2009; Molinos-Senate, Maziotis & Sala-Garrido, 2016; Mondani, Albuquerque & Lizarelli, 2014; Tinoco & Ribeiro, 2014).

Nesse sentido, destaca-se nesta pesquisa o setor de energia elétrica devido ao seu caráter de essencialidade social e econômica para o país. Portanto, trata-se de um setor sensível e que está sob regulação da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) desde dezembro de 1996. As empresas reguladas precisam atender a fatores previamente estabelecidos para adequar a sua operacionalização a objetivos da regulação. Por conseguinte, as distribuidoras de energia devem realizar suas operações sempre voltadas para a qualidade do produto e do serviço que trata do fornecimento de energia elétrica (Andrade & Farias, 2018).

Dentre os segmentos de energia elétrica, o de distribuição é o que mais investe no Brasil, balizado na qualidade dos serviços prestados e satisfação dos clientes (Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica [ABRADEE], 2021).

É importante frisar que a regulação econômica do segmento de distribuição atua no preço da energia elétrica embutindo custos que garantem uma operação segura e ininterrupta do fornecimento de energia. Compete à gestão das empresas equilibrar custos frente às tarifas estabelecidas e, além disso, propiciar condições de lucratividade e qualidade dos serviços.

Posto isso, a presente pesquisa investiga a contribuição do custo na satisfação baseada na qualidade dos serviços prestados no âmbito do setor de energia elétrica. Destarte, questiona-se: **qual o impacto dos custos incorridos na prestação dos serviços sobre a qualidade desses serviços nas distribuidoras de energia elétrica no Brasil?** O objetivo da pesquisa é examinar a relação entre os custos e a qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica no Brasil listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3).

Esta pesquisa possui diferenciais importantes em relação à literatura prévia. Embora os estudos de Ida *et al.* (2018), Molinos-Senate, Maziotis e Sala-Garrido (2016), Mondani *et al.* (2014) já tenham explorado a relação custos e qualidade dos serviços, nenhum deles examinou o impacto direto do custo realizado e reconhecido no período nos indicadores de qualidade. Isso foi possível a partir da aplicação de estimativas de modelos de regressão linear múltipla, outro aspecto que diferencia esta pesquisa das demais. Por exemplo, Mondani *et al.* (2014) compara apenas duas empresas, AES SUL e COELBA, considerando o custo, sendo a qualidade medida de classificação. Neste estudo, como inovação, custo e qualidade são relacionados linearmente. A adoção do modelo quantílico nas análises produz evidências mais robustas do estudo e seria outro diferencial metodológico. Essas são lacunas importantes preenchidas pela pesquisa.

Justifica-se esta pesquisa visto que essas empresas integram um segmento relevante para o desenvolvimento econômico do Brasil. Os resultados da pesquisa devem auxiliar os gestores a desempenhar estratégias com foco na gestão de custos tendo em vista a percepção dos clientes em relação aos serviços oferecidos nesse setor. Essa questão torna-se ainda mais pertinente em razão da regulação setorial, que estabelece alguma regras de operacionalização.

Desse modo, mostra-se profícuo estudo dessa natureza em torno do setor que constitui segmento econômico relevante para qualquer economia, sendo a energia elétrica bem essencial pelo seu consumo e disponibilidade de forma ininterrupta.

A contribuição e a relevância deste trabalho se dão ainda pela importância da qualidade dos serviços prestados por distribuidoras de energia elétrica, podendo refletir no desempenho econômico-financeiro dessas empresas. Já na perspectiva da eficiência em relação à utilização dos recursos e criação de lucratividade, o estudo interessa a investidores, ao agente regulador e aos consumidores finais (Oliveira, Lopes, Meurer & Barros, 2020). Pode-se destacar que este estudo contribui com a literatura que investiga o setor elétrico brasileiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Estratégica de Custos e a Qualidade

Com o advento da globalização e avanços tecnológicos por ela trazidos, as organizações sofreram consequências para se adaptarem às inovações exigidas para continuar e competir no mercado. A crescente expansão de negócios impulsiona nas organizações o desejo de alavancar operações e resultados (Souza, Silva & Pilz, 2010).

Nesse sentido, considerando a competição de mercado, os clientes estão mais exigentes por produtos e serviços de alta qualidade. Albuquerque, Carvalho e Bonizio (2014) salientam sobre a importância da qualidade nesse cenário para a sobrevivência de uma organização. Além disso, quando trabalhada com ênfase nos custos, a qualidade produz eficiência nos processos produtivos (Almeida, Colares, Lamounier, & Mário, 2010).

Assim, a qualidade de produtos e serviços é relevante para as organizações se manterem com diferencial no mercado, criarem vantagens competitivas e até alavancarem seus resultados. Isso porque a melhor qualidade nos produtos poderá aumentar a participação no mercado e o volume de vendas, além de diminuir os custos da empresa (Albuquerque *et al.*, 2014).

Diante disso, a gestão de custos associa-se à busca por qualidade dos produtos e serviços e, por conseguinte, objetiva assegurar às organizações vantagem competitiva diante dos seus concorrentes, passando a integrar as estratégias empresariais (Souza & Collaziol, 2006). Mais além, programas de melhoria da qualidade, quando bem-sucedidos, ajudam na redução dos custos unitários de produção e aumentar a produtividade (Almeida *et al.*, 2010).

Em meio ao imperativo da criação de vantagem competitiva sustentável visando manter-se no mercado, a gestão estratégica de custos é essencial ao desenvolvimento das organizações. Por isso, a contabilidade de custos se transforma em uma ferramenta da gestão estratégica que gera informações necessárias ao desenvolvimento, implantação e monitoramento das escolhas estratégicas ligadas a vantagens competitivas de longo prazo (Souza *et al.*, 2010).

Verifica-se, portanto, que a gestão da qualidade assume uma característica de ferramenta estratégica na eficiência e eficácia organizacional (Schneider, 2018). Com isso, a qualidade, está progressivamente relacionada à eficiência e à produtividade organizacional. A entrega de serviços de forma eficiente e com a qualidade desejada evitará que ocorra a insatisfação dos consumidores, além dos custos financeiros e humanos para compensar os danos causados pela prestação inadequada de serviço (Lopes *et al.*, 2009).

A qualidade na prestação do serviço possui como premissa atrair e reter consumidores, além de proporcionar aos gestores do negócio variedade de serviços otimizados com redução de custos operacionais e vantagem competitiva (Lopes *et al.*, 2009). Por essa razão, explicam Mondo e Fiates (2013), a excelência na avaliação da qualidade em serviços causa consequências como manutenção e atração de novos clientes, diminuição de custos e melhoria da imagem corporativa. Portanto, pode-se notar a conexão entre qualidade e custos dos produtos e serviços, pois esses gastos, de alguma forma, refletirão sobre a satisfação dos consumidores.

Ressalta-se que os custos que as organizações têm na busca por melhorias de serviços, com qualidade e satisfação dos clientes, refletem no resultado. Isso acontece porque a qualidade impulsiona: vantagem no aumento de lucros com preços diferenciados (curto prazo); expansão do mercado e ganho de participação (longo prazo) (Zeithaml *et al.*, 2014). Assim, a qualidade adquire condição de diferencial competitivo nos mercados. Lazzari *et al.* (2009) explicam que quando as organizações desejam atender às necessidades ou expectativas do cliente, a qualidade apresenta uma relação direta na prestação do serviço. Isso é ressaltado quando o atendimento é desenvolvido ao menor custo possível para a organização.

Seguindo essa lógica, gastos em melhoria de serviços, que acabam refletindo seu custo, são compensados se esses aprimoramentos forem percebidos pelos clientes. Logo, a qualidade transforma-se em estratégia de lucros (Zeithaml *et al.*, 2014). Deve-se ressaltar que o custo-benefício é um importante preditor da satisfação do consumidor, sendo essa relação positiva (Rajaguru, 2016).

Estudos como os de Molinos-Senate *et al.* (2016) e Ida *et al.* (2018) trazem evidências de relação entre custos realizados pelas empresas e a qualidade em dois segmentos de prestação de serviços sob regulação: suprimento de água na Inglaterra e País de Gales; transporte público de ônibus (Israel). Segundo Molinos-Senate *et al.* (2016), a melhoria da qualidade dos serviços depende dos custos das empresas.

Percebe-se o papel da gestão estratégica de custos como uma ferramenta que auxilia no processo de melhoria contínua e criação de valor, desde que atrelada à qualidade e à satisfação dos clientes/consumidores. Essa interseção gerencial, além de conduzir processos produtivos de forma mais eficiente, reduz os custos e, conseqüentemente, alavanca os lucros. Diante disso, o presente estudo investiga a contribuição do custo sobre a satisfação baseada na qualidade dos serviços prestados no âmbito do setor de energia elétrica.

2.2 Qualidade, Clientes e Satisfação na Prestação de Serviços

A qualidade na prestação de um serviço tem como premissa atrair e reter consumidores, além de proporcionar à gestão do negócio uma variedade de serviços otimizados com redução de custos operacionais e vantagem competitiva (Lopes *et al.*, 2009).

Por essa razão, explicam Mondo e Fiates (2013), a excelência na avaliação da qualidade em serviços provoca consequências como a manutenção e a atração de novos clientes, a redução de custos e a melhoria da imagem corporativa. Em meio a isso, pode-se notar conexão entre a qualidade e os custos dos produtos e serviços, pois esses gastos, de algum modo, refletirão sobre a satisfação dos consumidores.

De acordo com Albuquerque *et al.* (2014), a qualidade está relacionada à adequação do produto ao seu objetivo. Posto isso, observa-se que a qualidade deve estar de acordo com (i) as conformidades do projeto e com (ii) as necessidades do usuário. Enquanto isso, na perspectiva do *marketing*, a qualidade deve ser percebida e é voltada para a satisfação do cliente (Schreider, 2018). Segundo Lopes *et al.* (2009), o conceito de qualidade percebida de serviços pode ser sustentada em diferentes perspectivas: qualidade ideal, qualidade mínima exigida e qualidade observada de um determinado serviço.

Os construtos qualidade e satisfação percebida são intimamente relacionados. Zeithaml *et al.* (2014) argumentam que qualidade e satisfação atendem os anseios dos clientes conforme expectativas e necessidades a respeito do produto/serviço oferecido. Se o desempenho efetivo do serviço em relação ao esperado evidencia-se, qualidade e satisfação serão alcançadas.

Assim, pode-se sugerir que a qualidade do serviço será alta se proporcionar satisfação ao cliente com o atendimento das expectativas individuais. A qualidade percebida do serviço é conceituada como a diferença entre as expectativas ou desejos dos clientes e suas percepções de serviço prestado (Zeithaml *et al.*, 2014).

A satisfação do cliente em relação ao produto ou serviço afeta a percepção da qualidade do próprio serviço. Fatores como expectativas, desempenhos percebidos e não confirmação das expectativas, antecedem a satisfação, além da avaliação de valor do serviço que deve refletir na sua qualidade e os sacrifícios envolvidos para aquisição (Schreider, 2018). Entre principais sacrifícios estão os de ordem econômico-financeira, sendo exemplo o custo de aquisição, que acaba refletindo o custo de produção.

Tinoco (2011) explica que a satisfação também pode ser entendida como uma avaliação realizada pelo cliente, com respeito a um produto ou serviço, referente ao atendimento ou não das necessidades e expectativas do próprio cliente. Assim, o consumidor final espera que os esforços que foram realizados para aquisição e consumo do produto/serviço alcancem as suas demandas no que diz respeito à finalidade desse produto/serviço.

Além disso, a satisfação, quando analisada segundo um viés psicológico, conceitua-se como um julgamento sobre a característica do serviço que cria maiores ou menores níveis de realização de prazer relacionado ao consumo, tornando-se fluxo de interação entre atividades comportamentais e mentais. No entanto, um dos determinantes preponderantes da satisfação está relacionado com a desconformidade de expectativas do consumidor (Schreider, 2018).

Para Lazzari *et al.* (2009), a qualidade em serviço relaciona-se à experiência vivenciada pelo cliente, o que torna mais complexa essa mensuração no âmbito dos serviços. Para mensurar a qualidade, leva-se em consideração a satisfação do cliente, que varia conforme necessidades e expectativas em torno do serviço prestado. Por isso, defende-se que a avaliação da satisfação a partir da qualidade sujeita-se à contemplação de quesitos, tangíveis e intangíveis.

O interesse das firmas está na percepção positiva da qualidade pelo cliente que conduza à satisfação. Porém, os gestores precisam identificar os atributos que explicitam essa condição, (Lazzari *et al.*, 2009). Identificados esses fatores, a gestão poderá atuar direcionando ações e planos estratégicos, bem como realizando gastos que melhorem a qualidade dos produtos. Isso se mostra pertinente no escopo gerencial, porque os custos podem ser afetados por variáveis de difícil controle: setor, escassez de insumos, cadeia produtiva ou ciclos climáticos.

Zeithaml *et al.* (2014) apontam alguns fatores que explicam a qualidade e a satisfação de serviços: (i) elementos tangíveis – aparência de instalações físicas, equipamentos, pessoal e material de comunicação; (ii) crença na capacidade de realização confiável e correta do serviço; (iii) responsividade – disposição para a prestação do serviço de modo adequado e tempestivo; (iv) segurança no conhecimento e cortesia dos funcionários com a capacidade de transmitir confiança e segurança; e (v) empatia para atenção cuidadosa e individualizada que a empresa proporciona aos clientes.

Verifica-se que os custos com produção da empresa acabam relacionados a diversos dos fatores enumerados por Zeithaml *et al.* (2014). Por exemplo, enquadrando-se no caso do setor de energia elétrica, cabe a valorização dos funcionários mediante qualificação visando melhoria dos serviços. Hidayah, Dewi e Listiowati (2020) mostraram que, para os serviços hospitalares, gastos com remuneração podem ser estratégia positiva em termos de qualidade dos serviços, efetividade dos custos e desempenho. Diante da revisão da literatura apresentada, fica proposta a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁: Há relação significativa entre os custos reconhecidos pelas empresas e a qualidade dos seus serviços prestados.

Pesquisas como Ida *et al.* (2018), Lazzari *et al.* (2009), Molinos-Senate *et al.* (2016), Mondani *et al.* (2014), Tinoco e Ribeiro (2014) têm sugerido que os custos desempenham papel importante sobre a qualidade dos serviços. Mas, não se verifica consenso entre as evidências apontadas. Supõe-se que maiores custos com a produção/prestação dos produtos/serviços, em parte, expliquem a qualidade percebida e isso se reflita na satisfação do consumidor. Espera-se que, na média, maiores custos expliquem variações positivas/favoráveis na qualidade. Destaca-se que a questão ganha pertinência se observada no contexto de setores sob regulação, caso da energia elétrica. A regulação afeta as atividades econômicas considerando a sua função de atuar nas falhas de mercado.

2.3 Distribuição de Energia Elétrica no Brasil

O setor elétrico brasileiro viveu uma reestruturação caracterizada pelo marco regulatório promovido pela Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, que dispõe sobre a comercialização de energia elétrica. As alterações realizadas pela referida lei trouxeram novas perspectivas ao setor com a retomada dos investimentos na geração, transmissão e distribuição de energia elétrica.

Com esse marco regulatório, um novo modelo foi introduzido no setor, que então buscou atrair o capital público e privado, além de incentivar a criação de um ambiente institucional favorável à implantação de novos projetos (Fogaça, Marques & Penha, 2019). O segmento privado é responsável pela distribuição de cerca de 60% da energia; só as empresas públicas respondem por 40% (ABRADEE, 2021).

Fogaça *et al.* (2019) expõem que o sistema elétrico brasileiro está dividido em três segmentos: 1) geração, 2) transmissão, 3) distribuição e comercialização. A distribuição é o que recebe a energia do segmento de transmissão e a distribui aos pequenos e médios consumidores (residências, comércios e indústrias), denominados consumidores finais.

A qualidade do serviço de distribuição de energia elétrica brasileiro, segundo Almeida *et al.* (2010), abrange a continuidade dos serviços, nos seus aspectos de duração e frequência, além dos tempos de atendimento às ocorrências emergenciais. Deckmann e Pomilio (2020) definem a qualidade de energia elétrica como uma medida de quão bem a energia elétrica pode ser utilizada pelos consumidores.

Andrade e Farias (2018) complementam a ideia ao considerarem que as empresas de distribuição de energia elétrica dispõem de qualidade nos serviços prestados quando atendem às solicitações do cliente, no que diz respeito aos seguintes aspectos: qualidade do atendimento, conformidade da energia elétrica, padrões estabelecidos no de nível de tensão e frequência.

Há uma definição legal para a adequação dos serviços e ela encontra-se no artigo 6º da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos. Serviço adequado é aquele que satisfaz condições específicas voltadas à segurança, generalidade, eficiência, continuidade, regularidade, cortesia e atualidade na prestação de serviços, além da modicidade das tarifas (Andrade & Farias, 2018).

Com isso, distribuidoras de energia devem realizar suas operações sempre voltadas para a qualidade do produto e do serviço que trata do fornecimento de energia elétrica (Andrade & Farias, 2018). Devido à regulação específica do setor, as empresas devem atender a esses fatores previamente estabelecidos, portanto, adequar a sua operacionalização aos objetivos da norma.

Nesse contexto, Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) emerge como o órgão regulador do setor de energia elétrica no Brasil por meio da Lei nº 9.427, de dezembro de 1996, e do Decreto nº 2.335, de 6 de outubro de 1997. A ANEEL é uma autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia (ANEEL, 2015). O papel desse agente regulador, nesse caso, é relevante ao setor econômico. Para Manoel, Hayashi e Silva, (2018), após atuação da ANEEL, foram percebidas melhorias tocantes à segurança de profissionais e clientes. Essas mudanças estão refletidas nos indicadores de qualidade e sustentabilidade (modicidade tarifária e redução dos impactos ambientais). Isso faz com que o setor de energia elétrica adquira caráter de excelência, competitividade e integração com a comunidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo volta-se ao setor de energia elétrica, segmento sensível da economia do Brasil. Com a regulação pela ANEEL, o setor segue em processo de crescimento e abertura de capital. Até a data de verificação (05/03/2021), 59 empresas eram listadas na bolsa de valores brasileira (B3), o que viabiliza o acesso às demonstrações contábeis para consecução dos dados secundários pretendidos.

A amostra do estudo constitui-se a partir do cruzamento dessa base de dados com a lista de 91 empresas que divulgam informações, por meio da ANEEL, sobre qualidade dos serviços, variável de interesse da pesquisa. A intersecção entre esses grupos resultou na amostra final de 21 empresas distribuidoras de energia elétrica.

Destarte, essa amostra é classificada como não probabilística, selecionada com base no critério de acessibilidade de dados. O principal critério de inclusão na amostra é a disposição de dados individuais para as variáveis de interesse, custo dos serviços e qualidade dos serviços, acessíveis nas demonstrações contábeis (B3) e relatórios anuais (ANEEL).

O período alusivo aos dados compreende 2015-2019, o que proporciona ao estudo obter evidências atuais e que compreendem um período extenso. Até a análise dos dados, não havia publicação dos dados referentes a período superior.

Recorre-se ao método de regressão linear múltipla com dados em painel balanceado, o que permite examinar a existência de relação entre as variáveis de interesse. A regressão linear múltipla aponta se uma variável dependente é afetada por variáveis independentes (Loesch & Hoeltgebaum, 2012). Propõe-se o seguinte modelo matemático expresso pela Equação 1.

$$Qualidade_{(i,t)} = \beta_0 + Custo_{(i,t)} + Controle_{(i,t)} + \varepsilon_{(i,t)} \quad (\text{Equação 1})$$

A variável é estudada a partir de indicadores de qualidade e continuidade da ANEEL: Índice ANEEL de Satisfação do Consumidor (IASC); Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (DEC); e Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (FEC).

O IASC tem o propósito de avaliar a satisfação do consumidor e a qualidade do serviço prestado, aglutinando diferentes aspectos: qualidade percebida; valor percebido (relação custo-benefício); satisfação global; confiança no fornecedor (empresa); e fidelidade. As dimensões têm origem na pesquisa amostral realizada anualmente com consumidores de distribuidoras, concessionárias e permissionárias que atuam no território brasileiro (ANEEL, 2015).

O DEC e o FEC evidenciam as informações sobre a qualidade de forma mais técnica e de natureza interna às empresas. Eles são avaliados e verificados pela ANEEL representando a continuidade do serviço prestado pelas distribuidoras, por meio do tempo e do número de vezes que uma unidade consumidora ficou sem energia elétrica em um determinado período. IASC, DEC e FEC são objeto de estudo em pesquisas que sugerem relação entre a qualidade avaliada na perspectiva pelos consumidores e a técnica (Albuquerque *et al.*, 2014; Mondani *et al.*, 2014).

mensura o valor do custo total dos serviços vendidos no período reconhecidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) das empresas no período. Dessa forma, considera-se apenas o impacto do custo de cada ano nas medidas de qualidade. Ressalta-se que o custo é mencionado entre diversas pesquisas no tocante à relação com a qualidade. Contudo, não há consenso em torno desse relacionamento segundo Albuquerque *et al.* (2014), Ida *et al.* (2018), Molinos-Senate *et al.* (2016) e Mondani *et al.* (2014).

IASC, DEC, FEC e o valor dos custos passaram por transformação logarítmica. Além disso, foram consideradas medidas de controle que poderiam ajudar a explicar as variações nas medidas de qualidade: maturidade das empresas (Idade), Pesquisa & Desenvolvimento (PeD), rentabilidade (ROA), governança corporativa (Gov) e tipo de controle (CONT). Além dessas variáveis, a aplicação de *dummies* por período foi adotada no processamento dos modelos.

A variável Idade corresponde ao logaritmo natural do tempo de constituição da empresa em anos, utilizada nos estudos de Ferreira, Marques e Barbosa (2007) e Peixe, Trierweiller, Bornia, Tezza e Campos (2019). PeD foi coletada junto às notas explicativas alusivas aos demonstrativos contábeis das companhias que estão disponíveis no *site* da B3. As empresas são obrigadas por lei a destinar parte das receitas ao financiamento da inovação no setor. Essa medida consta em Alves, Silva, Macedo e Marques (2011) e Nez, Diel e Lavarda (2016).

A medida ROA, quociente entre o resultado contábil líquido do exercício e o ativo total, reflete a rentabilidade das empresas e foi apontada nas pesquisas de Fogaça, Marques e Penha (2019), Mesquita, Carmo e Ribeiro (2018) e Oliveira *et al.* (2020). Gov é *dummy*, atribuindo-se 1 (um) caso a empresa integrasse segmentos diferenciados de governança da bolsa de valores brasileira (B3) – Novo Mercado, Nível 2 e Nível 1; zero nos demais casos. Barros, Silva e Voese (2015) e Machado e Famá (2011) consideram a governança como elemento de qualidade da gestão. De acordo com Batistella, Kruger e Moura (2022), a adoção de boas práticas de governança corporativa melhora a competitividade, auxilia no crescimento e na evolução do desempenho. CONT é *dummy* e refere-se ao tipo de controle exercido na empresa, aplicando-se 1 (um) para empresa pública e zero para privada. Estudos mencionam diferenças em termos de eficiência em razão do tipo de controle (Boente & Lustosa, 2016; Sant’Ana, Medeiros, Silva & Menezes, 2016; Correa, Taffarel, Ribeiro & Menon, 2016).

β_0 é a constante e o termo de erro do modelo. Tinha-se como expectativa o impacto positivo do custo sobre as medidas de qualidade. Assim, maiores custos explicariam mudanças positivas/favoráveis na qualidade dos serviços. Para a realização do processamento dos dados recorreu-se ao *software* de análises estatísticas STATA®.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 1 evidencia a análise descritiva das medidas de qualidade de natureza externa (avaliação feita pelos usuários externos do serviço) e interna (aspecto técnico da qualidade): IASC, DEC e FEC.

Tabela 1 – Análise descritiva das medidas de qualidade

IASC	2019	2018	2017	2016	2015
Média	67,11	65,69	62,21	64,43	54,65
Mediana	68,82	66,83	61,44	65,87	55,47
Mínimo	52,28	50,01	48,77	35,47	38,05
Máximo	75,01	74,13	80,69	77,91	66,71
DEC	2019	2018	2017	2016	2015
Média	11,46	11,58	13,22	14,42	16,74
Mediana	10,64	10,44	11,72	12,97	14,72
Mínimo	6,44	5,94	6,97	7,62	7,25
Máximo	21,88	24,35	27,41	31,66	37,93
FEC	2019	2018	2017	2016	2015

IASC	2019	2018	2017	2016	2015
Média	6,11	6,23	7,37	8,1	9,08
Mediana	5,69	5,39	6,43	7,19	7,51
Mínimo	3,71	3,89	4,45	3,97	4,31
Máximo	12,25	15,55	17,82	20,77	24,31

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se que a média do IASC saltou de 54,65 (2015) para 67,11 (2019), variação de mais de 20%, sugerindo a melhoria na qualidade de acordo com a satisfação dos consumidores. Além disso, evidencia-se tendência de crescimento em todo o interstício observado, exceto pelo ano de 2017 que teve queda frente o período anterior. Pode-se considerar que a qualidade geral dos serviços com base nesse indicador é satisfatória. Sendo a mediana muito próxima a média, isso garante que pelo menos metade dessas empresas tem bom desempenho. As diferenças entre mínimo e máximo revelam discrepâncias altas no setor quanto à qualidade percebida.

Os indicadores Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (DEC); e Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora (FEC) revelam um cenário similar quanto à melhoria da qualidade. As médias de DEC e FEC vêm diminuindo ao longo de todo o período. Quanto menores a duração e a frequência de interrupção, melhor a qualidade técnica dos serviços prestados. Os resultados sugerem que o setor tem avançado quanto à busca por qualidade dos serviços ofertados, algo preconizado pela ANEEL e pela ABRADÉE.

Os custos representam a outra variável de interesse da pesquisa. Conforme Tabela 2, é possível analisar o comportamento desse gasto ao longo do período.

Tabela 2 – Análise descritiva dos custos no setor de energia elétrica

Painel A – Comportamento dos custos no período					
	2019	2018	2017	2016	2015
Média	5.744.336	5.394.263	5.016.614	4.392.303	4.888.376
Mediana	4.620.062	4.119.699	3.736.491	3.337.092	3.440.148
Mínimo	2.050.764	1.829.271	1.751.744	1.395.979	1.342.154
Máximo	13.031.876	13.947.543	12.122.460	11.416.028	13.194.535
Painel B – Impacto dos custos sobre a receita líquida					
	2019	2018	2017	2016	2015
Média	80,5%	83,3%	84,2%	83,9%	84,7%
Mediana	81,1%	83,0%	84,8%	83,5%	83,8%
Mínimo	65,1%	67,7%	67,5%	68,7%	70,5%
Máximo	103,8%	105,0%	102,2%	110,4%	102,8%

Nota. Painel A – Valores do custo em milhares. Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 2 revela que a média dos custos dos serviços varia pouco entre períodos. Entre 2015 e 2019 houve aumento de 17,51%. Isso pode ser melhor observado ao se verificar como os custos impactam as receitas, sendo essa média praticamente estável entre 2015-2018, caindo no ano de 2019. Ou seja, os custos apresentam certa estabilidade, mas comprometem parcelas substanciais das receitas dessas empresas com índices sempre superiores a 80%. Chama atenção o fato de que algumas empresas têm custos dos serviços que extrapolam suas receitas, o que é indesejável para a sustentabilidade econômica nesse setor sensível da economia.

A análise descritiva dos dados avança com o teste de correlação entre as variáveis que a pesquisa contempla, evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise de correlação entre as variáveis

	$IASC_{it}$	DEC_{it}	FEC_{it}	$Custo_{it}$	$Idade_{it}$	PeD_{it}	ROA_{it}
$IASC_{it}$	1,000	-0,431	-0,397	0,0069	-0,119	-0,105	0,065
	-	***	***	NS	NS	NS	NS
DEC_{it}	-0,431	1,000	0,905	-0,094	-0,009	-0,044	-0,276
	***	-	***	NS	NS	NS	***
FEC_{it}	-0,397	0,905	1,000	-0,109	0,025	0,055	-0,304
	***	***	-	NS	NS	NS	***
$Custo_{it}$	0,0069	-0,094	-0,109	1,000	0,469	0,606	-0,296
	NS	NS	NS	-	***	***	***
Observações	105	105	105	105	105	105	105

Nota. *** Significante ao nível de 1%; ** Significante ao nível de 5%; * Significante ao nível de 10%; NS – valores não significantes.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se correlação estatisticamente significativa e negativa entre IASC e DEC, IASC e FEC, ambas a nível de 0,01. Assim, quando a qualidade técnica melhora, a qualidade relativa à percepção do consumidor também melhora. Não há correlação estatisticamente significativa envolvendo IASC e custo, DEC e custo, FEC e custo. Porém, Idade, PeD e ROA apresentaram correlação a nível de significância de 0,01 com o custo dos serviços das empresas. O coeficiente é positivo nos dois primeiros casos e negativo no último. DEC e FEC evidenciam correlação negativa com ROA, sinalizando que a melhoria da qualidade técnica pode ter relação com o aumento do desempenho econômico. Essas evidências encontram respaldo nos estudos de Mondani *et al.* (2014) e Albuquerque *et al.* (2014), porém divergem em parte das conclusões de Oliveira *et al.* (2020).

O alcance do principal objetivo do estudo passa pela análise de regressão proposta onde se coloca a qualidade como variável dependente do custo dos serviços prestados pelas empresas do setor de energia elétrica. A Tabela 4 resume os resultados dessa avaliação.

Tabela 4 – Resultados da análise de regressão linear múltipla e regressão quantílica

Modelo 1	$IASC_{i,t} = Custo_{i,t} + Idade_{i,t} + PeD_{i,t} + ROA_{i,t} + Gov_{i,t} + Cont_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
Modelo 2	$DEC_{i,t} = Custo_{i,t} + Idade_{i,t} + PeD_{i,t} + ROA_{i,t} + Gov_{i,t} + Cont_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
Modelo 3	$FEC_{i,t} = Custo_{i,t} + Idade_{i,t} + PeD_{i,t} + ROA_{i,t} + Gov_{i,t} + Cont_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
$Y_{i,t}$ (dependente)	Regressão Linear			Regressão Quantílica		
	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 1a	Modelo 2a	Modelo 3a
Constante	3,586 ***	5,737 ***	5,561 ***	3,824 ***	5,549 ***	4,444 ***
t	12,42	5,39	6,16	10,93	3,80	4,74
$Custo_{i,t}$	0,117 ***	-0,423 ***	-0,506 ***	0,078 **	-0,438 ***	-0,340 ***
t	2,92	-4,05	-5,71	2,29	3,06	-3,70
$Idade_{i,t}$	-0,026 *	0,149 **	0,175 ***	-0,045 *	0,309 ***	0,126 *
t	-1,66	1,99	2,75	-1,85	3,00	1,91
$PeD_{i,t}$	-0,122 ***	0,273 ***	0,335 ***	-0,080 ***	0,250 **	0,216 ***
t	-3,12	3,27	4,72	-2,91	2,18	2,94
$ROA_{i,t}$	0,470 ***	-3,158 ***	-2,857 ***	0,357	-3,718 ***	-2,495 ***
t	2,82	-3,83	-4,08	1,32	-3,29	-3,44
$Gov_{i,t}$	-0,116	0,735 ***	0,689 ***	-0,081	0,782 **	0,463 *
t	-1,53	2,81	3,10	-0,95	2,18	2,01

Cont_{i,t}	0,252 ***	-0,755 ***	-0,473 **	0,193 ***	-0,705 **	-0,207
t	3,74	-3,44	-2,54	2,67	-2,34	-1,07
Efeito fixo (ano)	Sim ***	Sim ***	Sim **	Sim ***	Sim *	Sim ***
Teste F	10,18 ***	3,90 ***	6,51 ***	-	-	-
R² ajustado	0,4689	0,2181	0,3462	-	-	-
VIF médio	2,43	2,43	2,43	-	-	-
Observações	105	105	105	105	105	105
Heterocedasticidade	Sim	Não	Não	-	-	-
Erros robustos	Sim	Não	Não	-	-	-
Pseudo R²	-	-	-	0,3407	0,1929	0,2713

Nota. *** Significante ao nível de 1%; ** Significante ao nível de 5%; * Significante ao nível de 10%. Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 4 sugere que o custo dos serviços prestados pelas empresas do setor de energia elétrica tem influência sobre a qualidade desses serviços. Nos Modelos 1, 2 e 3, observa-se que os indicadores de qualidade, IASC, DEC e FEC, são afetados pelo custo a nível de significância de 0,01. Essa relação possui sinal positivo em relação ao IASC, apontando que acréscimos nos custos são capazes de refletir como incremento na qualidade percebida pelo consumidor. Em relação aos indicadores DEC e FEC, a relação é negativa, sinalizando que aumentos nos custos reduziram a interrupção dos serviços. Esses resultados indicam que o custo dos serviços acaba refletindo na sua qualidade, o que é um aspecto favorável ao consumidor. Esse resultado diverge daquele apontado por Mondani *et al.* (2014).

Diante dessas evidências, faz-se importante frisar o planejamento estratégico dos custos operacionais e investimentos de capital, possibilitando às empresas reguladas e aos reguladores melhorar a qualidade do serviço a um menor custo (Molinos-Senate *et al.*, 2016).

A maturidade da empresa, medida pelo tempo de constituição em anos, também possui influência sobre a qualidade a níveis de significância de 0,01, 0,05 e 0,1. Os Modelos 1, 2 e 3 estão indicando que, nesse setor, empresas com maior tempo de atuação têm apresentado piores indicadores de qualidade externo e interno. Empresas mais jovens podem estar capitalizando investimentos e recursos com foco em estratégias voltadas à qualidade dos seus serviços.

No tocante à inovação do setor, sustentada, em parte, pelos gastos com PeD, percebe-se que esse dispêndio também afeta a qualidade a nível de significância de 0,01. Porém, nota-se que, à medida que crescem os gastos com PeD, reduz-se o IASC e aumentam as medidas DEC e FEC. Isso quer dizer que esses gastos, obrigatórios, estão onerando as empresas desse setor. Contudo, sem refletir benefícios em termos de qualidade dos serviços. Percebe-se, desse modo, um desacordo com o objetivo do regulador, que visa buscar a inovação no setor e gerar ganhos com eficiência energética oriunda de programas de pesquisa.

Sobre a rentabilidade, foram identificadas relações a nível de significância de 0,01 nos três modelos. Ou seja, os resultados suportam evidências de que empresas mais rentáveis são empresas com melhores níveis de qualidade na prestação dos serviços. Esse achado possui apoio no estudo de Oliveira *et al.* (2020), que testaram a relação apenas com DEC e FEC. Por seu turno, Albuquerque *et al.* (2014) não encontraram essa relação.

Sobre a governança corporativa (Gov), salienta-se que as empresas foram tratadas como participantes ou não dos segmentos especiais de listagem da B3. Esses segmentos foram criados visando o desenvolvimento do mercado de capitais. Empresas participantes prezam por regras de governança corporativa diferenciadas, além das obrigações legais. Destacam-se aqui o Novo Mercado (NM – nível máximo), Nível 2 (N2 – intermediário) e Nível 1 (N1 – nível de entrada). N2 tem as exigências do N1 e outras; NM tem exigências do N2 e adicionais. Firms fora dos segmentos especiais não assumem esse compromisso incremental, sendo assim um diferencial da gestão a adesão voluntária a eles (B3, 2023).

Nota-se que a governança corporativa (Gov) apresentou relação positiva e significativa apenas com os indicadores DEC e FEC. Destaca-se que a amostra constitui-se de empresas que participam apenas no N1 de governança corporativa da B3. Ele pode ser considerado segmento intermediário, pois tem menos exigências que N2 e Novo Mercado. Os modelos 2 e 3 indicam que empresas fora desse segmento têm melhor qualidade, evidência a nível de significância de 0,01. Essa é uma diferença gerada pela quantidade de empresas da amostra fora dos segmentos de governança. A evidência pode sugerir que os ganhos com eficiência da gestão decorrentes da estrutura de governança não estão relacionados à qualidade dos serviços prestados, resultado divergente do esperado. Barros *et al.* (2015) apontaram relação entre governança e redução do custo da dívida onerosa. Questiona-se se as exigências do N1 podem não ser suficientes para impactarem a gestão e a qualidade dos serviços.

Por fim, a variável CONT verificou se empresas públicas geram impactos diferentes na qualidade do serviço prestado. Percebe-se que empresas públicas apresentam efeitos positivos sobre o IASC, a nível de significância de 0,01 no

Modelo 1. Os Modelos 2 e 3 sugerem haver aumento da qualidade pela diminuição dos indicadores DEC e FEC, também a 0,01. Empresas sob controle estatal estão obtendo melhores avaliações de qualidade externa e interna.

A fim de dar robustez aos resultados, procedeu-se com a execução dos Modelos 1, 2 e 3 pelo método de regressão quantílica, considerando-se, portanto, a mediana como estimador e não a média, como atua o método por mínimos quadrados ordinários. Os resultados sinalizam que as evidências apresentadas também se confirmam sob esse critério, reforçando que o custo tem papel importante sobre a qualidade nesse setor, bem como outras variáveis organizacionais.

5 CONCLUSÃO

Neste estudo, examinou-se a relação entre os custos e a qualidade dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica brasileiras com negociação na bolsa de valores brasileira – Brasil Bolsa Balcão (B3). O objetivo da pesquisa foi plenamente alcançado. Os resultados da investigação mostram que o custo relacionado ao serviço de distribuição de energia elétrica tem papel importante na qualidade desse serviço, com reflexo positivo ao consumidor. Aumentos no custo incorrido no período elevaram a qualidade percebida e reduziram a interrupção desse serviço, é o que as análises com base nas técnicas de regressão linear múltipla demonstraram.

Nesse sentido, O estudo concluiu que o custo é uma variável estratégica importante no âmbito das empresas do setor de energia elétrica. Essa descoberta tem potencial nas discussões sobre o tema, haja vista que o segmento, além de essencial do ponto de vista da economia para o país, encontra-se sob regulação de agente que, dentre outras funções, é responsável por definir tarifas cobradas pelas empresas. A pesquisa tem uma contribuição que merece destaque, porque estudos prévios que relacionaram custos e qualidade dos serviços (Ida *et al.*, 2018; Lazzari *et al.*, 2009; Molinos-Senate *et al.*, 2016; Mondani *et al.*, 2014; Tinoco & Ribeiro, 2014) ainda não tinham demonstrado a relação direta entre o custo reconhecido na DRE e medidas técnicas de qualidade dos serviços prestados. A abordagem metodológica é um diferencial deste estudo, pois pesquisas anteriores não usaram técnicas de regressão linear múltipla nas suas análises.

Ademais, resultados pertinentes são observados em relação às variáveis organizacionais consideradas na relação: inovação, rentabilidade, governança e tipo de controle. As modelagens evidenciaram que os gastos obrigatórios com Pesquisa & Desenvolvimento não estão gerando eficiência nesse setor por se relacionarem com reduções na satisfação e aumentos nos índices de interrupção. Empresas mais jovens têm melhor qualidade dos serviços. Firms mais rentáveis estão com melhores indicadores de qualidade, o que sugere que empresas com melhor situação econômica teriam estrutura para assegurar a qualidade esperada. Notou-se que as empresas que não pertenciam ao segmento de listagem básico de governança apresentaram melhores índices de qualidade. Presume-se que esse segmento pode não modificar a estrutura das firmas do setor a ponto disso refletir sobre as medidas de qualidade. Por último, há evidência de que empresas sob controle estatal possuem desempenho de qualidade superior às firmas com controle privado.

A observância dessas variáveis organizacionais e estratégicas é crucial para entender o seu efeito sobre a qualidade dos serviços das empresas do setor de energia elétrica. Investidores têm a oportunidade de identificar possíveis antecedentes da melhoria de qualidade, que estaria relacionada ao bom desempenho dos serviços, o que pode levar a bons resultados financeiros no longo prazo. Assim, a qualidade assumiria o papel de vantagem competitiva nesse setor.

Conclusivamente, do ponto de vista prático e gerencial, a pesquisa revela que os custos incorridos e reconhecidos no período devem ser inseridos em modelos de previsão da qualidade dos serviços, uma vez que o custo pode ser percebido como um parâmetro da oferta do serviço em termos de estrutura e finalidade. Custos menores não refletem apenas melhores condições de aquisição de insumos, por exemplo. Talvez restrições quanto ao uso de determinados tipos de material ou recurso inerente ao produto/serviço.

Gestores e reguladores também precisam observar que variáveis organizacionais podem explicar as variações de qualidade, implicação importante nesta pesquisa. Melhores índices de rentabilidade, por exemplo, seriam canalizados para melhoria interna de processos. Maior controle estatal pode sugerir priorização dos índices de qualidade antes do custo. Isso não se nota quanto à maturidade organizacional, inovação e governança, que atuariam restringindo custos da estrutura produtiva, o que explicaria as relações ora remetidas. Estudos anteriores não analisaram esse contexto. As empresas do setor de energia elétrica devem estar atentas a essas variáveis, que podem alterar o seu desempenho. Investidores e consumidores poderão ter aqui indicativos de desempenho futuro das companhias e inclui-los nos seus modelos.

Mesmo com resultados pertinentes, esta pesquisa apresenta limitações. Recomenda-se a coleta de dados em um período ainda maior, com amostra mais ampla, a fim de se reforçar ou confrontar as evidências do estudo. Destaca-se que os dados são os mais recentes para o período de desenvolvimento do estudo, sendo responsabilidade de pesquisas vindouras explorar cortes longitudinais além de cinco períodos. Estudos qualitativos dirigidos a consumidores e gestores dessas empresas seriam importantes para ampliar o escopo das medidas de qualidade. Outras variáveis podem surgir como antecedentes da qualidade. Sugere-se para as futuras pesquisas o estudo do planejamento estratégico dos custos no setor visando sua redução mantendo o padrão de qualidade desejado.

REFERÊNCIAS

- Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADDEE. (2021). *Segmento de distribuição: a distribuição de energia*. Recuperado de <https://www.abradee.org.br/setor-de-distribuicao/a-distribuicao-de-energia/>
- Albuquerque, A. A., Carvalho, F. L., & Bonizio, R. C. (2014). Qualidade e rentabilidade: um estudo aplicado nas distribuidoras de energia elétrica brasileiras. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 8(3), 139-156. <https://doi.org/10.34629/ric.v8i3.139-156>
- Almeida, R. S., Colares, A. C. V., Lamounier, W. M., & Mário, P. C. (2010, novembro). Qualidade do serviço, satisfação do consumidor e desempenho financeiro das empresas distribuidoras de energia elétrica brasileiras. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 17.
- Alves, A. P., Silva, T. G., Macedo, M. A. S., & Marques, J. A. V. C. (2011). A relevância dos gastos com P&D para o mercado brasileiro de capitais: um estudo com distribuidoras de energia elétrica no período de 2002 a 2009. *Revista de Administração e Inovação*, 8(2), 216-239. <https://doi.org/10.5773/rai.v8i2.703>
- Andrade, F., & Farias, J. R. F., Filho. (2018). Impacto da política de incentivo regulatório para qualidade do fornecimento de energia na estratégia de investimento no setor elétrico. *GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas*, 13(2), 206-230. <https://doi.org/10.15675/gepros.v13i2.1872>
- Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. (2015). *Índice ANEEL de Satisfação do Consumidor (IASC)*. Recuperado de <https://www.aneel.gov.br/iasc>
- Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. (2021). *Indicadores Coletivos de Continuidade (DEC e FEC)*. Recuperado de <https://www.aneel.gov.br/indicadores-coletivos-de-continuidade>
- Barros, C. M. E., Silva, P. Y. C., & Voese, S. B. (2015). Relação entre o custo da dívida de financiamentos e governança corporativa no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, 18(2), 07-26.
- Batistella, A. J., Kruger, S. D., & Moura, G. D. (2022). Influência da governança corporativa e da auditoria no desempenho de companhias abertas. *RACE*, 21(1), 77-100. <https://doi.org/10.18593/race.23880>
- Boente, D. R., & Lustosa, P.R.B. (2016). Um estudo comparativo da eficiência de distribuidoras brasileiras de energia elétrica privadas e públicas. *Revista Ambiente Contábil*, 8(2), 263-286. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2016v8n2ID8827>
- Bolsa Brasil Balcão – B3. (2023). Segmentos de listagem. Recuperado de http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/solucoes-para-emissores/segmentos-de-listagem/nivel-1/
- Correa, A., Taffarel, M., Ribeiro, F., & Menon, G. (2016). Resumo análise de eficiência: uma comparação das empresas estatais e privadas do setor de energia elétrica brasileiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(46), 09-23. <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p9-23>
- Deckmann, S. M. & Pomilio, J. A. (2020). *Avaliação da qualidade da energia elétrica*. São Paulo: UNICAMP/FEEC/DS. Recuperado de <https://www.dsce.fee.unicamp.br/~antenor/pdf/qualidade/a1.pdf>
- Endrici, J. O. M., & Grassano, R. A., Neto. (2020). Qualidade em serviços: análise dos indicadores de suporte técnico em empresa de tecnologia na cidade de Maringá-PR. *Caderno de Administração*, 28(1), 80-104. <https://doi.org/10.4025/cadm.v28i1.52587>
- Ferreira, J. J. M., Marques, C. S. E., & Barbosa, M. J. (2007). Relação entre inovação, capacidade inovadora e desempenho: o caso das empresas da região da beira interior. *RAI - Revista de Administração e Inovação*, 4(3), 117-132.
- Fogaça, L. N., Marques, M. A. N. C., & Penha, R. S. (2019). A Influência da gestão de qualidade no desempenho econômico-financeiro no setor elétrico. *Revista Eletrônica de administração e Turismo*, 13(2).
- Hidayah, N., Dewi, A., & Listiowati, E. (2020). Remuneration as a strategy to improve service quality, cost-effectiveness, and organizational performance of private hospitals. *Enfermeria Clinica*, 30, 179-182. <https://doi.org/10.1016/j.enfcli.2020.06.077>
- Ida, Y., Berechman, J., & Levy, S. (2018). Cost, quality and scope of service: The case of the Israeli public bus sector. *Research in Transportation Business & Management*, 28, 40-44. <https://doi.org/10.1016/j.rtbm.2018.01.003>
- Lazzari, F., Eberle, L., Dorion, E., & Gonçalves, R. B. (2009, outubro). Determinantes da qualidade em serviços: um estudo ambientado em laboratórios universitários. *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Salvador, BA, Brasil, , 29.
- Loesch, C. & Hoeltgebaum, M. (2012). *Métodos estatísticos multivariados*. São Paulo: Saraiva.
- Machado, J. H., & Famá, R. (2011). Ativos intangíveis e governança corporativa no mercado de capitais brasileiro. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(16), 89-109. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p89>
- Manoel, C. A. S., Hayashi, C., & Silva, L. H. A. (2018). A importância da ANEEL na prestação dos serviços de energia elétrica no Brasil. *Research, Society and Development*, 7(7), 01-17. <https://doi.org/10.17648/rsd-v7i7.276>
- Mesquita, K. M. P., Carmo, C. H. S., & Ribeiro, A. M. (2018). Impacto da reconfiguração dos passivos contingentes no desempenho financeiro: Uma análise nas empresas brasileiras do setor de energia elétrica. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(1), 91-109. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i1.34183>
- Molinos-Senate, M., Maziotis, A., & Sala-Garrido, R. (2016). Estimating the cost of improving service quality in water supply: A shadow price approach for England and Wales. *Science of the Total Environment*, 539, 470-477. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2015.08.155>

- Mondani, V. U., Albuquerque, A. A., & Lizarelli, F. L. (2014). Análise sobre a relação entre os custos e a qualidade nas empresas de distribuição de energia elétrica brasileiras de capital aberto. *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Curitiba, PR, Brasil, 29.
- Mondo, T. S., & Fiates, G. G. S. (2013). Os Modelos de Qualidade em Serviços: Mapeamento da Produção Científica de Alto Impacto para a Área de Administração no Brasil Até 2012, motivo de preocupação para os pesquisadores de Marketing? *Anais do Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 37.
- Nez, E., Diel, F. J., & Lavarda, C. E. F. (2016). Relação entre folga organizacional e P&D nas companhias de energia elétrica na Bm&fBovespa. *Revista Ambiente Contábil*, 8(1), 243 – 257. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2016v8n1ID7480>
- Oliveira, C. S., Lopes, I. F., Meurer, A. M., Barros, C. M. E. (2020). Índice ANEEL de Satisfação do Consumidor, indicadores de valoração e desempenho de Companhias Distribuidoras de Energia Elétrica. *RGO - Revista Gestão Organizacional*, 13(2), 104-122. <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v13i2>
- Peixe, B. C. S., Trierweiler, A. C., Bornia, A. C., Tezza, R., Campos, L. M. S. (2019). Fatores relacionados com a maturidade do sistema de gestão ambiental de empresas industriais brasileiras. *RAE- Revista Administração de Empresas*, 59(1), 29-42. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020190104>
- Rajaguru, R. (2016). Role of value for money and service quality on behavioral intention: A study of full service and low cost airlines. *Journal of Air Transport Management*, 53, 114-122. <https://doi.org/10.1016/j.jairtraman.2016.02.008>
- Reis, H. L. (2007). Análise econômica das iniciativas da qualidade. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON* (pp. 535-568) (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Rocha, K. (2022). *Risco regulatório e estimativa do impacto financeiro potencial do PDL 94/2022 nos investimentos em infraestrutura no Brasil*. Distrito Federal: IPEA: 2022.
- Sant'Ana, N. L. S., Medeiros, N. C. D., Silva, S. A. L., Menezes, J. P. C. B., & Chain, C. P. (2016). Concentração de propriedade e desempenho: um estudo nas empresas brasileiras de capital aberto do setor de energia elétrica. *Gestão & Produção*, 23(4), 718-732. <https://doi.org/10.1590/0104-530X2576-15>
- Schreider, S. M. (2018). *Relação entre os determinantes de satisfação dos clientes em serviços de salão de beleza baseado no modelo de Tinoco (2011): um estudo na cidade de Juiz de Fora (MG)* (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, MG, Brasil.
- Souza, M. A., & Collaziol, E. (2006). Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática empresarial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(41), 38-55. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000200004>
- Souza, M. A., Silva, E. J., & Pilz, N. (2010). Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 145-167. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i9.34771>
- Tinoco, M. A. C. (2011). *Proposta de modelos ampliados para a satisfação de clientes de serviços* (Tese de Doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Tinoco, M. A. C., & Ribeiro, J. L. D. (2014). Modelagem robusta para a satisfação de clientes de serviços. *Production*, 24(1), 104-117. <https://doi.org/10.1590/S0103-65132013005000038>
- Zeithaml, V. A., & Parasuraman, A., & Berry, L. L. (2014). *A excelência em serviços*. São Paulo: Saraiva.