

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

DIEGO MESSIAS

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO:
Uma abordagem sob a ótica das teorias da Comunicação e da Semiótica

CASCATEL

2017

Diego Messias

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO:

Uma abordagem sob a ótica das teorias da Comunicação e da Semiótica

ACCOUNTING INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR:

An approach from the point of view of Communication theory and Semiotics

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade.**

Linha de Pesquisa: Contabilidade Financeira e Finanças

Orientador: Dr. Aladio Zanchet

CASCADEL

2017



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

DIEGO MESSIAS

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM SOB A ÓTICA DAS TEORIAS DA COMUNICAÇÃO E DA SEMIÓTICA.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, área de concentração Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade Financeira e Finanças, APROVADO(A) pela seguinte banca examinadora:

Orientador(a) - Aladio Zanchet

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon
(UNIOESTE)

Dione Olesczuk Soutes

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon
(UNIOESTE)

Romildo de Oliveira Moraes

Universidade Estadual de Maringá (UEM)

Cascavel, 14 de junho de 2017

*Sei que às vezes uso palavras repetidas,
Mas quais são as palavras que nunca são ditas?*
(Dado Villa-Lobos / Renato Russo)

Dedico esta dissertação à minha amada esposa Amanda, que me deu a necessária sustentação e apoio ao longo de todo o mestrado. Também ao nosso filho, Felipe, que tem nos trazido muitas felicidades, mesmo antes de nascer.

AGRADECIMENTOS

Aos docentes e à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Dione Olesczuk Soutes, Sidnei Celerino da Silva, Delci Grapégia Dal Vesco, Maria da Piedade Araújo e demais, pelos valiosos e ricos ensinamentos, que contribuíram significativamente com meu desenvolvimento acadêmico.

Ao meu orientador Professor Doutor Aládio Zanchet que, com suas sábias reflexões nos debates em sala de aula e nas conferências pela internet, direcionou esta dissertação com maestria.

A Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA) pelo apoio na realização do mestrado, e aos colegas da Coordenadoria de Contabilidade e Finanças (CCF), da Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN) e da Pró-Reitoria de Administração, Gestão e Infraestrutura (PROAGI), pelo apoio fundamental ao êxito desta pesquisa.

Aos colegas André, Júlio e Thiago, parceiros de longa quilometragem (mais de 10.000 km entre Foz e Cascavel) e muito estudo nestes dois anos de mestrado.

Aos demais colegas da primeira turma de mestres em Contabilidade formada pela Unioeste, Cláudio, Denize, Edileusa, Evellyn, José, Keila, Leila, Maico, Rafaella, Roberto e Sérgio.

RESUMO

A Contabilidade pode ser compreendida como um processo de comunicação entre o profissional contábil e o usuário final da informação. A efetividade desse processo de comunicação tem sido objeto de estudos na área contábil e diversas questões ainda permanecem abertas. Orientado pela Teoria da Comunicação de Bedford e Baladouni (1962) e da Semiótica de Morris (1976), este estudo acrescenta a essa discussão uma perspectiva empírica, que possibilita a identificação e análise pormenorizada de ruídos existentes na comunicação contábil, especificamente no âmbito organizacional do setor público. Buscou-se com o estudo compreender o processo de comunicação contábil na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila), de forma a captar as qualidades da informação contábil ali produzida, e os ruídos que a afetam. Para tal, procedeu-se uma investigação de duas etapas, orientada pelo projeto explanatório sequencial de Creswell (2007). A primeira etapa se constituiu como um levantamento (*survey*) junto às 63 universidades federais brasileiras, em que objetivou-se captar a percepção de contadores e gestores acerca das qualidades presentes nas informações contábeis produzidas para fins gerenciais. Da etapa de abordagem quantitativa, identificou-se que, na percepção dos respondentes de ambos os grupos, as informações contábeis são permeadas de atributos positivos, como uso de linguagem simplificada, adequação às necessidades dos usuários, fidedignidade e relevância para o processo de tomada de decisão. Por outro lado, os gestores indicaram não ter os conhecimentos necessários ao usuário da informação contábil, fator que prejudica a compreensão contábil, e, também, não se utilizar com frequência dos relatórios gerenciais. Embasado nos resultados do levantamento nacional e nos preceitos das Teorias da Comunicação e da Semiótica, procedeu-se o estudo de caso qualitativo na Unila, em que foi mapeado o processo de comunicação contábil da instituição. Do mapeamento se destacam os principais resultados: a observação dos eventos econômicos se dá de maneira indireta pelos contadores; os dados recebidos pelo setor contábil são submetidos a processo de validação; os fluxos de procedimentos não são formalizados institucionalmente, mas adotados de forma convencional; a produção dos relatórios gerenciais é orientada às necessidades e particularidades dos usuários internos demandantes; as informações contábeis contidas nos relatórios são percebidas pelos gestores como compreensíveis e confiáveis; a utilidade ou relevância das informações contábeis é parcialmente comprometida, tendo em vista problemas na gestão da instituição. A deficiência identificada na relevância dos relatórios se constitui como possível motivação da baixa demanda de informações ao setor contábil, uma vez que os gestores visualizam incertezas em sua utilização. A abordagem empírica das universidades federais brasileiras, e da Unila em específico, fortalecem a discussão acerca da comunicação entre contadores e usuários e das características qualitativas das informações contábeis, ao instigar a realização de investigações semelhantes, direcionadas à otimização da efetividade da Contabilidade.

Palavras-chave: Informação contábil; Usuários internos; Teoria da Comunicação; Semiótica.

ABSTRACT

Accounting can be understood as a process of communication between the accounting professional and the end user of the information. The effectiveness of this communication process has been the subject of studies in the accounting area and several issues remain open. Guided by the Bedford and Baladouni Theory of Communication (1962) and Morris Semiotics (1976), this study adds to this discussion an empirical perspective, which enables the identification and detailed analysis of noises in accounting communication, specifically in the organizational context of Public sector. This study sought to understand the process of accounting communication at the Federal University of Latin American Integration (Unila), in order to capture the qualities of the accounting information produced there, and the noises that affect it. For this, a two-step investigation was conducted, guided by Creswell's sequential explanatory project (2007). The first stage consisted of a survey of with the 63 federal universities in Brazil, where it aimed to capture the perception of accountants and managers about the qualities present in the accounting information produced for management purposes. From the quantitative approach, it was identified that, in the perception of the respondents of both groups, the accounting information is permeated with positive attributes, such as the use of simplified language, adequacy to the users' needs, reliability and relevance to the making process of decision-making. On the other hand, the managers indicated that they did not have the necessary knowledge necessary to the user of the accounting information, a factor that impairs the accounting comprehension, and, also, does not frequently use frequently the management reports. Based on the results of the national survey and the precepts of the Theories of Communication and Semiotics, the qualitative case study was carried out at Unila, where the accounting communication process of the institution was mapped. From this mapping, the main results that stand out are: the observation of the economic events occurs indirectly by the accountants; The data received by the accounting sector are submitted to a validation process; The flows of procedures are not institutionally formalized institutionally, but adopted in a conventional way; The production of managerial reports is oriented to the needs and particularities of the demanding internal users who make the demands; The accounting information contained in the reports are perceived by the managers as understandable and reliable; The usefulness or relevance of the accounting information is partially compromised, in view of considering problems in the management of the institution. The deficiency identified in the relevance of the reports constitutes a possible motivation for the low demand for information to the accounting sector, since the managers see uncertainties in their use. The empirical approach of Brazilian federal universities, and of Unila in particular, strengthens the discussion about the communication between accountants and users and the qualitative characteristics of the accounting information, by instigating the accomplishment of similar investigations, aimed at optimizing the effectiveness of Accounting.

Keywords: Accounting information; Internal users; Communication theory; Semiotics.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura da dissertação.....	19
Figura 2 – Estrutura teórica.	20
Figura 3 – Hierarquia das qualidades da informação contábil	23
Figura 4 – Elementos do processo de comunicação.....	28
Figura 5 – Matriz da comunicação contábil	30
Figura 6 – Tríade de Semiótica.....	32
Figura 7 – Projeto explanatório sequencial	36
Figura 8 – Etapa do recebimento dos dados.....	65
Figura 9 – Etapa da interpretação dos dados	67
Figura 10 – Etapa da seleção dos dados	69
Figura 11 – Etapa da codificação da informação contábil.	73
Figura 12 – Etapa da transmissão da informação contábil.....	74
Figura 13 – Mapa do processo de comunicação contábil na Unila.	76
Figura 14 – Projeto explanatório sequencial.	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Indivíduos da pesquisa.....	37
Tabela 2 – Variáveis da pesquisa.	39
Tabela 3 – Distribuição das questões.	40
Tabela 4 – Questões direcionadoras do estudo de caso.....	45
Tabela 5 – Categorias de análise.	46
Tabela 6 – Perfil dos respondentes contadores.....	48
Tabela 7 – Perfil dos respondentes contadores – continuação.	49
Tabela 8 – Perfil dos respondentes gestores.....	50
Tabela 9 – Perfil dos respondentes gestores – continuação.	51
Tabela 10 – Estatísticas descritivas – questionário dos contadores.....	53
Tabela 11 – Estatísticas descritivas – questionário dos gestores.....	55
Tabela 12 – Questões complementares.	56
Tabela 13 – Teste de diferença de médias.....	57
Tabela 14 – Síntese da análise sob a ótica da Semiótica.....	86

SUMÁRIO

1	Introdução	13
1.1	Problema de pesquisa	14
1.2	Objetivos.....	17
1.2.1	<i>Geral</i>	17
1.2.2	<i>Específicos</i>	17
1.3	Justificativa e contribuição do estudo.....	17
1.4	Estrutura da dissertação	19
2	Base Teórica	20
2.1	Informação contábil.....	20
2.2	Características qualitativas da informação contábil	22
2.2.1	<i>Compreensibilidade da informação contábil</i>	24
2.2.2	<i>Relevância da informação contábil</i>	24
2.2.3	<i>Confiabilidade da informação contábil</i>	25
2.3	Teoria da Comunicação	26
2.4	A Contabilidade como processo de comunicação	29
2.5	Semiótica	31
2.6	A Contabilidade como linguagem	33
3	Procedimentos Metodológicos	35
3.1	Delineamento da pesquisa	35
3.2	Levantamento nas universidades federais (Quantitativo).....	36
3.2.1	<i>População e amostra</i>	37
3.2.2	<i>Instrumentos de coleta de dados</i>	38
3.2.3	<i>Coleta dos dados</i>	40
3.2.4	<i>Análise quantitativa das respostas</i>	41
3.3	Estudo de caso na Unila (Qualitativo).....	41
3.3.1	<i>Protocolo do Estudo de caso</i>	43
3.3.2	<i>Avaliação qualitativa dos dados</i>	45
4	Percepção de Contadores e Gestores Acerca das Características Qualitativas da Informação Contábil	47
4.1	Perfil dos contadores e gestores participantes	47
4.1.1	<i>Perfil dos Contadores</i>	47
4.1.2	<i>Perfil dos Gestores</i>	50
4.2	Características qualitativas percebidas	52
4.2.1	<i>A origem e a forma das informações contidas nos relatórios contábeis</i>	52
4.2.2	<i>A finalidade dos usuários da informação contábil</i>	53
4.2.3	<i>A vinculação dos relatórios gerenciais às demais informações contábeis</i>	54
4.2.4	<i>A utilidade percebida pelos Gestores</i>	55
4.3	Diferenças entre as percepções de Contadores e Gestores	56
5	O Processo de Comunicação e a Informação Contábil na Unila	59
5.1	A Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)	59
5.1.1	<i>Indivíduos da pesquisa: os Contadores</i>	61
5.1.2	<i>Indivíduos da pesquisa: os Gestores</i>	61
5.2	O processo de comunicação na percepção de contadores e gestores	62
5.2.1	<i>Como os dados chegam ao setor contábil: a dimensão da observação</i>	63
5.2.2	<i>Como os relatórios contábeis são elaborados: a dimensão da produção</i>	70
5.2.3	<i>Mapeamento do processo de comunicação contábil na Unila</i>	75

5.3	A percepção dos gestores acerca da informação contábil	77
5.3.1	<i>A linguagem e a compreensibilidade dos relatórios contábeis: a dimensão semântica</i>	78
5.3.2	<i>A efetividade e a relevância dos relatórios contábeis: a dimensão pragmática</i>	80
5.3.3	<i>A adequação e a fidedignidade dos relatórios contábeis: a dimensão sintática</i>	82
5.4	Qualidades e ruídos identificados.....	84
6	Conclusões	87
	Referências	91
	Apêndices.....	94

1 Introdução

A Contabilidade origina-se da relação entre a captação e o processamento dos fatos econômico-financeiros que impactam o patrimônio das organizações, de acordo com paradigmas e metodologias próprias, e a comunicação desses fatos a agentes interessados em conhecê-los. Como ensinado por Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), a Contabilidade tem o desafio de capturar a ocorrência dos eventos econômicos, precificá-los e comunicar seus efeitos sobre o patrimônio aos usuários. Na mesma linha de raciocínio, Moreira e Colauto (2010) destacam que a Contabilidade, como ciência social, se desenvolve com objetivo de atender às demandas de informação requeridas pelos diferentes tipos de usuários.

Para atingir sua finalidade de maneira eficiente, o ciclo contábil, que se inicia na ocorrência dos fatos econômicos e se encerra na compreensão dos reflexos desses fatos pelos usuários, necessita ser pensado criticamente e planejado. Que tipo de fato ocorreu? Como medi-lo? A quem interessa? Como e quando transmitir? Perguntas como essas devem ser consideradas pelo Contador para atribuir qualidade à informação contábil, uma vez que a Contabilidade somente cumpre seu papel se o destinatário/usuário da informação contábil a compreende efetivamente e muda sua percepção acerca da realidade econômica de uma organização.

Como lembrado por Ijiri (1975), citado por Valente (2014), a Contabilidade deve seguir algumas tendências e regras e adaptar-se às mudanças ambientais, para não correr o risco de ser interpretada de forma equivocada em seu processo de comunicação e em seu objetivo de ser útil para orientar decisões.

Nessa linha de raciocínio, a Contabilidade pode ser compreendida como um processo de comunicação entre o profissional contábil e o usuário final da informação, seja ele interno ou externo à organização. Dessa forma, teorias relacionadas aos estudos da comunicação interpessoal e das linguagens são bem-vindas ao campo de estudo da Contabilidade, ao possibilitarem a análise e a melhoria do processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil.

Partindo deste ponto de vista, Bedford e Baladouni (1962) desenvolveram um modelo de descrição e avaliação do processo de comunicação contábil de acordo com os preceitos da Teoria Matemática da Comunicação de Shannon e Weaver (1949). Segundo os autores, a referida teoria geral da comunicação já vinha sendo introduzida com sucesso em outros ramos

do conhecimento, como a psicologia experimental, a linguística e a biofísica, e, considerando o ciclo contábil como um processo, perceberam a relevância de se desenvolver estudos com esta abordagem.

Além dos elementos e dimensões do processo de comunicação contábil, o sentido e o significado dos termos e expressões utilizadas pelos contadores vêm sendo objeto de discussões. Hendriksen e Van Breda (1999) destacam, nessa linha, que a Contabilidade se caracteriza, entre outras, como uma linguagem aplicada ao mundo dos negócios. Ao resgatarem os conceitos de semântica, sintaxe e pragmatismo da Semiótica, os autores também ressaltam a relevância da interpretação adequada das informações pelos usuários e resgatam frequentes problemas de compreensão dos termos empregados.

Neste contexto, a abordagem do processo de construção (reconhecimento e mensuração), transmissão (evidenciação) e interpretação da informação contábil sob as lentes da Teoria da Comunicação e da Semiótica apresenta grande relevância para o desenvolvimento da Contabilidade enquanto ciência.

1.1 Problema de pesquisa

Para atingimento de sua efetividade, a informação contábil necessita ser revestida por atributos que lhe proporcionem qualidade. Relevância, fidedignidade e compreensibilidade são exemplos de características que devem ser buscadas pelos Contadores quando da elaboração das informações contábeis para os usuários, sejam eles internos ou externos.

Considerando as características qualitativas que devem estar presentes em toda informação contábil, conforme preconizado pela doutrina e pelos normativos – *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 2 (FASB, 1980) e Estrutura Conceitual Básica do *International Accounting Standards Board* (IASB) –, bem como os aspectos convencionados pelas teorias da Comunicação e da Semiótica, alguns estudos abordaram a relação entre Contabilidade e teorias nas últimas décadas, tais como Oliver (1974), Belkaoui (1980), Dias Filho e Nakagawa (2001), Valente (2014) entre outros.

Os estudos citados se deram na esfera conceitual e teórica, demonstrando, dessa forma, a relevância do desenvolvimento de pesquisas empíricas acerca da Contabilidade como linguagem e como processo de comunicação entre contador e usuários.

A informação contábil inerente à atividade pública se apresenta como uma representativa lacuna de investigação, devido a sua relevância para a gestão das instituições e da coisa pública, que, por sua vez, refletem diretamente nos serviços postos à disposição da sociedade. Ademais, são úteis à prestação de contas e à responsabilização (*accountability*) dos gestores públicos, além de contribuírem com a tomada de decisão de usuários internos e externos (CFC, 2016).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta divergências metodológicas e de aplicabilidade em relação à vertente empresarial, todavia a essência da ciência permanece inalterada, assim como sua finalidade de fornecer subsídios sólidos ao processo decisório. Assim sendo, a abordagem do processo de comunicação da informação contábil sob a ótica das Teorias da Comunicação, proposta por Bedford e Baladouni (1962), e da Semiótica de Morris (1976) é igualmente aplicável ao setor público.

Estudos precedentes, como os de Dias Filho e Nakagawa (2001), Nakagawa e Dias Filho (2002), Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), Lopes, Ribeiro e Cavalcante (2009), Silva e Novais (2013), Dias Filho (2013), entre outros, abordaram a relação entre a Contabilidade e as Teorias da Comunicação e da Semiótica de forma teórica, procedendo ensaios e discussões acerca dos postulados.

Abordagens empíricas foram realizadas nos estudos de Oliver (1974) e Belkaoui (1980), em que buscaram identificar as interpretações de profissionais, estudantes e outros grupos acerca de termos contábeis. As pesquisas, que se deram por abordagens quantitativas, possibilitaram conclusões limitadas acerca das amostras estudadas e do nível de aprofundamento, sobretudo no que se refere a compreensão das informações contábeis por grupos distintos de indivíduos.

Em estudo realizado junto a usuários internos da informação contábil no governo estadual de Minas Gerais, Borges e Matias (2011) identificaram percepções negativas acerca das qualidades dos relatórios emitidos pelo setor contábil. Segundo os respondentes, as informações oriundas da Contabilidade são construídas apenas em forma de demonstrações e não de relatórios gerenciais, como demandado pelos usuários. Ademais, os termos excessivamente técnicos exigem que as unidades disponham de corpo técnico especializado para converter as demonstrações recebidas em informações relevantes para a cúpula estratégica do governo.

Ao propor um painel de controle gerencial para entidades públicas, Ribeiro Filho (1997) concluiu ser necessário incluir as percepções dos usuários nos sistemas de informações contábeis, de forma a possibilitar a produção de informações de cunho gerencial relevantes e que orientem os gestores na seleção de alternativas de combinações mais efetivas na aplicação dos recursos públicos.

Adrian-Cosmin (2015), ao analisar as características da informação contábil que devem ser buscadas pelos Contadores, concluiu que estas somente são eficazes se tiverem usuários de qualidade, ou seja, que disponham do conhecimento necessário para entender a informação que a eles se destina.

Em outras palavras, a compreensibilidade da informação contábil não é uma característica que depende apenas do Contador, mas também do usuário, que deve ter conhecimentos razoáveis dos negócios operados pela organização, das atividades econômicas e da Contabilidade, além de disposição para estudar os relatórios com diligência. O conhecimento prévio se faz necessário uma vez que os sistemas tradicionais de contabilidade possuem um alto grau de significado semântico, através de tabelas (demonstrações), codificações contábeis e organização da informação. Dessa forma, usuários que não dispõem desse conhecimento têm sua capacidade de absorção da informação bastante reduzida (Dunn & Grabski, 2000).

Diante do apresentado, ressalta-se como lacuna a realização de estudos qualitativos e explicativos acerca de casos específicos, de forma a compreender, mapear e avaliar todo o papel de planejamento, construção, interpretação, avaliação e utilização da informação contábil, sobretudo no setor público, sob a luz das Teorias da Comunicação e da Semiótica.

Dentre os diversos órgãos e entidades componentes das administrações federal, estaduais e municipais, alguns se destacam devido aos reflexos de suas ações para a sociedade. As universidades federais, como exemplo, contribuem para a formação de docentes para os todos os níveis de ensino, para o desenvolvimento da ciência e tecnologia nacional, para o crescimento da economia do país, dentre outros inúmeros benefícios sociais (Chiarini & Vieira, 2012). Atualmente, há 63 universidades federais no Brasil, espalhadas pelas 27 unidades federativas, que geriram no exercício de 2016 um orçamento de R\$ 7,9 bilhões (Senado Federal, 2017).

Para que as universidades consigam disponibilizar serviços de excelência à população e gerar reflexos sociais e econômicos positivos na sociedade, faz-se necessário que disponham

de uma administração eficiente, sobretudo no que tange a gestão do volumoso orçamento anual. Nessa seara, a contabilidade desempenha – ou deveria desempenhar – papel fundamental, ao municiar os gestores com informações úteis à tomada de decisão, seja ela estratégica ou cotidiana. Isto posto, essas instituições federais de ensino superior se apresentam como um campo propício para estudos acerca do processo de comunicação da informação contábil. Neste contexto, o presente estudo pretende responder a seguinte inquietação: **como ocorre o processo de comunicação contábil em uma instituição pública de ensino superior?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Buscando repostas à questão de pesquisa, este estudo tem por objetivo compreender o processo de comunicação contábil em uma instituição pública de ensino superior, de forma a captar as qualidades da informação contábil e os ruídos que a afetam.

1.2.2 Específicos

De forma a atingir o objetivo geral da dissertação, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar a percepção dos Contadores (elaboradores da informação contábil) e dos Gestores (usuários internos da informação contábil) das universidades federais brasileiras acerca das características qualitativas das informações contábeis produzidas nas instituições;
- b) Descrever o processo de comunicação da informação contábil na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila);
- c) Identificar as características qualitativas presentes na informação contábil produzida na Unila, bem como os ruídos que a afetam.

1.3 Justificativa e contribuição do estudo

A equipe de gestão das organizações, sejam elas da iniciativa privada ou do setor governamental, dentre outros fatores, depende de informações sólidas para o desenvolvimento

de suas atividades, sobretudo aquelas relacionadas ao processo de tomada de decisão. Valente (2014) destaca, todavia, que a simples existência de estoques de informação não garante a apropriação destas pelos usuários e a consequente utilização no processo decisório.

Os estudos, pronunciamentos, padrões e normatizações vinculados à Contabilidade em âmbito global focam suas discussões e definições para atender demandas e necessidades de grupos restritos de *stakeholders*, via de regra externos, como acionistas e investidores, fornecedores, financiadores, insituições fazendárias, entre outros. Cita-se como exemplo a *Conceptual Framework* do *International Accounting Standards Board* (IASB), absorvida pelo Conselho Federal da Contabilidade por meio da Estrutura Conceitual Básica (NBC TG EC), na qual se explicita que a destinação daquelas orientações são os relatórios direcionados aos usuários externos em geral.

Seguindo o panorama citado de foco no usuário externo, a literatura apresenta estudos com abordagens à eficácia da Contabilidade, quanto ao atingimento de sua função junto aos *stakeholders*, ou seja, a compreensão e a utilização das informações contábeis no processo decisório por parte dos usuários externos à organização. As investigações que se baseiam na proposta de Bedford e Baladouni (1962) – analisando a Contabilidade sob a ótica da Teoria da Comunicação – e que visualizam a Contabilidade como um tipo de linguagem aplicada ao mundo dos negócios – por exemplo Ijiri (1975) – têm também direcionado suas atenções aos usuários externos.

Nessa seara, emergem as contribuições que a presente dissertação almeja proporcionar ao campo de conhecimento da Contabilidade, tais como a análise empírica do processo de comunicação da informação contábil por meio de um estudo de caso único, em que será possível a percepção das minúcias e ruídos que impactam o processo. A análise de informações sob perspectivas diferentes – Contadores e Gestores – possibilitará a compreensão dos pontos críticos da comunicação, bem como a motivação de suas ocorrências.

A aplicação em uma instituição da esfera governamental também se constitui como fator relevante da pesquisa, uma vez que a Contabilidade se caracteriza como ferramenta fundamental aos gestores públicos, em virtude de suas funções de apoio à prestação de contas, à responsabilização (*accountability*) e à tomada de decisão. Elencados os problemas inerentes ao atual processo de comunicação das informações contábeis, podem, a administração e a unidade de Contabilidade da instituição objeto do estudo, adotarem medidas de melhoria da informação contábil. Otimizando as características qualitativas da informação e do processo contábil em si, pode a gestão organizacional também se beneficiar das melhorias.

As demais organizações do setor público podem também se utilizar dos resultados do estudo para lapidar seu processo de construção, interpretação e utilização das informações contábeis, uma vez que as instituições públicas guardam muitas similaridades entre si.

1.4 Estrutura da dissertação

A presente dissertação está estruturada em seis seções ou capítulos, conforme exposto na Figura 1.

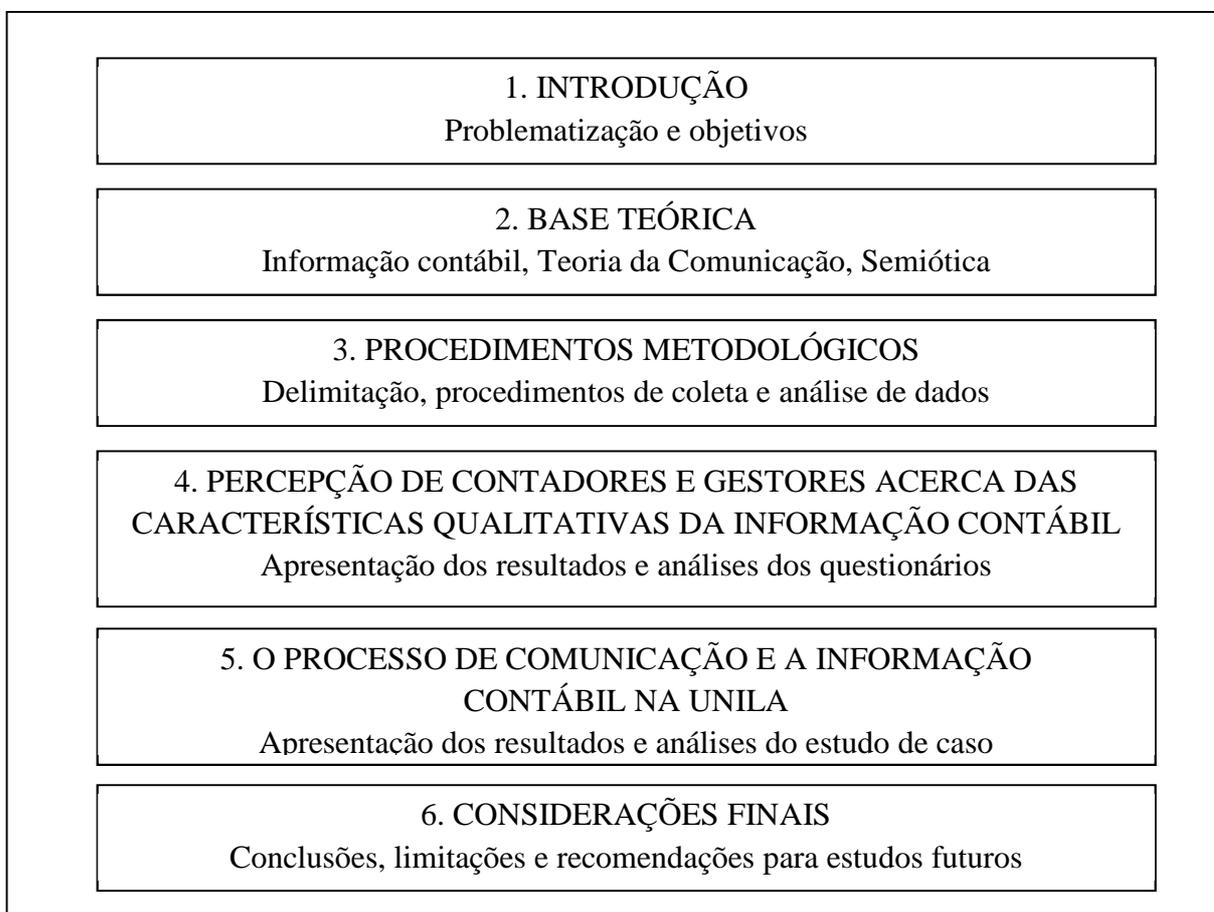


Figura 1 – Estrutura da dissertação.

2 Base Teórica

Com o avanço dos estudos interdisciplinares, sobretudo no campo das Ciências Sociais, a Contabilidade passou a ser investigada sob abordagens de outros ramos do conhecimento, como a Linguística e a Comunicação, entre outras. Nesse sentido, a base teórica que orienta a realização deste trabalho buscou combinar os preceitos conceituais básicos da Contabilidade, como a Estrutura Conceitual do IASB e as características qualitativas da informação contábil, com as abordagens oriundas da Teoria da Comunicação e da Semiótica. Na Figura 2 se evidencia de maneira gráfica a estrutura teórica desta investigação.

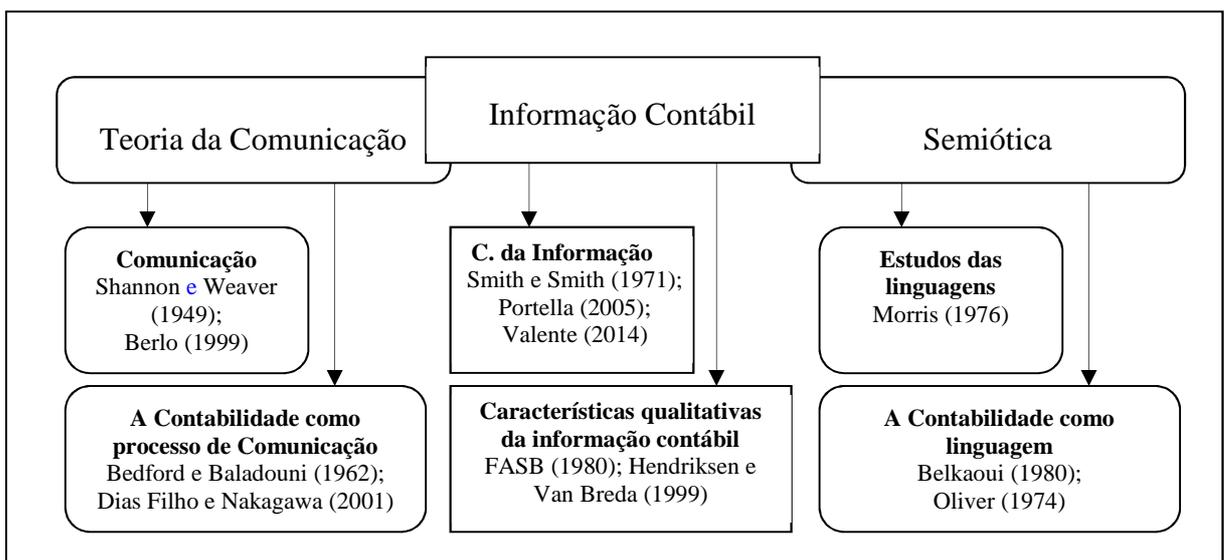


Figura 2 – Estrutura teórica.

Neste capítulo busca-se evidenciar o inter-relacionamento e encadeamento da Contabilidade com as teorias supracitadas, de forma a balizar a construção da investigação e sustentar os resultados encontrados.

2.1 Informação contábil

O termo informação pode ser compreendido, de forma simplificada, como o elemento principal do processo de comunicação de fatos ou conhecimentos. Todavia, como destacado por Portella (2005), o termo vem sendo empregado em diversas áreas do conhecimento, com significados iguais, semelhantes e, por vezes, até mesmo oposto às demais. Por essa falta de

exatidão na conceituação do termo, a transmissão de conhecimento dentre áreas distintas do saber é afetada (Portella, 2005).

O ramo do conhecimento que se dedica ao estudo da informação de forma interdisciplinar, a Ciência da Informação, tem a difícil missão de entender as diferenças existentes entre os inúmeros significados do termo informação, de maneira a poder manipular o conceito entre as áreas, equalizando as igualdades e diferenças (Portella, 2005).

No âmbito das Ciências Contábeis, a informação tem papel fundamental no atingimento das finalidades e dos objetivos da ciência. Smith e Smith (1971) destacam que a ferramenta de análise que chamamos de Contabilidade sempre teve a comunicação de informações como seu principal objetivo.

A informação produzida pela Contabilidade é aquela que altera (ou deveria alterar) o estado da arte do conhecimento de seu usuário em relação à organização e, a partir de suas interpretações, utilizá-la para tomar decisões e para solucionar problemas (Valente, 2014). Como destacado por Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), a Contabilidade tem o desafio de produzir informações que levem aos usuários conhecimento sobre eventos econômicos que afetem o patrimônio das organizações.

Para Dias Filho e Nakagawa (2001), a informação é o produto obtido do processamento, da manipulação e da organização de dados, de forma que exerça uma alteração (quantitativa ou qualitativa) no conhecimento de quem a recebe, reduzindo incertezas, e sua utilidade pode ser medida pela divergência entre a incerteza dos usuários antes e após o recebimento das informações.

Ressalta-se, todavia, que, como todo processo de comunicação de informações, a Contabilidade também está sujeita a uma série de ruídos que prejudicam ou dificultam o atingimento da eficácia pretendida (Bedford & Baladouni, 1962). Quanto mais ampla a comunicação entre as partes interessadas (contadores e usuários), mais eficaz deve ser qualquer tomada de decisão baseada nessa informação, e melhor a relação entre as partes (o que facilita, mas não assegura, a comunicação eficaz). Oliver (1974) destaca que, geralmente, a quantidade de comunicação contida em uma mensagem é inversamente proporcional à distância entre os significados do emissor e do receptor para um determinado estímulo de mensagem.

Dessa forma, se faz indispensável analisar o processo como um todo, de forma a identificar os pontos críticos e os gargalos que influenciam negativamente a eficácia contábil, para que se possa corrigir os problemas e atribuir qualidade à informação contábil (Dias Filho

& Nakagawa, 2001; Valente, 2014). A literatura e os organismos que se dedicam aos estudos da Contabilidade indicam atributos que as informações contábeis e, conseqüentemente, as demonstrações contábeis devem possuir para serem úteis aos usuários – as denominadas características qualitativas.

2.2 Características qualitativas da informação contábil

A informação contábil se constitui como o principal produto da atividade contábil, e por esta razão tem de atender a padrões elevados de qualidade, sob pena de inviabilizar o atingimento das finalidades da Contabilidade. Tais padrões, designados como características qualitativas da informação contábil, podem ser interpretados como propriedades indispensáveis para torná-las úteis ao processo de tomada de decisão (Hendriksen & Van Breda, 1999).

As Estruturas Conceituais estabelecidas pelo IASB (geral) e pelo IPSASB/IFAC (setor público), recepcionadas nacionalmente por meio do Pronunciamento Contábil Básico, também conhecido como CPC 00, e pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual, respectivamente, elencam características qualitativas que devem ser aplicadas à informação contábil-financeira.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB), por meio do *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 2, também organizou as características qualitativas da informação contábil, apresentando-as de forma sistematizada e demonstrando o seu encadeamento e interdependência. Ambas as estruturas guiam a produção de informações para usuários externos, como credores e investidores na iniciativa privada, e contribuintes e provedores de recursos no setor público. Como nenhuma das normas se dedica a informações para usuários internos, e considerando os objetivos deste trabalho, adotaram-se, por analogia, as características elencadas pelo FASB (1980) na análise das informações direcionadas aos usuários internos.

A opção pela estrutura do FASB em detrimento a do IASB também se justifica pela categorização diferenciada apresentada pelo primeiro, em que a característica da compreensibilidade é tratada de forma destacada e não como atributo de melhoria das características fundamentais, como abordado pela *Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB.

Ao elencar as características qualitativas, o FASB procedeu uma distinção entre “específicas para usuários” e “específicas para a tomada de decisões”, de forma a facilitar a compreensão do leitor quanto à aplicabilidade de cada uma, bem como sua relação com o produto final e com a finalidade do processo. Hendriksen e Van Breda (1999) citam como exemplo o fato de usuários sofisticados poderem considerar alguma informação irrelevante porque já a conhecem, ao mesmo tempo que veem informações complexas como mais relevantes. Por outro lado, usuários novatos apenas compreenderiam informações simplificadas. Como destacado pelos autores, a natureza do usuário é um fator determinante para a decisão a respeito da forma e do tipo da informação a ser divulgada.

Fica evidenciado no esquema apresentado na Figura 3 a hierarquia existente entre as características qualitativas da informação, seus elementos componentes (valor preditivo, valor de *feedback*, oportunidade, verificabilidade e fidedignidade) e as características secundárias (comparabilidade e neutralidade). Em outros termos, é necessário que a informação seja comparável e neutra (qualidades secundárias) e contenha os elementos de relevância e confiabilidade (necessários à decisão) para que supra o usuário interno ou externo de maneira satisfatória.

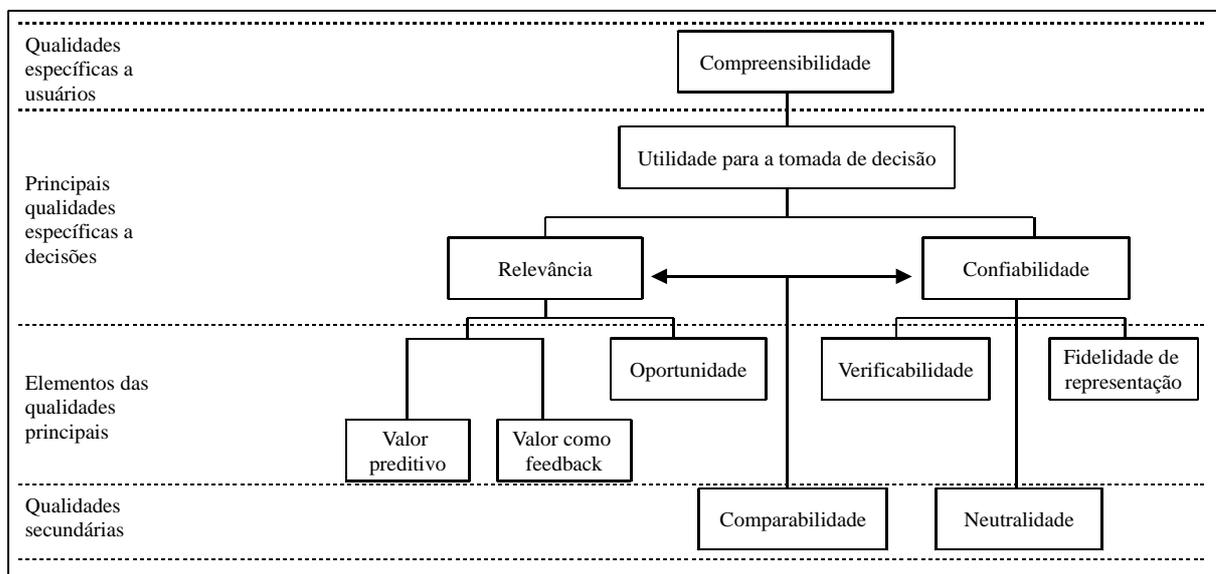


Figura 3 – Hierarquia das qualidades da informação contábil

Fonte: Adaptado de “Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 - Qualitative Characteristics of Accounting Information”, de Financial Accounting Standards Board (FASB), 1980.

Dentre as qualidades elencadas pelo FASB (1980) e apresentadas no Figura 3, três delas, dispostas no nível mais elevado da hierarquia, destacam-se das demais: compreensibilidade, relevância e confiabilidade.

2.2.1 *Compreensibilidade da informação contábil*

Da compreensibilidade se extrai que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência (Hendriksen & Van Breda, 1999). No SFAC 2, o FASB (1980, p.15) defende que:

A informação financeira é uma ferramenta e, como a maioria das ferramentas, não pode ser de muita ajuda direta para aqueles que são incapazes ou não dispostos a usá-la ou ainda que a utilizem de forma inadequada. Seu uso pode ser aprendido; no entanto, os relatórios financeiros devem fornecer informações que podem ser usadas por todos os profissionais não-contadores, bem como profissionais que estão dispostos a aprender a usá-la adequadamente. Podem ser necessários esforços para aumentar a compreensão da informação financeira. As considerações de custo-benefício podem indicar que as informações entendidas ou usadas por apenas algumas pessoas não devem ser fornecidas. Por outro lado, os relatórios financeiros não devem excluir as informações relevantes apenas porque é difícil para alguns entenderem ou porque alguns investidores ou credores optam por não usá-la. (FASB, 1980, p.15, tradução nossa)

Como exposto pelo FASB (1980), a compreensibilidade da informação é uma meta a ser atingida pelo Contador, todavia sem prejudicar outros atributos. Nesse contexto, deve prevalecer o equilíbrio entre os termos utilizados pelos produtores da informação contábil, os conhecimentos e a disposição do usuário e a relevância da mesma para a tomada de decisão.

2.2.2 *Relevância da informação contábil*

Quanto à relevância, muitas definições são utilizadas. Para Hendriksen e Van Breda (1999), em seu nível mais básico, informação relevante é aquela pertinente à questão sendo analisada. Os autores afirmam que a informação pode ser pertinente de pelo menos três maneiras, a saber: quando afetam as metas, quando afetam a compreensão e quanto afetam as decisões. Para o FASB (1980),

Nas discussões acerca de critérios contábeis, a relevância tem sido definida pelo conceito trazido pelos dicionários, como aquela pertinente ou que tem relação com o assunto em questão. Esta ampla definição é satisfatória, na medida em que se refere a que a informação deve, naturalmente, estar logicamente relacionada com uma decisão a fim de lhe ser relevante. As tentativas equivocadas de basear decisões em informações logicamente não relacionadas não podem converter informações irrelevantes em informações relevantes. [...] No entanto, o significado de relevância para a elaboração de relatórios financeiros precisa ser explicitado. Especificamente, é a capacidade de a informação "fazer a diferença" que a identifica como relevante para uma decisão. (FASB, 1980, p.17, tradução nossa)

Valente (2014), na mesma linha, defende que para serem relevantes para investidores, credores e outros nas decisões de investimento, crédito e similares, as informações contábeis devem ser capazes de causar efeitos positivos na decisão, ajudando os usuários a formar previsões sobre os resultados de eventos passados, presentes e futuros ou confirmar ou corrigir as expectativas. Esses dois papéis da informação são denominados pelo FASB (1980) como valor preditivo e valor como *feedback*, que dentro da hierarquia das qualidades da informação contábil são descritos como elementos da qualidade relevância.

O valor preditivo, na percepção de Hendriksen e Van Breda (1999), é a qualidade da informação que ajuda os usuários a aumentarem a probabilidade de prever corretamente o resultado de eventos passados ou presentes. Ou seja, a capacidade de proporcionar ou permitir ao usuário fazer predições de objetos ou eventos futuros, de forma a embasar as decisões tomadas.

Por outro lado, o valor como *feedback* refere-se ao papel que a informação contábil desempenha em termos de confirmação ou correção de expectativas anteriores. Isto porque a informação a respeito do resultado de uma decisão tomada anteriormente frequentemente é um dado crucial para a tomada da decisão seguinte (Hendriksen & Van Breda, 1999).

2.2.3 Confiabilidade da informação contábil

A confiabilidade, em conjunto com a relevância, está no centro das expectativas vinculadas à informação e aos demonstrativos contábeis. Pode ser definida como a qualidade que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar. Para Valente (2014), uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação, que o seu reconhecimento possa potencialmente

distorcer as demonstrações contábeis. O FASB (1980) faz as seguintes ponderações acerca da confiabilidade:

A informação confiável e relevante é uma noção central para a Contabilidade. É, portanto, importante ser claro para o usuário que a informação comunicada apresenta a confiabilidade esperada. A confiabilidade de uma medida baseia-se na fidelidade com que representa o que pretende representar, aliada a uma garantia para o usuário, que vem através da verificação, de que ela tem essa qualidade representacional. Naturalmente, os graus de confiabilidade devem ser reconhecidos – e não se trata de uma questão de preto no branco, mas sim de mais ou menos confiável. (FASB, 1980, p.19, tradução nossa)

Infere-se da argumentação do FASB (1980) que a confiabilidade se constitui como uma qualidade de mão dupla. Ao mesmo tempo que é algo a ser buscado pelo Contador (produtor da informação contábil) quando da elaboração dos relatórios contábeis, necessita ser percebida pelos gestores e demais *stakeholders* quando de sua recepção e interpretação, para que seja utilizada de forma completa e plena – ou seja, se constitui como atributo indispensável à informação contábil, ainda mais que outras qualidades.

Diante do exposto, evidenciam-se os desafios aos quais os Contadores devem transpor para atingir com primazia sua função de informar. Como argumentado por Saracevic (1996) e Valente (2014), é necessário ao Contador não somente o conhecimento das demandas de informação contábil, mas também, e sobretudo, a revisão dos critérios de eficácia (características qualitativas) da informação oferecida pela contabilidade deve pautar o desenvolvimento e as propostas de melhorias ao processo de informação contábil.

Nesse contexto de construção de uma informação direcionada a um ouvinte específico (usuário), com componentes constituintes necessários (características qualitativas) e que segue um encadeamento lógico (fluxo), a Contabilidade pode ser vista como um processo de comunicação, como defendido por Bedford e Baladouni (1962) e Dias Filho e Nakagawa (2001), e, nesse sentido, ser estudada sob a ótica de teorias voltadas à comunicação e à linguagem interpessoal, como as Teorias da Comunicação e da Semiótica.

2.3 Teoria da Comunicação

A comunicação, de maneira bastante simplória, pode ser compreendida como a ação de se transmitir e receber uma mensagem. É um fluxo no qual uma informação é coletada,

compreendida, processada e repassada a outro interlocutor de forma codificada, para que este possa também compreendê-la após proceder a decodificação (Berlo, 1999).

O objetivo da comunicação sofreu ao longo dos séculos evoluções significativas, orientadas sempre por correntes teóricas que de alguma forma necessitaram compreender e explorar a transmissão de mensagens em suas áreas do conhecimento. No período aristotélico surgiram as primeiras reflexões, conceituações e definições de objetivos da comunicação, passando pelo período da psicologia científica entre os séculos XXVII e XXVIII, sendo até a contemporaneidade tema recorrente em diversos ramos do conhecimento, sobretudo daqueles que abordam o comportamento humano e as linguagens.

De acordo com Berlo (1999), as diversas variações dos objetivos da comunicação podem ser discutidas sob duas dimensões básicas: o “quem” e o “como”. A primeira se refere às duas pontas fundamentais da comunicação, que se constituem pela pessoa que emite ou produz a mensagem e pela pessoa a quem se destina a comunicação. Como defendido por Berlo (1999), é de fundamental importância que o destino da comunicação seja definido de forma clara e objetiva para que a comunicação ocorra de maneira efetiva e para que possa ser avaliada. Já o “como” refere-se aos efeitos que se pretende atingir com a mensagem, que por sua vez guiam os meios utilizados no processo.

Considerando que a comunicação não é um evento estático, mas sim dinâmico, uma vez que não tem um início e tampouco um fim rígido, a mesma é compreendida como um processo, composto por fluxos e ingredientes inter-relacionados e independentes entre si. Berlo (1999) afirma que “o teórico da comunicação rejeita a possibilidade de que a natureza consista em acontecimentos ou ingredientes separáveis dos demais acontecimentos ou ingredientes”. Ainda segundo o autor, não se pode falar em começo ou fim da comunicação, ou dizer que determinada ideia veio de uma fonte específica ou ainda que a comunicação ocorre apenas em um sentido. Em suma, a comunicação somente pode ser pensada alinhada aos conceitos de processo.

Os ingredientes que compõem os processos de comunicação também são pontos debatidos e analisados ao longo da história. Como o tema é frequentemente abordado por outros ramos do conhecimento, cada área busca identificar os elementos e suas relações sob sua própria ótica. Na Figura 4 são apresentados os elementos do processo de comunicação propostos por Aristóteles (citado por Berlo, 1999), Shannon e Weaver (1949) e Berlo (1999), em que se verifica que, mesmo havendo percepções diferentes quanto aos componentes do processo de comunicação, os elementos principais são os mesmos defendidos pela *Retórica* de Aristóteles, que em suma são representados pela fonte, pela mensagem e pelo destino.

Na *Retórica* de Aristóteles (citado por Berlo, 1999) o processo se resume a 1) pessoa que fala, 2) o discurso que se faz e 3) a pessoa que ouve (ou vê, ou sente). Desse modelo básico emergiram os seguintes, mais complexos, devido ao avanço das ciências.

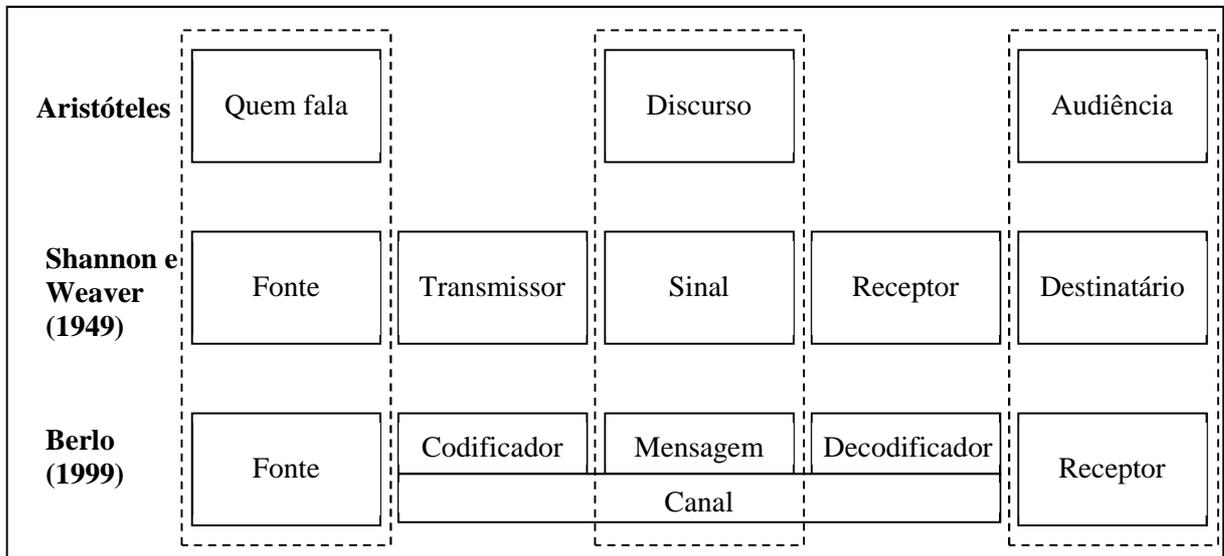


Figura 4 – Elementos do processo de comunicação.

O modelo proposto por Shannon e Weaver (1949), um matemático e um engenheiro, mesmo tendo sido construído para resolver problemas relacionados com a transmissão de sinais no campo das telecomunicações, pode ser considerado como um dos modelos mais utilizados e abordados na teoria. Devido à natureza das atividades de seus propositores, o modelo de Shannon e Weaver (1949) inclui, além dos elementos aristotélicos básicos, os elementos de transmissão e recepção.

Berlo (1999), por sua vez, deu nova interpretação aos elementos propostos por Shannon e Weaver (1949), ao trazer o modelo para o campo da comunicação humana. Abordou o transmissor como um codificador da mensagem – ou seja, as habilidades da fonte para produzir uma mensagem adequada – e o receptor como um decodificador da mensagem – habilidades sensoriais para compreender e processar a mensagem recebida. Em suma, ambas as vertentes teóricas buscam, além de compreender o processo de comunicação, identificar os ruídos que causam prejuízos à eficácia da mensagem e impossibilitam o atingimento dos objetivos da comunicação.

Considerando que a comunicação está presente em todas as relações entre os indivíduos, é evidente e plausível que estudos de diversos campos do conhecimento se utilizem de suas bases e preceitos para compreender o comportamento humano naquele ramo, de forma a

promover o desenvolvimento da ciência (Hayakawa, 1972). Nessa linha, Bedford e Baladouni (1962) trouxeram essa perspectiva teórica para o campo contábil, propondo uma abordagem da Contabilidade pela Teoria da Comunicação, conforme é abordado na seção seguinte.

2.4 A Contabilidade como processo de comunicação

Resgatando, então, os conceitos da comunicação de Aristóteles e da teoria matemática da comunicação de Shannon e Weaver (1949), Bedford e Baladouni (1962) propuseram um modelo de abordagem da Contabilidade sob a ótica da Teoria da Comunicação, onde os indivíduos e as ações do processo foram segregados e analisados individualmente, de forma a possibilitar a identificação dos problemas inerentes ao processo. Segundo os autores, a interpretação e a análise da Contabilidade como um sistema de comunicação pode fornecer uma imagem mais clara de sua função no sistema da macroeconomia.

Nesta análise, os autores vislumbraram que o processo contábil, sob a ótica da Teoria da Comunicação, é composto por diversos elementos inter-relacionados que necessitam, todavia, de uma correta combinação para atingirem a eficiência. Bedford e Baladouni (1962) exemplificam

Para se fazer Contabilidade é necessário ter uma organização, como uma empresa, uma equipe de contabilidade, o chefe da contabilidade, auditores internos e externos, máquinas de contabilidade, talvez equipamentos eletrônicos de processamento de dados, revistas, livros, acionistas, credores, discussão e pensar sobre diversas transações e custos imputados, e muitos outros elementos. Mas será que a soma total desses elementos produz Contabilidade? Definitivamente não. A Contabilidade é sim o produto da mistura e mistura das inter-relações dinâmicas dos elementos. O conceito de processo de Contabilidade é análogo, apesar de imensamente mais complexo, à preparação de um bolo. Embora os ingredientes de um bolo são necessários, no entanto, não são os ingredientes que produzem o bolo, mas sim o seu processo de mistura. E, assim como um bom bolo depende do processo de mistura dos ingredientes, a boa Contabilidade dependem da qualidade do seu processo. (Bedford & Baladouni, 1962, tradução nossa)

Para Bedford e Baladouni (1962), o processo de comunicação contábil é formado por quatro elementos, a saber: os eventos econômicos, o Contador, os relatórios contábeis e o usuário da informação. O referido modelo incorpora, ainda, conceitos de fidelidade e significância da informação contábil, com o objetivo de caracterizar a relação desejada entre o contador e o usuário e a relação entre os demonstrativos contábeis e os eventos econômicos

(Dias Filho & Nakagawa, 2001). A matriz proposta por Bedford e Baladouni (1962) é apresentada na Figura 5.

Os conceitos de fidelidade e significância abordados pelos autores se relacionam com as características qualitativas elencadas pelo FASB (1980) da fidedignidade e da relevância, respectivamente.

A significância refere-se ao grau de relevância e adequação com que os fatos econômicos são descritos pelas atividades de Contabilidade. Como defendido por Valente (2014), a preocupação com as reais necessidades do usuário final da informação contábil deve ser um princípio orientador e balizador do contador.

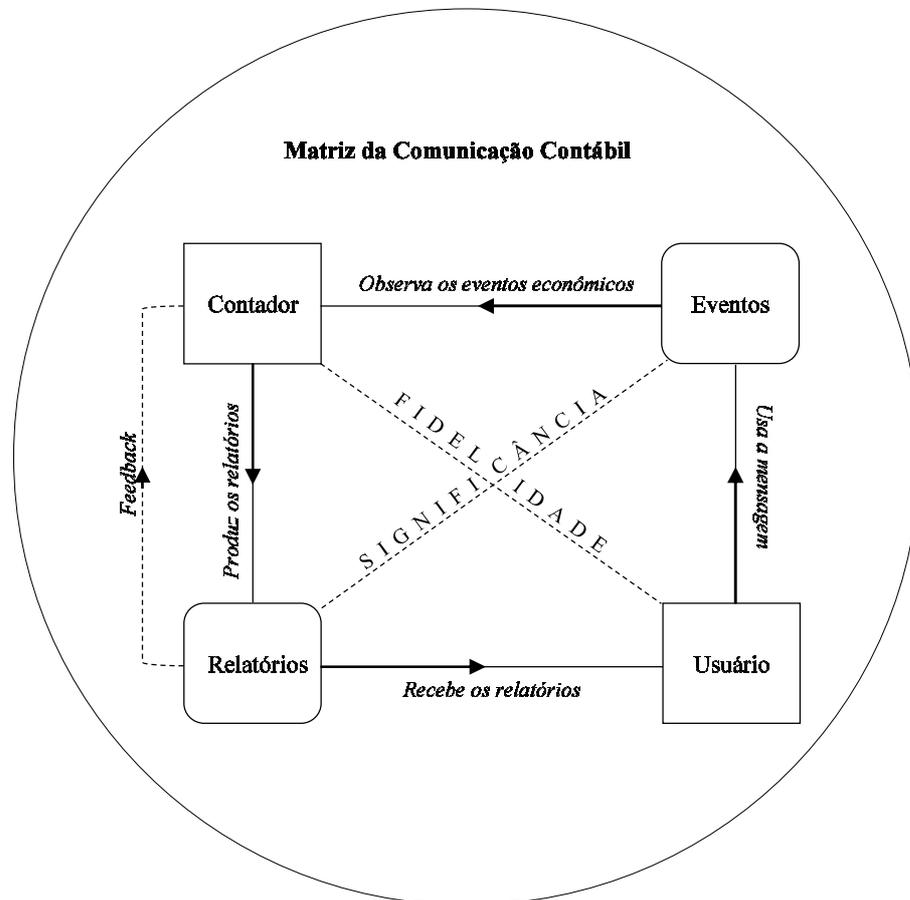


Figura 5 – Matriz da comunicação contábil

Fonte: Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accountancy. The Accounting Review, 37(4), 650–659.

A fidelidade, por sua vez, se refere à correspondência que deve existir entre os significados que o usuário atribui às mensagens e aqueles que o contador pretende transmitir. Esse atributo se relaciona primordialmente com o emissor da comunicação (no caso da

Contabilidade, o contador), em que se faz necessário estudo aprofundado acerca das terminologias utilizadas e sua adequação com perfil do usuário. Complexidade e finalidade são pontos fundamentais a serem considerados (Berlo, 1999).

Como ressaltado por Dias Filho e Nakagawa (2001) são muitos os estudos que indicam problemas quanto à compreensibilidade das informações e dos relatórios contábeis, em virtude das terminologias empregadas em sua construção, geralmente em desacordo com o perfil do usuário. Problemas como esses, presentes no elemento “mensagem”, são também objeto de estudo de ciências vinculadas às linguagens, como a Semiótica, em que se busca otimizar a compreensão do receptor da comunicação.

2.5 Semiótica

Antes de abordar a relação da Semiótica com a Contabilidade, faz-se necessária a compreensão de sua conceituação, finalidade e relação com os demais campos do conhecimento.

A Semiótica é a ciência geral dos signos e se dedica a estudar todos os fenômenos culturais como se fossem sistemas sógnicos ou sistemas de significação. Ou seja, ocupa-se do estudo do processo de significação ou representação, na natureza e na cultura, do conceito ou da ideia, sob as perspectivas diversas. Esses processos de significação ou produção de significados foram nomeados por Charles Peirce (2005) como semioses, termo pelo qual são mais frequentemente abordados pela literatura.

Morris (1976), por meio de sua teoria dos signos, identifica três elementos componentes da semiose, a saber: o veículo sógnico (S) – aquilo que atua como um signo; o *designatum* (D) – aquilo a que o signo se refere; o interpretante (I) – o efeito sobre alguém em virtude do qual a coisa em questão é um signo para esse alguém; e o intérprete – o alguém. A tríade proposta pelo autor é ilustrada na Figura 6.

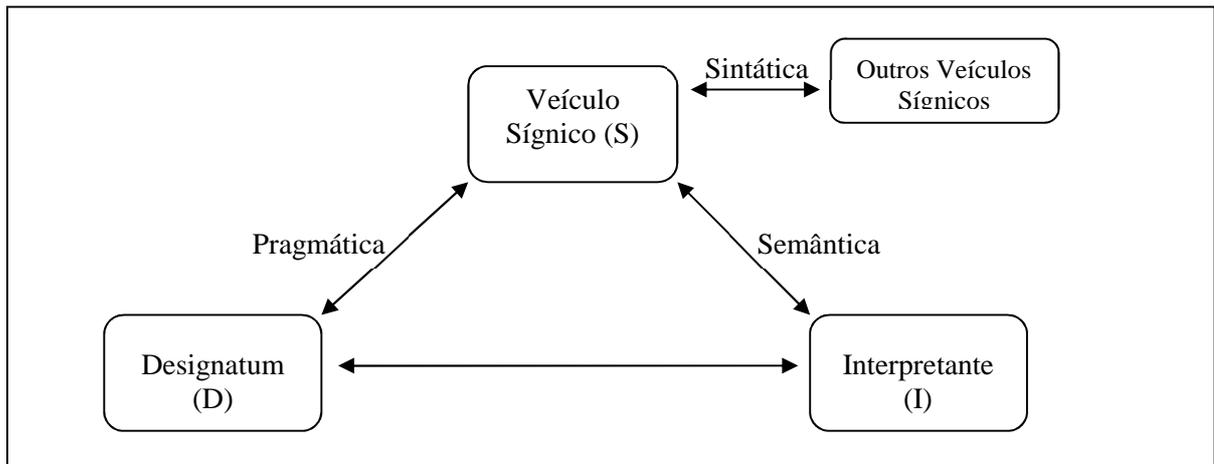


Figura 6 – Triáde de Semiótica

Fonte: Morris, C. (1976). Fundamentos da teoria dos signos. São Paulo, SP: Ed. da Universidade de São Paulo.

Morris (1976) explica, ainda, a relação entre os elementos da seguinte forma:

Um cão responde com o tipo de comportamento (I), implicado na caça de esquilos (D), a um certo som (S); um viajante dispõe-se a enfrentar apropriadamente (I) a região geográfica (D) em virtude da carta (S) recebida de um amigo. [4] Nesses casos S é o veículo sígnico (e é um signo em virtude do seu funcionamento). D é o *designatum*, e I o interpretante do intérprete. A caracterização mais eficaz de um signo é a seguinte: S é um signo de D para I na medida em que I se dá conta de D em virtude da presença de S. (Morris, 1976).

Em outras palavras, a Semiótica é o processo em que alguém se dá conta de uma coisa mediante uma terceira. Trata-se de um “dar-se-conta-de” mediato. Os mediadores são os veículos sígnicos, os “dar-se-conta-de” são os interpretantes, os agentes do processo são os intérpretes (Morris, 1976).

Fidalgo e Gradim (2005) lembram que da relação triádica da semiose (veículo sígnico, *designatum* e o interpretante) pode-se extrair diferentes tipos de relações diádicas, nomeadamente as relações dos signos aos objetos a que se referem e as relações entre os signos e os seus intérpretes. As primeiras relações cabem na dimensão semântica da semiose e as últimas na dimensão pragmática. A estas duas dimensões acrescenta-se necessariamente a dimensão sintática da semiose, que contempla as relações dos signos entre si.

A Semiótica, segundo Fidalgo e Gradim (2005), fornece uma linguagem geral aplicável a qualquer linguagem, sendo, dessa forma, aplicável à linguagem da ciência e aos signos específicos que são usados na ciência. Nessa linha, Morris (1976, pp. 10-11) argumenta que

[...] se a semiótica é uma ciência coordenada às outras ciências, pelo fato de estudar as coisas ou as propriedades das coisas em função de signos, ela é também o instrumento de todas as ciências, visto que toda ciência faz uso de signos e expressa os seus resultados em termos de signos. (Morris, 1976, pp. 10-11)

Diante do exposto, verifica-se que a Semiótica se aplica a qualquer outro ramo do conhecimento que se utiliza da linguagem. Reconhecendo a Contabilidade como um processo de identificação, mensuração e comunicação e que se desenvolve com o apoio de uma linguagem específica, podem-se aproveitar conceitos da Semiótica para melhorar a qualidade da informação contábil (Dias Filho, 2013).

2.6 A Contabilidade como linguagem

A percepção da contabilidade como uma forma de linguagem parte do pressuposto que, antes, se configura como um processo de comunicação. O uso de termos técnicos para composição de mensagens também fundamenta a visão da contabilidade como uma linguagem (Nakagawa & Dias Filho, 2002). Sob esse prisma, Hendriksen e Van Breda (1999) lembram que, ao se elaborar informações e relatórios contábeis, devem ser respondidas questões como:

- Que efeito as palavras utilizadas pela contabilidade terão sobre os usuários da informação?
- Que significado tais palavras terão para eles, se houver algum?
- As palavras se conectam e têm sentido lógico?

As questões acima estão ligadas diretamente com o estudo das linguagens e, conseqüentemente, com a Semiótica. Dias Filho (2013) destaca que a Semiótica facilita a percepção das características relevantes dos eventos econômicos pelos contadores e sua subsequente representação por meio de números e palavras, influenciada pelas suas habilidades cognitivas, pelas características do contexto, pelos níveis de experiência, entre outros elementos. A qualidade da informação pode ser comprometida consideravelmente quando os indivíduos encarregados da identificação e da interpretação dos eventos econômicos não conseguem perceber suas características relevantes (Dias Filho, 2013).

Na abordagem da linguagem da Contabilidade pela Semiótica, os três níveis são passíveis de interpretação. No nível sintático busca-se compreender as informações contábeis em relação ao conjunto de normas e princípios que regem a sua elaboração (sentido lógico). Já

no nível semântico a preocupação está na compreensão da informação pelo receptor com o significado pretendido pelo emissor. Por fim, no nível pragmático a atenção está nos efeitos da comunicação, ou seja, se a informação atende a necessidades do demandante. Cada uma das questões acima se relaciona com um dos níveis da Semiótica.

Nessa perspectiva Barbosa, Klein, Colauto e Beuren (2014) afirmam que, na área contábil, a Semiótica tem como finalidade subsidiar a compreensão sobre: (1) como as informações contábeis são apresentadas e comunicadas; (2) o significado das informações contábeis; e (3) a utilidade da informação contábil. Os autores lembram, ainda, que de forma não explícita, as abordagens da linguagem contábil estão presentes ao tentar explicar estas afirmações.

Em análise às características qualitativas da informação contábil tratadas no SFAC 2 do FASB, percebe-se que a compreensibilidade se encontra no topo hierárquico das qualidades necessárias. O FASB (1980) destaca também que o grau de fidelidade da representação contábil depende em muito do significado das palavras utilizadas no processo de evidenciação. Nesse sentido, verifica-se a relação da Contabilidade com a Semiótica, uma vez que se utilizam de diversos signos com o objetivo de informar. Mason e Swanson (1981) reforçam essa ideia, ao exemplificar a mensuração contábil como um signo quantitativo acerca dos eventos econômicos.

Assim sendo, a Semiótica, como ciência dedicada ao estudo dos signos, pode contribuir para aprimorar a Contabilidade à medida que nos conduza a uma melhor percepção dos eventos econômicos que impactam o desempenho das organizações (Dias Filho, 2012). Pode oferecer, segundo Nakagawa e Pretto (2000), instrumental metodológico para auxiliar na identificação, na observação e na análise dos fenômenos que provocam as variações patrimoniais.

3 Procedimentos Metodológicos

Este capítulo evidencia os caminhos trilhados nesta pesquisa, para que os objetivos almejados fossem alcançados. Dispõe sobre os métodos e procedimentos que foram empregados no transcorrer do estudo para a coleta e a análise dos dados, além de informações sobre os indivíduos e as instituições que foram objetos do estudo.

3.1 Delineamento da pesquisa

Diante da problemática identificada e dos objetivos definidos para busca de respostas à questão de pesquisa, o estudo foi realizado em duas fases subsequentes, com métodos, técnicas e objetos distintos, todavia complementares entre si, e que, de forma conjunta, tendem a produzir resultados mais amplos e profundos.

Havendo a intenção, em um primeiro momento, de se explorar as características qualitativas da informação contábil percebidas pelos indivíduos envolvidos no ciclo contábil no setor público e, posteriormente, explicar as minúcias do processo contábil em uma instituição pública de ensino superior específica, o estudo se utilizou de procedimentos de métodos mistos. Tashakkori e Teddlie (1998) defendem a utilização desta metodologia quando o problema de pesquisa incorpora tanto a necessidade de explorar quanto de explicar um fenômeno ou objeto.

Creswell (2007) ensina que, para o desenvolvimento de estudos com abordagem mista, deve o pesquisador traçar uma estratégia de investigação, guiada pelas seguintes questões:

1. Qual é a sequência de implementação da coleta de dados quantitativos e qualitativos no estudo proposto?
2. Que prioridade será dada à coleta e à análise de dados quantitativos e qualitativos?
3. Em que estágio do projeto de pesquisa serão integrados os dados e os resultados quantitativos e qualitativos?
4. Será usada uma perspectiva teórica global no estudo?

Respondidas as questões orientadoras de Creswell (2007), a estratégia traçada para o presente estudo caracterizou-se como um projeto explanatório sequencial, uma vez que se planejou coletar e analisar dados quantitativos, que serviram de base para a coleta e a análise posterior de dados qualitativos. Como argumentado por Creswell (2007), o objetivo do projeto explanatório sequencial é usar resultados qualitativos para auxiliar na explicação e na

interpretação de resultados de um estudo primariamente quantitativo. A estratégia pode ser melhor compreendida por meio do modelo gráfico apresentado na Figura 7.

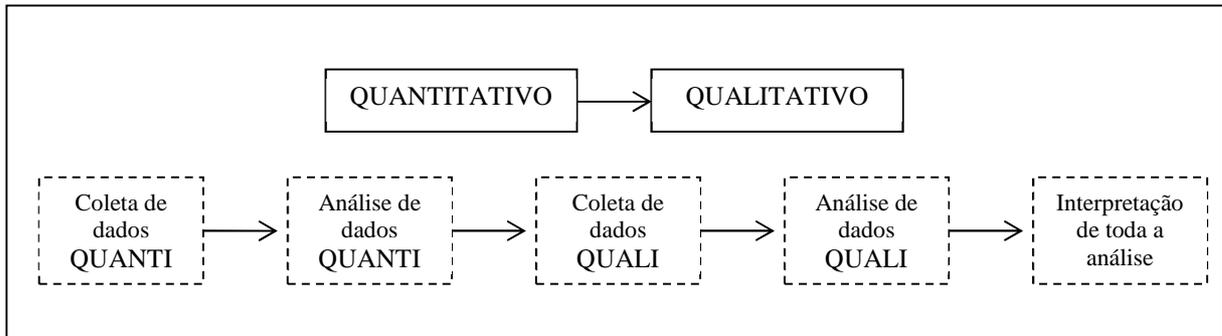


Figura 7 – Projeto explanatório sequencial

Fonte: Creswell, J. W. (2007). Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto (2nd ed.). Porto Alegre, RS: Artmed.

A natureza direta desse tipo do projeto explanatório sequencial é um de seus principais pontos fortes. É de fácil implementação porque os passos seguem estágios claros e distintos. Além disso, as características do projeto o tornam fácil de descrever e relatar. Ademais, ele pode ser útil quando surgem resultados inesperados na primeira etapa (quantitativa). Como limitação do método, Creswell (2007) destaca a morosidade em coletar dados em momentos distintos, o que pode inviabilizar alguns tipos de pesquisas, sobretudo aquelas que tem curto espaço temporal para execução.

3.2 Levantamento nas universidades federais (Quantitativo)

Alinhada ao primeiro objetivo específico (identificar a percepção dos Contadores e dos Gestores das universidades federais brasileiras acerca das características qualitativas fundamentais das informações contábeis produzidas nas instituições), a primeira etapa da pesquisa se deu por meio de um *survey* junto a contadores e pró-reitores (gestores) das 63 universidades federais brasileiras. Kerlinger (1980) afirma que, nesse tipo de levantamento, pequenas e grandes populações são estudadas através de amostras para descobrir o que existe e como existe no ambiente social de um grupo, uma área geográfica ou política e mesmo um país inteiro.

3.2.1 População e amostra

As universidades federais contam com setor de contabilidade em sua estrutura organizacional, sendo que o número de contadores atuantes no setor varia conforme o porte da instituição. Todavia, por força legal, há em cada órgão federal a figura do contador responsável da instituição, o qual é responsável, dentre outras, pela elaboração das demonstrações contábeis. Nesse contexto, temos ao menos 63 contadores responsáveis pelas universidades, aos quais se direcionaram os questionários.

Quanto aos gestores, cada universidade também dispõe de estrutura própria, com a segregação e aglutinação de funções diferentes em cada unidade. As macro unidades de gestão, denominadas pró-reitorias, acumulam funções relacionadas às atividades finalísticas das universidades (ensino, pesquisa e extensão) e às atividades-meio (administração, planejamento, finanças, entre outras). O número de pró-reitorias varia entre as instituições e estas se dividem em duas categorias: atividades-fim e atividades-meio. As unidades da primeira categoria respondem pelas funções finalísticas da instituição, tais como ensino, pesquisa e extensão, enquanto que as da segunda respondem pelas funções de apoio e sustentação das demais, como administração, finanças, planejamento, gestão de pessoas, entre outras.

Neste estudo, optou-se pela seleção dos gestores das áreas de administração, planejamento, orçamento, finanças e infraestrutura, tendo em vista a relação mais próxima de suas atividades com a contabilidade e, conseqüentemente, com a informação contábil. Os indivíduos respondentes do *survey* estão divididos em dois grupos, conforme sua função dentro do processo contábil na gestão das organizações universitárias. Na Tabela 01 são detalhados os participantes:

Tabela 1 – Indivíduos da pesquisa.

Indivíduos	Selecionados	Função no processo contábil	População	Instrumento
Contadores	Contadores que atuam em funções específicas como Contador Responsável (que responde pelas demonstrações contábeis), Gestor Financeiro (que responde pela gestão dos recursos financeiros) ou Chefe do setor contábil/financeiro .	Elaboradores da informação contábil	≅ 63 Contadores, sendo 1 por universidade.	Apêndice A
Gestores	Pró-reitores e equivalentes responsáveis por atividades de administração, planejamento, orçamento, finanças e/ou infraestrutura.	Usuários internos da informação contábil	≅ 180 Gestores, variando conforme a estrutura organizacional de cada universidade	Apêndice B

3.2.2 Instrumentos de coleta de dados

Os questionários buscaram captar a percepção dos respondentes quanto às características qualitativas da informação contábil de cunho gerencial produzida pelas instituições de ensino, sob a demanda das diversas unidades e gestores. Nesse sentido, definiram-se como construtos as três qualidades da informação contábil elencadas no topo da hierarquia estabelecida no *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 2 pelo FASB (1980), a saber: compreensibilidade, relevância e confiabilidade.

As variáveis foram definidas com base nas dimensões teóricas producional e observacional, da Teoria da Comunicação (Bedford & Baladouni, 1962), e semântica e pragmática, oriundas da Semiótica (Morris, 1976). As variáveis utilizadas nesta etapa encontram-se detalhadas na Tabela 02.

As afirmativas que compõem os dois instrumentos de coleta foram divididas de acordo com as variáveis definidas, de forma a captar a percepção dos respondentes acerca das qualidades presentes nas informações contábeis. O detalhamento das questões é apresentado na Tabela 03.

Os dois instrumentos de coleta de dados da primeira etapa do estudo, constantes nos Apêndices A e B, foram desenvolvidos conforme as orientações de Hair Jr, Babin, Money e Samouel (2005). Os construtos (ou conceitos) foram extraídos das teorias da Comunicação e da Semiótica, de onde foram identificados, também, os componentes e indicadores de cada construto. Os indicadores servem como substitutos do construto no instrumento de coleta de dados, sendo elementos necessários para o processo de mensuração, uma vez que fornecem escores numéricos para medir os construtos em termos quantitativos (Hair Jr. et al., 2005).

A mensuração de fenômenos, em suas diversas formas, é o objetivo principal dos *surveys* (Gil, 2009). A mensuração deve se dar de forma sistematizada e não arbitrária como de costume. Para tal, necessitam ser desenvolvidas escalas de mensuração, que, para Selltiz, Wrightsman, Cook e Kidder (1987), são conjuntos de categorias para diferenciar, entre pessoas, a relação de variáveis. As escalas podem ser dos tipos nominal, ordinal, intervalar ou de razão, a depender do que de como se pretende mensurar (Hair Jr et al., 2005).

Tabela 2 – Variáveis da pesquisa.

Construtos	Variáveis	Definição Operacional	Autores
Compreensibilidade	Linguagem (LG)	Linguagem e termos utilizados nos relatórios (técnicos ou simplificados)	Hendriksen e Van Breda (1999); Morris (1976)
	Formação (FO)	Formação acadêmica e/ou profissional do usuário	Hendriksen e Van Breda (1999); FASB (1980)
	Especificidades (ES)	Especificidades do setor ou área de atuação do usuário	Hendriksen e Van Breda (1999); FASB (1980)
Relevância	Finalidade (FN)	Fim para o qual o usuário pretende utilizar as informações	Bedford e Baladouni (1962); Berlo (1999)
	Forma (FM)	Formato da informação e meio de transmissão ao usuário	Bedford e Baladouni (1962); Berlo (1999)
	<i>Feedback 1</i> (F1)	Retorno das percepções do usuário	Berlo (1999); Morris (1976)
Confiabilidade	Origem (OR)	Origem das informações utilizadas nos relatórios	Bedford e Baladouni (1962); Hendriksen e Van Breda (1999)
	Vinculação (VC)	Vinculação do relatório aos demais meio de evidenciação	Bedford e Baladouni (1962); Hendriksen e Van Breda (1999)
	<i>Feedback 2</i> (F2)	Retorno das percepções do usuário	Berlo (1999); Morris (1976)

Nos questionários que foram aplicados nesta primeira fase do estudo, foi selecionada a escala do tipo intervalar, uma vez que se pretende captar a percepção dos respondentes sobre a informação contábil. Este tipo de escala, segundo Selltiz et al. (1987) e Hair Jr et al. (2005), é o mais adequado para se mensurar não só a direção, mas também a intensidade das respostas. Como as questões oferecerão sete pontos possíveis de respostas aos participantes e as respostas serão avaliadas individualmente, tem-se uma escala do tipo *Likert* de sete pontos (Hair Jr. et al., 2005), como demonstrado nos Apêndices A e B.

Hair Jr. et al. (2005) destacam também a importância da adoção de procedimentos que garantam que as variáveis (indicadores) selecionadas para representar e mensurar os construtos o façam de maneira precisa (validade) e coerente (confiabilidade).

A confiabilidade (ou fidedignidade), como definido por Selltiz et al. (1987), se relaciona à capacidade de o instrumento apresentar resultados coerentes em aplicações distintas – ou seja, que resulte em escores constantes em múltiplas, o que indica que o instrumento de coleta apresenta elevada fidedignidade.

Tabela 3 – Distribuição das questões.

Construtos	Variáveis	Questões Contadores (Apêndice A)	Questões Gestores (Apêndice B)
Compreensibilidade	Linguagem	5 e 6	6.1 e 6.2
	Formação	4.3 e 4.4	6.5 e 6.6
	Especificidades	4.1 e 4.2	6.3 e 6.4
Relevância	Finalidade	3.1 e 3.2	5.1 e 5.2
	Forma	3.3 e 3.4	5.3 e 5.4
	<i>Feedback 1</i>	12	9
Confiabilidade	Origem	7 e 8	3 e 7
	Vinculação	9 e 10	-
	<i>Feedback 2</i>	11	8

De forma a medir a confiabilidade dos instrumentos construídos para esta pesquisa (Apêndices A e B), os mesmos foram submetidos ao procedimento de teste-reteste, que Hair Jr. et al. (2005) definem como a aplicação e reaplicação do mesmo instrumento a um mesmo respondente (ou grupo de respondentes), com objetivo de verificar a consistência das respostas. O teste-reteste foi realizado junto a dois servidores públicos federais (um contador e um gestor), que atuam em instituições de ensino, de forma a garantir a homogeneidade com os futuros respondentes. Os coeficientes de correlação encontrados (0,89 no caso dos contadores e 0,93 para gestores) demonstram a estabilidade das respostas, condição indispensável às escalas dos instrumentos (Selltiz et al., 1987).

Por outro lado, a validade das escalas representa até que ponto um construto mede o que deve medir (Hair Jr. et al., 2005) e se o que se mede é de fato o que se quer medir (Selltiz et al., 1987). Os diversos tipos de testes de validade auxiliam o pesquisador a garantir que a escala construída o trará os conceitos de forma adequada e alinhados aos preceitos teóricos. As escalas construídas para esta pesquisa passaram por um procedimento de validação de conteúdo, quando as questões elencadas e seus fundamentos foram submetidas a dois profissionais contábeis com ampla experiência.

3.2.3 Coleta dos dados

A coleta das respostas dos contadores das universidades (Apêndice A) se deu por meio de formulário eletrônico disponibilizado na plataforma Google[®], o qual foi encaminhado à lista de e-mails obtida junto à Coordenação do Fórum Nacional dos Diretores de Contabilidade e

Finanças das Universidades Federais Brasileiras (FONDCF). Os dados foram coletados no mês de fevereiro de 2017.

Quanto aos gestores, a coleta se deu em formulário impresso e de maneira presencial, em reunião ordinária do Fórum Nacional dos Pró-Reitores de Planejamento e Administração das Instituições Federais de Ensino Superior (FORPLAD), realizada na cidade de Porto Seguro, Bahia, em março de 2017. Os gestores das áreas de planejamento e administração de todas as universidades federais nacionais foram convocados a participar da reunião, e a grande maioria das instituições estava representada. No capítulo 4 são detalhados os números da coleta.

3.2.4 *Análise quantitativa das respostas*

As respostas obtidas por meio dos dois instrumentos de coleta (Apêndices A e B), após processo de tabulação e exclusões dos formulários preenchidos de maneira incorreta, foram submetidas, num primeiro momento, a análise de estatísticas descritivas, de forma a apresentar e discutir as características pessoais dos respondentes e do ambiente institucional em que desempenham suas funções.

Como nos questionários aplicados a contadores e gestores constavam questões acerca das mesmas variáveis (conforme Tabela 03), procedeu-se, também, o teste t de diferenças de médias, com objetivo de verificar se os dois grupos de respondentes tinham percepção similar ou distinta acerca de alguns aspectos da informação contábil e do processo de comunicação contábil em suas instituições. Por se tratar de grupos distintos, as amostras consideram-se independentes ou não-pareadas (Hair Jr. et al., 2005).

3.3 *Estudo de caso na Unila (Qualitativo)*

Alinhada ao segundo e ao terceiro objetivos específicos (examinar o processo de comunicação da informação contábil na Unila e identificar as características qualitativas presentes na informação contábil produzida na Unila, bem como os ruídos que a afetam), a segunda etapa do estudo consistiu em um estudo de caso na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila). A instituição, constituída sob a forma de autarquia federal, vinculada ao Ministério da Educação, é regida pelas normas do direito público e, conseqüentemente, pelas normativas de Contabilidade aplicadas ao setor público, como a Lei

4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 e as normas brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A definição da instituição como objeto de estudo se deu em virtude de algumas características diferenciadas da organização em relação a outras universidades similares, tais como se tratar de uma instituição em estágio de implantação (seis anos de funcionamento), possuir um quadro de servidores e gestores jovens, além do acesso facilitado do pesquisador para o desenvolvimento do estudo.

Stake (2005) destaca que, como uma forma de pesquisa, o estudo de caso é definido por interesse em um caso individual, não pelos métodos de investigação utilizados. Assim sendo, o interesse em se aprofundar, especificamente, no processo de comunicação das informações contábeis na Unila, é o que caracteriza o estudo de caso, e não os procedimentos metodológicos que se pretendem utilizar no transcorrer da investigação.

O interesse em investigar um caso, como apontado por Stake (2005), geralmente é oriundo de um interesse maior em estudar o fenômeno geral ou toda a população, mas que se inviabiliza, todavia, devido à escassez de recursos de todos os tipos (financeiros, pessoas, entre outros). Por outro lado, essa atração por um caso, mesmo que represente outra atração reprimida, faz com que o investigador se dedique de forma diferenciada, possibilitando aprofundamentos na coleta e nas análises, além de conclusões mais complexas (Stake, 2005).

Seguindo a estratégia de projeto explanatório sequencial (Creswell, 2007), o estudo de caso realizado na segunda fase do estudo se utilizou dos resultados encontrados na primeira e quantitativa fase (*survey* junto a servidores das 63 universidades federais brasileiras) para guiar a coleta e a análise dos dados. Pretendeu-se, dessa forma, identificar pontos críticos relacionados à percepção das características qualitativas da informação contábil nas universidades federais, captados pelo *survey*, de forma a direcionar as análises desta segunda fase.

Yin (2003) ressalta que a utilização de várias fontes de evidências, a criação de um banco de dados para o estudo de caso e o encadeamento de evidências são princípios importantes para realizar estudos de casos eficientes. Destaca, ainda, que o uso de fontes múltiplas de evidências possibilita o desenvolvimento de um valoroso processo de triangulação.

Stake (2005) destaca que essa análise cruzada de fontes de dados enriquece a compreensão do investigador, ao possibilitar a leitura do fenômeno sob múltiplas perspectivas. Ademais, o autor argumenta que a combinação de diferentes perspectivas metodológicas e

diversos materiais empíricos deve ser vista como uma estratégia que acrescenta rigor e profundidade às investigações. Nesse contexto, qualquer descoberta ou conclusão de um estudo de caso provavelmente será mais convincente e acurada se baseada em fontes distintas.

Seguindo o postulado por Yin (2003), procedeu-se a coleta dos dados de três formas e fontes distintas: entrevistas com dois gestores da universidade (pró-reitores responsáveis pelas áreas de planejamento, orçamento e finanças, e administração e infraestrutura), entrevistas com dois Contadores atuantes no setor contábil/financeiro (um responsável pelas finanças e outro pela contabilidade), além de análise documental de relatórios contábeis produzidos no âmbito da instituição.

Yin (2003) afirma que o estudo de caso necessita ser estruturado sobre um protocolo pré-definido, que contemple todas as regras e parâmetros a serem seguidos na fase executória. Eisenhardt (1989) ressalta a relevância do planejamento aos estudos de caso, ao afirmar que as ferramentas utilizadas permitem a coleta de grande quantidade de dados, que, por sua vez, vão demandar muito tempo do investigador para o processamento e a análise. Daí a importância da definição – e da obediência – das linhas mestras da pesquisa.

3.3.1 Protocolo do Estudo de caso

O estudo seguiu para coleta e análise de dados o protocolo de estudo de caso sugerido por Yin (2003), de forma a otimizar a confiabilidade da pesquisa e orientar o investigador quanto à condução dos trabalhos. Por meio desse protocolo é possível antecipar e evitar resultados negativos que podem comprometer o estudo. Segundo o autor, o protocolo apresenta as seguintes seções:

1. visão geral do projeto do estudo de caso;
2. procedimentos de campo;
3. questões do estudo de caso;
4. guia para o relatório do estudo de caso.

Yin (2003) destaca que uma boa visão geral demonstra o objetivo do estudo de caso e o cenário no qual a pesquisa acontece. Ainda, pode incluir as proposições ou hipóteses que serão investigadas e leituras importantes sobre o tópico. O problema de pesquisa é a principal diretriz do estudo de caso, o qual foi operacionalizado pela execução dos objetivos geral e específicos.

Assim, a ação geral que direciona este estudo é a análise do processo de comunicação contábil em uma instituição pública de ensino superior, de forma a captar as qualidades da informação contábil e os ruídos existentes. Ademais, o estudo é balizado pela perspectiva da Contabilidade como um processo de comunicação entre Contador e usuário (Bedford & Baladouni, 1962) e também como um tipo de linguagem aplicado ao mundo corporativo (Belkaoui, 1980). As perspectivas citadas são embasadas nas teorias da Comunicação (Shannon & Weaver, 1949) e da Semiótica (Morris, 1976), respectivamente.

Yin (2003) salienta que no estudo de caso o pesquisador tem pouco controle sobre pessoas e instituições em situações cotidianas e por este motivo necessita planejar e viabilizar com antecedência os principais procedimentos de campo, como a liberação de acesso à instituição objeto da pesquisa, a conciliação com as agendas dos entrevistados-chave, o acesso aos materiais informacionais, os recursos financeiros ou de infraestrutura necessários para a coleta, entre outros.

Assim sendo, para esta investigação foi realizado contato com os pró-reitores da Unila demandando autorização para a realização da coleta de dados no âmbito na instituição, bem como a possibilidade de agendamento de entrevistas com estes, em virtude da posição ocupada (gestores de áreas-meio). Tanto o acesso à instituição como o agendamento das entrevistas foi viabilizado e apoiado pelos gestores.

Também foram contatados dois Contadores da Unila, responsáveis pelos setores de contabilidade e de finanças, que se colocaram à disposição para participarem do estudo no papel de entrevistados. Os relatórios componentes da coleta cruzada de dados foram cedidos pelos Contadores em observância ao princípio da transparência, que obriga os agentes públicos a publicizar seus atos.

No que tange às questões do estudo de caso, Yin (2003) destaca que essas são direcionadas ao pesquisador e não ao pesquisado, e têm a função de direcionar as informações que necessitam ser obtidas em campo e retratar de forma completa a estrutura lógica, os fatos e outros detalhes relevantes em relação ao caso estudado. Dessa forma, as questões guia deste estudo foram constituídas com base nos objetivos específicos, seguidas pelas fontes de evidências e ações que possibilitaram a coleta de dados. Os objetivos e as questões que direcionaram a trajetória da pesquisa são apresentados na Tabela 04.

Tabela 4 – Questões direcionadoras do estudo de caso.

Objetivo Específico	Questões	Fontes de evidência
b) Examinar o processo de comunicação da informação contábil na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)	Há demandas de relatórios gerenciais ao setor contábil pelos gestores? Como ocorre a elaboração dos relatórios contábeis na Unila? São considerados fatores acerca dos demandantes? (finalidade, formação, necessidades, entre outros) Os contadores conhecem as necessidades dos usuários internos?	Entrevistas com os contadores; Entrevistas com os gestores; Análise documental dos relatórios contábeis.
c) Identificar as características qualitativas presentes na informação contábil produzida na Unila, bem como os ruídos que a afetam.	Os gestores se utilizam das informações contábeis para tomar decisões? Os gestores buscam informações junto ao setor contábil? Os relatórios produzidos são compreensíveis, relevantes e/ou confiáveis?	Entrevistas com os contadores; Entrevistas com os gestores; Análise documental dos relatórios contábeis.

O primeiro objetivo específico do estudo não foi contemplado nas questões guias do estudo de caso por se vincular à primeira etapa do estudo, realizada anteriormente.

No que se refere ao guia para o relatório do estudo de caso, Yin (2003) entende que este deve conter descrição, categorização, análise e triangulação dos dados coletados, e deve ser moldado aos fins e público ao qual será direcionado. Como o presente estudo de caso é parte integrante de uma pesquisa científica, as informações resultantes acerca dos resultados são devidamente apresentadas no capítulo 5.

3.3.2 Avaliação qualitativa dos dados

Para categorização da frequência das respostas das questões das entrevistas foi empregada a técnica de análise de conteúdo, proposta por Bardin (2006). Esta metodologia consiste em uma técnica de análise das comunicações com o intuito de se obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo de mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens (Bardin, 2006).

Para organização do material coletado e início do processo de análise, utilizou-se a versão 7 do software Atlas.ti®, próprio para análises em pesquisas qualitativas. Conforme Walter e Bach (2015), o enfoque sistemático e o emprego de softwares específicos permitem ao pesquisador lidar com uma ampla quantidade de dados, embora a análise do conteúdo continue sendo um trabalho de interpretação, no qual o pesquisador assume papel de destaque

como codificador, por ser mais capacitado para fazer julgamentos complexos de maneira mais rápida e fidedigna. Nesse sentido, a ferramenta tem papel secundário de apoio ao investigador.

Tabela 5 – Categorias de análise.

Teoria de base	Construto	Dimensões / Categorias de Análise	Subcategorias de análise	Autores
Teoria da Comunicação	Processo de comunicação contábil	Observação	Recebimento	Shannon e Weaver (1949); Bedford e Baladouni (1962); Dias Filho e Nakagawa (2001)
			Interpretação	
			Seleção	
		Produção	Codificação	
			Transmissão	
Semiótica	Interpretação das informações contábeis	Sintático	Alinhamento	Morris (1976); Belkaoui (1980); Mason e Swanson (1981)
		Semântico	Compreensão	
		Pragmático	Utilização	

O agrupamento dos dados foi realizado de acordo com as categorias e subcategorias de análise apresentadas na Tabela 05. Foram utilizadas técnicas de categorização aberta, axial e seletiva, conforme postulado por Strauss e Corbin (2008). A categorização aberta foi composta pela leitura, frase a frase, das transcrições de entrevistas, o que possibilitou agrupar os trechos selecionados em categorias de texto. A categorização axial ocorreu posteriormente, por meio da elaboração das relações entre as categorias de texto. Por fim realizou-se a categorização seletiva, em que buscou-se a interação entre as categorias de texto e as categorias de análise da investigação.

4 Percepção de Contadores e Gestores Acerca das Características Qualitativas da Informação Contábil

Conforme descrito nos procedimentos metodológicos, este estudo é composto por duas etapas sequenciais e complementares. Neste capítulo são apresentados a amostra e os dados coletados na primeira fase (quantitativa), bem como seu processamento, análise e discussão acerca dos resultados encontrados.

4.1 Perfil dos contadores e gestores participantes

Com a finalidade de traçar o perfil da amostra, nesta seção são caracterizados os dois grupos de indivíduos que foram objeto da primeira etapa do estudo – contadores e gestores das universidades federais brasileiras. São apresentadas informações acerca das funções desempenhadas pelos indivíduos nas instituições federais de ensino superior, o tempo de atuação nos respectivos setores, a formação acadêmica, a distribuição entre as instituições e a posição geográfica dos respondentes.

4.1.1 Perfil dos Contadores

O instrumento de coleta de dados direcionado aos contadores (apêndice A) obteve o posicionamento de 67 respondentes, oriundos de todas as 63 universidades federais. Devido a erros e incompletude no preenchimento de alguns formulários foi necessário o descarte de 9 questionários, totalizando 58 respostas válidas. Na Tabela 06 são apresentadas as frequências e os percentuais que descrevem os perfis destes respondentes.

A predominância de contadores do sexo masculino é evidente entre os respondentes e vai ao encontro dos resultados do estudo de Silva, Magro e Silva (2016), que detectaram que há muito mais homens nos departamentos contábeis de grandes empresas. Considerando que os respondentes são servidores públicos e que foram selecionados por meio de concurso público, não se pode concluir, todavia, que houve preferência pelos homens no momento da contratação. Por outro lado, cabe destacar que os respondentes ocupam funções e cargos de confiança nos departamentos de contabilidade das universidades federais, tendo sido escolhidos pelos gestores de maneira autônoma.

Tabela 6 – Perfil dos respondentes contadores.

Gênero	N	(%)	Região brasileira	N	(%)
• Masculino	39	67,24%	• Centro-Oeste	5	8,62%
• Feminino	19	32,76%	• Norte	8	13,79%
			• Nordeste	17	29,31%
			• Sul	10	17,24%
			• Sudeste	18	31,03%
Total	58	100,00%	Total	58	100,00%

Escolaridade	N	(%)	Formação (além da contábil)	N	(%)
• Técnico	6	10,34%	• Contabilidade (apenas)	42	72,41%
• Superior	14	24,14%	• Administração	7	12,07%
• Especialização (<i>lato sensu</i>)	30	51,72%	• Economia	3	5,17%
• Mestrado (<i>stricto sensu</i>)	7	12,07%	• Outras	6	10,34%
• Doutorado (<i>stricto sensu</i>)	1	1,72%			
Total	58	100,00%	Total	58	100,00%

Destaca-se, por outro lado, que os percentuais de homens e mulheres respondentes se alinham aos números constantes na pesquisa sobre o perfil do contador brasileiro realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2013)¹.

Quanto à representatividade da amostra, verifica-se êxito na coleta, uma vez que todas as 63 universidades federais, de todas as regiões brasileiras e atualmente em funcionamento participaram do estudo. Com a exclusão de algumas respostas por erro ou incompletude, apenas cinco universidades ficaram de fora da amostra final, a saber: Universidade Federal de Viçosa (UFV), Universidade Federal do Ceará (UFC), Universidade Federal de Tocantins (UFT), Universidade Federal de Roraima (UFRR) e Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila) – sendo que esta última foi excluída da amostra da primeira etapa da dissertação por ser objeto de estudo de caso na segunda etapa.

Com relação à escolaridade dos respondentes identifica-se um nível similar ao do contador brasileiro (CFC, 2013), sendo que cerca de 90% cursaram o nível superior e mais de 60% concluíram cursos de pós-graduação (*lato sensu* e *stricto sensu*). Neste prisma, pode-se considerar que o corpo contábil das universidades federais está composto por profissionais

¹ Em pesquisa acerca do perfil do profissional da contabilidade em 2012 e 2013, o Conselho Federal de Contabilidade identificou que 33,9% eram do sexo feminino e 66,1% do sexo masculino.

capacitados para desempenharem suas funções. Destaca-se que os servidores das universidades federais contam com incentivo a qualificação em seus planos de carreira², sobretudo para cursos de pós-graduação, que incrementam os vencimentos dos servidores e, ao mesmo tempo, elevam o nível de qualificação das equipes.

A Tabela 06 indica, ainda, que uma parcela considerável dos contadores respondentes (27,59%) tem formação complementar em outras áreas do conhecimento, sendo a maioria em cursos vinculados às ciências da Administração e da Economia, que guardam estreita relação com a Contabilidade.

Tabela 7 – Perfil dos respondentes contadores – continuação.

Funções	N	(%)	Tempo nas funções	N	(%)
• Contador Responsável	14	24,14%	• Menos de 1 ano	5	8,62%
• Gestor Financeiro	7	12,07%	• Entre 1 e 5 anos	22	37,93%
• Chefe do setor contábil/financeiro	20	34,48%	• Mais de 5 anos	31	53,45%
• Contador Responsável e Gestor Financeiro	4	6,90%			
• Contador Responsável e Chefe do setor contábil/financeiro	3	5,17%			
• Gestor Financeiro e Chefe do setor contábil/financeiro	6	10,34%			
• Contador Responsável, Gestor Financeiro e Chefe do setor contábil/financeiro	4	6,90%			
Total	58	100,00%	Total	58	100,00%

No que tange às funções ocupadas pelos respondentes na administração das universidades federais, verifica-se que estes atuam como contadores responsáveis e/ou gestores financeiros e/ou chefes dos setores contábil/financeiro. Como indicado na Tabela 07 alguns dos contadores ocupam apenas uma das funções (70,69%), outros em duas (22,41%) e alguns acumulam as três (6,90%). Como o instrumento de coleta foi direcionado pelo pesquisador aos chefes dos setores contábil/financeiro das universidades, a maioria dos respondentes (56,90%) atua nesta função, algumas das vezes somada à de contador responsável ou gestor financeiro.

² Lei 11.091 de 12 de janeiro de 2015 - Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências.

O tempo de atuação nas funções de gestão contábil e financeira é outro ponto que se destaca no perfil dos respondentes, ao indicar que mais de 90% atua há mais de um ano nos cargos, e mais de 50% há mais de cinco anos. Por se tratar de funções indicadas livremente pela alta gestão das universidades, são raros os casos, entre as diversas funções existentes nas atividades governamentais, de tamanha permanência na administração pública.

Esta perspectiva do perfil apresentada, quanto às funções e quanto ao tempo de atuação nestas, indica que os contadores participantes da pesquisa têm relação muito próxima com a produção de relatórios contábeis no âmbito das universidades federais. Ademais, também indica que possuem larga experiência nas atividades contábeis, o que os qualifica como respondentes adequados e atribui relevância e confiabilidade às repostas dadas ao instrumento de coleta e aos resultados extraídos da pesquisa.

4.1.2 Perfil dos Gestores

O instrumento de coleta de dados direcionado aos gestores (apêndice B) obteve o posicionamento de 66 respondentes, oriundos de 51 das 63 universidades federais. Devido a erros e incompletude no preenchimento foi necessário o descarte de 8 questionários, totalizando 58 respostas válidas de 45 universidades. Na Tabela 08 são apresentadas as frequências e percentuais que descrevem os perfis destes respondentes.

Tabela 8 – Perfil dos respondentes gestores

Gênero	N	(%)	Região brasileira	N	(%)
• Masculino	42	79,25%	• Centro-Oeste	6	11,32%
• Feminino	11	20,75%	• Norte	7	13,21%
Tempo de atuação	N	(%)	• Nordeste	19	35,85%
• Até 1 ano	21	39,62%	• Sul	11	20,75%
• Entre 1 e 5 anos	22	41,51%	• Sudeste	10	18,87%
• Mais de 5 anos	10	18,87%	Total	53	100,00%
Escolaridade	N	(%)	Formação (além da contábil)	N	(%)
• Superior	8	15,09%	• Contabilidade (apenas)	4	7,55%
• Especialização (<i>lato sensu</i>)	29	54,72%	• Administração	21	39,62%
• Mestrado (<i>stricto sensu</i>)	13	24,53%	• Economia	13	24,53%
• Doutorado (<i>stricto sensu</i>)	3	5,66%	• Outras	15	28,30%
Total	53	100,00%	Total	53	100,00%

Quanto à representatividade da amostra, também se verifica êxito na coleta, uma vez que a maior parte das 63 universidades federais participaram do estudo. Com a exclusão de algumas respostas por erro ou incompletude no preenchimento do formulário de coleta, dezoito universidades ficaram de fora da amostra final, a saber: Universidade Federal do Acre (UFAC), Rural da Amazônia (UFRA), Tocantins (UFT), Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA), Bahia (UFBA), Rio Grande do Norte (UFRN), Minas Gerais (MG), Ouro Preto (UFOP), São Carlos (UFSCAR), São João del-Rei (UFSJ), Triângulo Mineiro (UFTM), Uberlândia (UFU), Viçosa (UFV), Alfenas (UNIFAL), Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) e Vale do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM). Além destas, a Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila) também foi excluída da amostra da primeira etapa da dissertação devido a ser objeto de estudo de caso na segunda etapa.

Tabela 9 – Perfil dos respondentes gestores – continuação.

Área de atuação	N	(%)	Área de atuação	N	(%)
Administração	11	20,75%	Planejamento	9	16,98%
Orçamento	1	1,89%	Finanças	0	0,00%
Infraestrutura	0	0,00%	Administração e Finanças	2	3,77%
Administração e Infraestrutura	3	5,66%	Planejamento e Orçamento	5	9,43%
Planejamento e Finanças	1	1,89%	Orçamento e Finanças	1	1,89%
Planejamento, Orçamento e Finanças	7	13,21%	Administração, Planejamento e Orçamento	1	1,89%
Administração, Orçamento e Finanças	4	7,55%	Planejamento, Orçamento e Infraestrutura	1	1,89%
Planejamento, Orçamento, Finanças e Infraestrutura	1	1,89%	Administração, Planejamento, Orçamento e Finanças	3	5,66%
Administração, Planejamento, Orçamento, Finanças e Infraestrutura	3	5,66%	Total	53	100,00%

O nível de escolaridade dos respondentes gestores apresenta um nível ligeiramente mais elevado em relação aos contadores. Isso se justifica pela posição ocupada pelos gestores – hierarquicamente superior – que também os vinculam a uma série de responsabilidades e competências de maior complexidade. Percebe-se que cerca de 85% passaram por cursos de pós-graduação, sendo que 30% em cursos de *stricto sensu* (mestrado e doutorado).

A formação dos gestores é outro fator que direciona o perfil para características dos cargos: alta complexidade, por tratar de assuntos diversos em nível estratégico, e indicação política, que possibilita que gestores de áreas administrativas e similares (planejamento, orçamento, finanças, infraestrutura, entre outros) possam ter formação em quaisquer áreas do conhecimento, desde que apresentem as competências necessárias para o cargo. Todavia, mais

de 70% dos respondentes tem formação em contabilidade, administração ou economia, formações mais alinhadas as suas áreas de atuação, conforme demonstrado na Tabela 09.

4.2 Características qualitativas percebidas

Conforme exposto anteriormente, buscou-se, com a aplicação de questionários junto aos contadores e aos gestores das universidades federais, captar a percepção destes acerca das características qualitativas presentes nas informações contábeis produzidas (pelos contadores) e recebidas (pelos gestores), de forma a captar um panorama acerca do funcionamento do processo de comunicação contábil no âmbito das instituições, sob a ótica das teorias da Comunicação e da Semiótica (Bedford & Baladouni, 1962; Dias Filho & Nakagawa, 2001; Morris, 1976).

Em leitura da Tabela 10, que apresenta as estatísticas descritivas das respostas dos contadores, identifica-se que todas as afirmativas tiveram *score* de média superior ao ponto central da escala *Likert* (4), o que indica que os respondentes, em sua maioria, concordaram com as assertivas apresentadas. Como as assertivas foram formadas por ações ou situações que otimizam as qualidades da informação e do processo de comunicação contábil, depreende-se que, na percepção geral dos contadores, os relatórios específicos produzidos por eles apresentam atributos de compreensibilidade, relevância e confiabilidade.

No que se trata dos *scores* de média dos questionários aplicados aos gestores (Tabela 11), estes guardaram similaridades com os dos contadores, ao ficarem acima do ponto central da escala em todas as variáveis. Uma das questões da variável Linguagem teve *score* de 3,5660; todavia em soma com a outra questão vinculada, a mesma variável se verifica valor superior a quatro.

Apontando para os fatores de maior concordância dos respondentes, algumas variáveis se destacam das demais, como a Finalidade (FN), a Forma (FM) a Origem (OR) e a Vinculação (VC).

4.2.1 A origem e a forma das informações contidas nos relatórios contábeis

A variável OR, instrumentalizada por duas questões acerca das bases de dados que sustentam os relatórios contábeis produzidos e o destacamento das fontes nos relatórios, foi a

que teve as maiores médias, indicando que os contadores entendem que se utilizam sempre de bases de dados oficiais, devidamente citadas, que atribuem confiabilidade aos relatórios.

Na percepção dos gestores há cuidado por parte dos contadores acerca de suas formações técnicas e competências institucionais quando da preparação de relatórios contábeis (FM médias de 5,5 e 5,9), de forma a atribuir maior relevância às informações prestadas. A percepção dos contadores quanto ao quesito apresentou similaridade a dos gestores, mesmo atingindo *scores* levemente inferiores.

4.2.2 A finalidade dos usuários da informação contábil

A variável FN, vinculada à característica da relevância da informação contábil, atingiu médias significativas nos dois grupos participantes (entre 4,7 e 6,1), indicando que os contadores buscam conhecer as necessidades reais dos gestores ao demandarem informações contábeis para a tomada de decisão, de forma a produzir relatórios alinhados às finalidades intrínsecas das demandas.

Tabela 10 – Estatísticas descritivas – questionário dos contadores.

Variável	Q	N	Mín	Máx	Média	Variância	Desvio-padrão
Linguagem (LG)	5	58	1.00	7.00	4.5517	2.8832	1.6980
	6	58	1.00	7.00	4.5690	3.0917	1.7583
Formação (FO)	4.3	58	1.00	7.00	4.0517	3.7341	1.9324
	4.4	58	1.00	7.00	4.4138	3.1240	1.7675
Especificidades (ES)	4.1	58	1.00	7.00	4.6379	2.5508	1.5971
	4.2	58	1.00	7.00	4.1724	3.4434	1.8556
Finalidade (FN)	3.1	58	1.00	7.00	4.7759	3.6506	1.9107
	3.2	58	1.00	7.00	5.0172	3.1751	1.7819
Forma (FM)	3.3	58	1.00	7.00	4.4138	3.5451	1.8828
	3.4	58	1.00	7.00	4.6897	3.1652	1.7791
Feedback 1 (F1)	12	58	1.00	7.00	4.2241	2.6682	1.6335
Origem (OR)	7	58	1.00	7.00	5.5000	3.1667	1.7795
	8	58	1.00	7.00	6.0345	1.7532	1.3241
Vinculação (VC)	9	58	1.00	7.00	4.8276	3.4083	1.8462
	10	58	2.00	7.00	5.6897	1.9722	1.4043
Feedback 2 (F2)	11	58	1.00	7.00	4.7414	3.2126	1.7924

Esta postura proativa dos contadores é de suma importância para efetividade da Contabilidade enquanto ciência, uma vez que, além da necessidade de conhecimentos mínimos e razoável diligência por parte dos usuários (FASB, 1980; Hendriksen & Van Breda, 1999), o contador tem o dever de facilitar a compreensão da informação contábil, logicamente sem simplifica-la demais, de modo a torná-la inútil (Dias Filho & Nakagawa, 2001; Lopes et al., 2009).

Esse fator (finalidade) é de suma importância para que as peças produzidas pelo setor contábil sejam relevantes para o gestor no momento da tomada de decisão, uma vez que contribui para a construção de relatórios moldados às situações específicas vivenciadas pelo decisor. Como defendido por Hendriksen e Van Breda (1999), a natureza do usuário é um fator determinante para a decisão a respeito da forma e do tipo da informação a ser divulgada, e, aparentemente, vem sendo considerada nas instituições participantes do estudo.

4.2.3 A vinculação dos relatórios gerenciais às demais informações contábeis

A variável VC (presente apenas nos questionários dos contadores), que trata da vinculação dos relatórios aos demais meios de evidenciação contábil da instituição, apresentou médias de concordância elevadas, entre 4,8 e 5,6. Esse fator aponta para indicadores de percepção de confiabilidade das informações contábeis por parte dos respondentes, como a utilização unicamente de bases de dados oficiais (que evita dados e informações imprecisas) e a vinculação do relatório fornecido aos demais instrumentos contábeis (que permite a validação de informações pelos usuários).

A percepção de confiabilidade dos relatórios por parte dos usuários, como identificado nos questionários analisados, é indispensável a uma tomada de decisão adequada, como defendido por Smith e Smith (1971) e Valente (2014).

Ademais, destaca-se a questão 3 respondida pelos gestores, que de maneira direta os questionou acerca da percepção de confiabilidade dos relatórios contábeis, a qual apresentou a maior média da variável VC (5,9245), indicando, desta forma, um nível elevado de confiança atribuída pelos usuários aos relatórios. Os fatores acima citados vão ao encontro do defendido por Valente (2014), de que a falta de confiabilidade pode tornar sem efeito uma informação relevante e compreensível.

Tabela 11 – Estatísticas descritivas – questionário dos gestores.

Variável	Q	N	Mín	Máx	Média	Variância	Desvio-padrão
Linguagem (LG)	6.1	53	1.00	7.00	4.7925	1.5138	1.2304
	6.2	53	1.00	7.00	3.5660	2.5196	1.5873
Formação (FO)	6.5	53	1.00	7.00	4.3585	2.7344	1.6536
	6.6	53	1.00	7.00	4.9245	2.1480	1.4656
Especificidades (ES)	6.3	53	3.00	7.00	5.1132	1.5254	1.2351
	6.4	53	1.00	7.00	4.9811	2.2112	1.4870
Finalidade (FN)	5.1	53	1.00	7.00	5.7170	2.1684	1.4725
	5.2	53	3.00	7.00	6.1698	1.1437	1.0694
Forma (FM)	5.3	53	1.00	7.00	5.5660	2.5196	1.5873
	5.4	53	1.00	7.00	5.9245	2.0327	1.4257
Feedback 1 (F1)	9	53	1.00	7.00	4.0943	2.9332	1.7127
Origem (OR)	3	53	1.00	7.00	5.9245	1.3019	1.1410
	7	53	1.00	7.00	5.5094	2.0624	1.4361
Vinculação (VC)	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-
Feedback 2 (F2)	8	53	1.00	7.0000	4.6038	3.3592	1.8328

O *feedback* por parte dos usuários acerca da efetividade das informações recebidas é indispensável para identificação dos gargalos e otimização do processo de comunicação contábil, como defendido por Saracevic (1996) e Valente (2014). Todavia, os baixos *scores* de médias (e elevados desvios-padrões) das questões relacionadas à prática de *feedback*, tanto por iniciativa dos contadores como de retorno por parte dos gestores, indicam que essa prática não se faz presente na cultura organizacional de parte das universidades federais brasileiras, se constituindo como um fator a ser investigado.

4.2.4 A utilidade percebida pelos Gestores

Em conjunto às questões mensuradoras das diversas variáveis analisadas neste estudo, foram aplicadas questões complementares com objetivo de captar percepções de contadores e gestores acerca do processo de comunicação contábil, que podem contribuir para as análises e interpretações dos resultados, sobretudo na segunda etapa do estudo. Na Tabela 12 são apresentadas estas questões, bem como as estatísticas descritivas básicas das respostas.

As questões 1 e 2 respondidas pelos contadores objetivaram dimensionar a frequência com que são recebidas demandas de relatórios específicos pelo setor contábil, tanto do gestor ao qual o setor contábil está conectado hierarquicamente, como de outras unidades de gestão

das universidades. Ambas as questões apresentaram médias muito próximas ao ponto central da escala (4) e desvio-padrão elevado, o que indica a falta de harmonia entre as respostas dos diferentes contadores.

Tabela 12 – Questões complementares.

Sujeito	Questão	Média	Variância	Desvio-padrão
Contadores	1. O setor contábil recebe frequentemente demandas de relatórios contábeis específicos por parte do pró-reitor a qual o setor é vinculado.	4,4483	3,6903	1,9210
Contadores	2. O setor contábil recebe frequentemente demandas de relatórios contábeis específicos de outras unidades da universidade (Pró-Reitorias, secretarias, auditoria).	4,0172	3,5611	1,8871
Gestores (usuários)	1. Para tomar decisões de caráter gerencial em meu setor, eu demando frequentemente relatórios para o setor ou Pró-Reitoria de contabilidade e finanças.	5,6038	1,5131	1,2301
Gestores (usuários)	2. Entendo que os relatórios contábeis podem ser úteis às decisões gerenciais que são tomadas na unidade em que atuo.	6,1132	1,0639	1,0314
Gestores (usuários)	4. Posso conhecimentos mínimos sobre gestão, contabilidade, finanças ou economia.	5,3962	2,7438	1,6565

Depreende-se desse contexto que em algumas instituições a utilização de informações contábeis para o processo de tomada de decisão é bastante frequente, enquanto que em outras poucas ou nenhuma são as demandas de relatórios gerenciais ao setor contábil. Ou seja, mesmo demonstrando percepção de que as informações contábeis produzidas em suas universidades possuem atributos qualificadores (conforme questões 1 e 2) que a tornam compreensíveis, relevantes e confiáveis, ainda não há rotina na utilização destas no processo decisório por parte dos pró-reitores.

A questão 4 respondida pelos gestores apresenta outro ponto de destaque na interpretação dos resultados, ao indicar que parte dos gestores não possui conhecimentos mínimos sobre gestão, contabilidade, finanças ou economia (ou possui conhecimentos limitados), mesmo estando à frente de Pró-Reitorias que respondem por funções administrativas de alta relevância na gestão das universidades e que exigem conhecimentos desta natureza. Essa deficiência dificulta o atingimento dos propósitos da Contabilidade, como defendido pelo FASB (1980), por Hendriksen e Van Breda (1999) e Dias Filho e Nakagawa (2001).

4.3 Diferenças entre as percepções de Contadores e Gestores

Como desenvolveram-se questões similares para os dois grupos pesquisados objetivando comparar a percepção de ambas as partes acerca do mesmo objeto (características qualitativas da informação contábil), aplicou-se o teste t (*t-student*) de diferença de médias com

o intuito de identificar diferenças estatisticamente significativas (a 5% de significância) entre as respostas de contadores e gestores. Excluíram-se do teste as questões que não apresentavam questão compatível no outro instrumento de coleta.

Dentre as 14 questões submetidas ao teste t, 7 resultaram em um valor de p (*p-value*) inferior a 0,05, indicando a existência de diferenças estatisticamente significativas entre as percepções de contadores e gestores acerca de pontos comuns.

Tabela 13 – Teste de diferença de médias.

Variável	Questão Contadores	Questão Gestores	t	p-valor	Interpretação
lg_1	5	6.1	0,8483	0,3981	Não há diferença entre as médias
lg_2	6	6.2	-3,1436	0,0022	Há diferença entre as médias
fo_1	4.3	6.5	0,8945	0,3730	Não há diferença entre as médias
fo_2	4.4	6.6	1,6484	0,1021	Não há diferença entre as médias
es_1	4.1	6.3	1,7419	0,0843	Não há diferença entre as médias
es_2	4.2	6.4	2,5185	0,0132	Há diferença entre as médias
fn_1	3.1	5.1	2,8867	0,0047	Há diferença entre as médias
fn_2	3.2	5.2	4,0837	< 0,0001	Há diferença entre as médias
fm_1	3.3	5.3	3,4687	0,0007	Há diferença entre as médias
fm_2	3.4	5.4	4,0110	0,0001	Há diferença entre as médias
f1_1	12	9	-0,4086	0,6836	Não há diferença entre as médias
or_1	7	3	1,4805	0,1416	Não há diferença entre as médias
or_2	8	7	-2,0042	0,0475	Há diferença entre as médias
f2_1	11	8	-0,3997	0,6902	Não há diferença entre as médias

Ambas as questões relacionadas à forma (FM) e à finalidade (FN) tiveram indicação de diferença significativa de suas médias, apontando para percepções distintas de contadores e gestores acerca da troca de informações entre as partes, acerca dos objetivos de utilização dos relatórios contábeis, bem como do formato, prazo e canal pelo qual melhor se transmitiriam as informações.

Outra variável em que foram constatadas diferenças estatísticas foi a linguagem (LG). Na percepção da maioria dos contadores (média de 4,5), a linguagem utilizada é simplificada de forma a facilitar a compreensão por parte dos usuários. Por outro lado, a maioria dos gestores (média de 3,5) manifestou-se contrária à afirmativa de que a linguagem utilizada nos relatórios seja compreensível devido aos termos técnicos utilizados pelos contadores.

Em suma, evidencia-se na análise descritiva das estatísticas que há pontos de discordância entre as partes envolvidas no processo de comunicação contábil, que necessitam

ser analisados com maior acurácia e cautela, de forma a otimizar a informação contábil, o processo decisório e a gestão pública como um todo. Por este motivo procedeu-se um estudo de caso na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila), de forma a reavaliar os pontos destacados na avaliação quantitativa sob outro enfoque e com maiores detalhamento e profundidade.

5 O Processo de Comunicação e a Informação Contábil na Unila

Neste capítulo são apresentados os dados e resultados captados na segunda etapa da dissertação, a qual se concretizou por meio de um estudo de caso na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila). Serão abordadas no capítulo as características principais da instituição objeto de estudo e dos indivíduos participantes, o processo de comunicação contábil na instituição, sob a ótica de Bedford e Baladouni (1962), e as dimensões semióticas da informação contábil, guiados pelo trabalho de Morris (1976) entre outros.

5.1 A Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)

A Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila), instituição pública de ensino superior, localizada na cidade de Foz do Iguaçu, PR, foi instituída no dia 10 de janeiro de 2010 por meio da Lei n.º 12.189.

Art. 1º Fica criada a Universidade Federal da Integração Latino-Americana – UNILA, de natureza jurídica autárquica, vinculada ao Ministério da Educação, com sede e foro na cidade de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná.

Art. 2º A Unila terá como objetivo ministrar ensino superior, desenvolver pesquisa nas diversas áreas de conhecimento e promover a extensão universitária, tendo como missão institucional específica formar recursos humanos aptos a contribuir com a integração latino-americana, com o desenvolvimento regional e com o intercâmbio cultural, científico e educacional da América Latina, especialmente no Mercado Comum do Sul – MERCOSUL. (Brasil, 2010)

A instituição se destaca das demais universidades brasileiras ao assumir um caráter integrador junto aos países da América Latina e Caribe, reservando metade de suas cadeiras da graduação e pós-graduação para alunos oriundos de todos os países latino-americanos e caribenhos, adotando o bilinguismo (português e espanhol) de maneira oficial e atuando nas regiões de fronteira, com vocação para o intercâmbio acadêmico e a cooperação solidária com países integrantes do Mercosul e com os demais países da América Latina (BRASIL, 2010).

O quadro docente da Universidade também é composto por parcela significativa de professores estrangeiros³, tendo sua maioria de latino-americanos. A contratação de docentes estrangeiros por universidades públicas é autorizada pela Constituição Federal de 1988.

Por se tratar de uma entidade de direito público – autarquia federal –, a instituição se vincula às normas nacionais de direito, não podendo trazer para sua gestão (administrativa, de suprimento, financeira, contábil, entre outras) funções e ações diferenciadas das demais universidades federais e instituições públicas brasileira. Em outras palavras, pode-se dizer que, para fins legais e administrativos, a Unila tem as mesmas características das demais universidades federais brasileiras, mantendo o perfil diferenciado a que se propõe apenas nas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

No que tange aos segmentos da instituição que foram analisados nesta investigação, destacam-se quatro unidades organizacionais a saber: Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (onde atua um dos gestores entrevistados), Pró-Reitoria de Administração, Gestão e Infraestrutura (onde atua o outro gestor entrevistado), o Departamento de Contabilidade (onde atua um dos contadores entrevistados) e o Departamento de Finanças (onde atua a outra contadora entrevistada).

As Pró-Reitorias são macro unidades organizacionais, vinculadas à Reitoria e responsáveis por grupos de atividades-fim (ensino, pesquisa, pós-graduação, extensão) ou atividades-meio (gestão de pessoas, administração, infraestrutura, planejamento, orçamento, contabilidade, relações institucionais, entre outras). Para o desenvolvimento do estudo, optou-se pelas Pró-Reitorias que desempenham atividades relacionadas à gestão administrativa e financeira, tendo em vista que estas áreas são as que mais se utilizam das informações contábeis para o processo decisório.

Os departamentos de Contabilidade e Finanças são subunidades organizacionais, vinculadas à Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças, que realizam atividades de controle patrimonial, execução orçamentária, gestão financeira da instituição e correlatas. Tem seu corpo técnico formado por contadores e técnicos em contabilidade de carreira, dentre os quais foram selecionados os responsáveis pela emissão das demonstrações contábeis institucionais e também pelo gerenciamento dos recursos financeiros e das contas a pagar.

³ Dados extraídos do informativo “Unila em números” disponível em <<https://www.unila.edu.br/sites/default/files/files/unila-em-numeros.pdf>>

De forma a identificar e compreender possíveis divergências entre os respondentes acerca dos pontos levantados na entrevista (processo de comunicação contábil), traçou-se um breve perfil dos mesmos quanto a seu envolvimento com a Unila, sua formação acadêmica e atuação profissional. Apresenta-se a seguir uma breve descrição desses perfis.

5.1.1 Indivíduos da pesquisa: os Contadores

Os dois contadores participantes da investigação apresentam perfil bastante similar entre si, em todos os quesitos. Ambos ingressaram na instituição há cerca de 6 anos, por meio de concurso público para o cargo de Técnico em Contabilidade, têm curso superior em Ciências Contábeis e especialização em Contabilidade Pública. Por outro lado, nenhum dos dois possuía experiências profissionais na área contábil antes do ingresso na Universidade.

A falta de experiências prévias, sobretudo na área contábil aplicada ao setor público, compensa-se pelos seis anos dedicados às atividades contábeis na Unila, uma vez que ambos os servidores atuaram neste único setor e nesta atividade durante todo o seu vínculo com a instituição. A contadora C1, responsável pelo Departamento Financeiro, tem 47 anos, e o contador C2, responsável pelo Departamento Contábil, 38.

5.1.2 Indivíduos da pesquisa: os Gestores

O gestor ligado à área de orçamento e finanças (G1), assim como os contadores, acumula cerca de 6 anos de experiência na mesma função, o que indica significativo conhecimento acerca das atividades desempenhadas no setor. Como o gestor toma decisões acerca da gestão orçamentária e financeira, elaboração e acompanhamento do planejamento institucional, e, em conjunto com o contador designado (C2), responde pela gestão contábil da Unila.

Antes de assumir a função de pró-reitor, também atuou em atividades de planejamento e desenvolvimento institucional. Fora da instituição tem experiências profissionais como bancário e como docente no ensino superior. Tem formação em administração e economia, com especialização em contabilidade financeira e controladoria e mestrado em desenvolvimento regional.

O segundo gestor, ligado à área de administração e infraestrutura (G2), ingressou na Unila no cargo de administrador, sua formação acadêmica. Além da graduação em

administração, tem especialização em gestão financeira e consultoria empresarial, e experiências anteriores na gestão de empresas.

Na Unila anteriormente atuou em atividades de suprimento, logística e administração, sobretudo em níveis táticos e ligados à macro unidade a qual hoje é gestor. Como pró-reitor, há mais de um ano toma decisões acerca dos suprimentos (compras de materiais e equipamentos e contratação de serviços), gestão de espaços físicos da Universidade, infraestrutura de tecnologia da informação, entre outras atividades.

Em suma, percebe-se que ambos os gestores respondem por áreas com atividades amplas, complexas e altamente relevantes na gestão da Universidade, e que possuem formação técnica e experiências (internas e externas) adequadas às funções exercidas, o que atribui relevância para as respostas dadas às questões da pesquisa.

5.2 O processo de comunicação na percepção de contadores e gestores

Ao desenvolverem seu modelo esquemático da contabilidade como um processo de comunicação, Bedford e Baladouni (1962) argumentaram que o contador, na figura de comunicador, enfrenta dois grandes dilemas em sua rotina: os conteúdos e os meios de comunicação. Em outras palavras, o contador tem que determinar o “o que” e o “como” comunicar, a fim de expressar o seu propósito de forma adequada.

Ainda segundo os autores, para alcançar o “o que” (o conteúdo) o comunicador deve selecionar seu material a partir do que está disponível para observação no mundo dos eventos econômicos que afetam a instituição. Para atingir o “como” (o meio) o contador tem que escolher dentre alguns meios técnicos para a produção de sua mensagem. Em suma, os autores destacam as dimensões principais do processo de comunicação contábil (observação e produção), bem como sua importância dentro do ciclo.

Nas seções seguintes será apresentado o processo de comunicação contábil na instituição objeto de estudo (Unila), sob as guias norteadoras de Bedford e Baladouni (1962), destacando cada uma das dimensões e etapas delimitadas pelos autores. Para o mapeamento do processo se utilizaram as entrevistas realizadas com contadores e gestores da Universidade, além de relatórios contábeis coletados junto à instituição.

5.2.1 *Como os dados chegam ao setor contábil: a dimensão da observação*

Bedford e Baladouni (1962) argumentam que a comunicação contábil se constitui como um tipo de processo por ter natureza cíclica, acompanhando, de certa forma, o ciclo econômico. Neste prisma, não se pode dizer que há um início ou fim do processo, ou um primeiro elemento a figurar no processo. Esta construção se confirma na matriz de comunicação contábil elaborada pelos autores, disposta na Figura 5.

Todavia, de forma a facilitar a compreensão do processo, pode-se identificar um início do fluxo e, por conseguinte, os elementos iniciais do ciclo. Eventos econômicos, contadores, relatórios contábeis e usuários, elementos do processo de comunicação contábil apontados por Bedford e Baladouni (1962), podem ser visualizados e compreendidos nesta sequência, reservado a figura do ciclo.

Os autores identificam que a dimensão da observação do processo de comunicação contábil é composta por três etapas desempenhadas pelo elemento contador junto ao elemento eventos econômicos: recebimento, interpretação e seleção.

Nesse sentido, as entrevistas realizadas com os contadores da Unila objetivaram captar o *modus operandi* destas etapas, de forma a compreender o processo como um todo. Nas seções seguintes, apresentam-se as etapas da dimensão observação no âmbito da instituição objeto de estudo.

5.2.1.1 *Recebimento dos dados acerca dos eventos econômicos*

O recebimento das informações acerca dos eventos que afetaram o patrimônio da instituição é o ponto de partida para que o contador desenvolva suas atividades. Dados sobre a produção de quinhentas unidades de um produto, sobre compra de um veículo para entregas, sobre a prestação de serviços para um contratante e sobre o financiamento captado junto ao banco são exemplos de informações que afetam o patrimônio de uma organização e que, por este motivo, necessitam chegar a conhecimento do contador.

Na Unila, em virtude de seu caráter público, os dados acerca desses fatos que alteram o patrimônio institucional são encaminhados ao setor contábil pelas diversas unidades administrativas, conforme a área de competência de cada uma. Via de regra essas informações chegam ao conhecimento dos contadores por meio de processos físicos, que são conjuntos de documentos devidamente ordenados e organizados acerca de transações realizadas na

Universidade (realização de licitação, liquidação de despesa de serviço, apuração da depreciação mensal e consumo de materiais de almoxarifado).

Segundo os entrevistados, a periodicidade de recebimento da maioria dessas informações é diária, sendo que alguns tipos de fatos ocorrem e são informados ao setor contábil mensalmente, como é o caso da movimentação de bens móveis (compras, baixas), ou anualmente, como inventários de estoques. O contador C2 relata

Diariamente recebemos os processos físicos de pagamento de bolsas e fornecedores, para registro da liquidação das despesas no SIAFI. E mensalmente temos os registros de informações sobre movimentação no almoxarifado (RMA) e no patrimônio (RMB), e de depreciação e amortização, além dos inventários anuais. As informações para esses registros também vêm em forma de processo físico. Esporadicamente temos registros de contratos e cauções. (Contador C2, entrevista pessoal, 14 de março, 2017)

Nesta mesma linha, a contadora C1 afirma que “*o setor recebe diariamente essas informações por meio de processos físicos, com a documentação necessária para cada tipo de registro a ser realizado*”. Verifica-se, diante do exposto pelos entrevistados, que o setor contábil tem atuação em diferentes e amplos tipos de operações, transitando por fatos orçamentários, financeiros, patrimoniais e de compensação. Ademais, identifica-se que o fluxo de informações que transitam pelo setor é intenso, uma vez que diariamente se recebem processos físicos para registros nos sistemas informatizados.

Outro ponto indagado aos contadores entrevistados acerca da necessidade de se realizarem diligências para captação de informações complementares, ou ainda para validação das informações recebidas no setor contábil. Ambos os respondentes afirmaram que não se realizam essas diligências, uma vez que as atividades desenvolvidas em cada setor são bastante específicas e que cada servidor público que insere documentos nos processos físicos tem responsabilidades legais e fé pública. Dessa forma, não entendem ser necessárias diligências *in loco*, conforme afirmado pela contadora C1

Não fazemos diligências. Como há uma segregação de funções dentro da universidade, não vamos até o local para verificar se um serviço está sendo efetivamente prestado, para justificar os pagamentos, por exemplo. Há os fiscais que fazem essa atividade e cada um tem uma tarefa dentro do fluxo. No setor de patrimônio, por exemplo, tem um servidor contador que faz a apuração da depreciação e do controle patrimonial. Dessa forma, cada área atua dentro de sua zona de competências. O que falta, às vezes, é a juntada de alguma documentação que comprove algumas exigências legais, como

certidões, notas fiscais ou documentos acessórios. (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017)

Diante do exposto pelos entrevistados acerca da etapa do recebimento de informações, conclui-se que, no caso da Unila, a observação (dimensão) se dá de maneira indireta aos eventos econômicos, uma vez que os contadores não têm contato direto com estes, mas apenas por meio de documentos apensados aos processos físicos, instruídos por unidades especializadas.

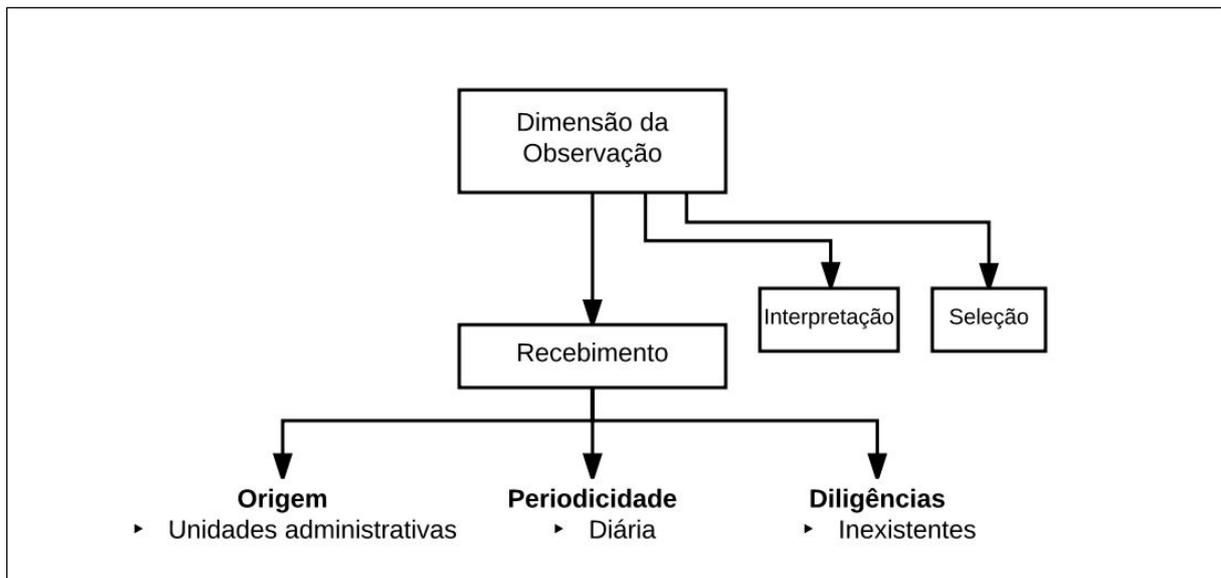


Figura 8 – Etapa do recebimento dos dados.

A Figura 8 representa, de forma gráfica, os principais aspectos analisados acerca da etapa da interpretação na Unila. Além da observação indireta, destaca-se a periodicidade diária de recebimento de dados originados das diversas unidades administrativas.

5.2.1.2 Interpretação dos dados recebidos

A interpretação das informações acerca dos eventos econômicos se configura como o primeiro contato que os contadores têm com esse material, que lhes servirá como matéria-prima para a construção dos registros e posteriormente dos demonstrativos contábeis. Assim como os usuários no momento da leitura dos relatórios, os contadores necessitam interpretar os dados recebidos (decodificar), para compreendê-los e tomar decisões acerca de quais registros fazer.

Nas entrevistas, os contadores foram questionados acerca de suas percepções quanto ao formato, a integridade e a confiabilidade das informações recebidas das demais unidades organizacionais da Unila.

Acerca do formato, ambos argumentaram que na Unila não há uma formalização acerca dos fluxos e dos conteúdos dos processos. Todavia, a práxis existente foi desenvolvida entre os próprios servidores e unidades da instituição ao longo dos anos de implantação da Universidade. Dessa forma, os processos foram se ajustando ao longo do tempo de forma a atender as necessidades das áreas envolvidas. O contador C2 destaca que

Há um fluxo acertado entre as unidades que define o formato das informações recebidas, o nível de detalhamento e a periodicidade desse repasse. Por exemplo, o relatório mensal de movimentação do almoxarifado é encaminhado pelo setor responsável até o quinto dia útil de cada mês para que possamos fazer a conciliação. E a unidade encaminha para o setor contábil com todos os dados em formato combinado anteriormente. Alguns anos atrás o relatório era feito em planilha, mas já há algum tempo é extraído do SIPAC (sistema de gestão interno). Ou seja, vamos ajustando. (Contador C2, entrevista pessoal, 14 de março, 2017)

A argumentação é corroborada pela contadora C1: *“como recebemos processos de setores diferentes, há diferenças. Mas entre as informações recebidas de cada setor há um padrão seguido. Sempre os processos vêm com as mesmas informações que necessitamos”*. Evidencia-se que a percepção dos contadores é de satisfação parcial com o modelo atual de processos, uma vez que participaram de sua construção. Todavia, há uma necessidade latente de que haja formalização desse fluxo, de forma a consolidar os processos.

Entendo que teria que ter um fluxo de processos formal. Um mapeamento dos processos que definisse o passo a passo, fluxogramas, as unidades responsáveis por cada tarefa seria o ideal para melhorar a qualidade das informações. Hoje o fluxo que existe foi sendo construído por acordos e ajustes entre as unidades envolvidas, mas não é formalizado. (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017)

Entendo que esse fluxo que existe hoje é bastante eficiente, por mais que não seja formalizado por portaria ou resolução interna. Mas essa formalização seria importante porque algumas vezes há resistência por parte de algumas áreas em seguir o fluxo. (Contador C2, entrevista pessoal, 14 de março, 2017)

No que tange à integridade das informações recebidas no setor contábil, a percepção é unânime de estas serem completas com algumas exceções, haja vista o fluxo informal existente e acordado entre as unidades. Destacam ambos, entretanto, a necessidade esporádica de

demandar dados complementares às unidades de origem, em situações atípicas de insuficiência de documentos. Nessa linha o contador C2 argumenta que *“como já temos um fluxo acordado com os setores que nos encaminham os processos, não necessitamos de informações extras com frequência. Com exceção de alguns lançamentos de ajustes em que necessitamos de informações complementares”*.

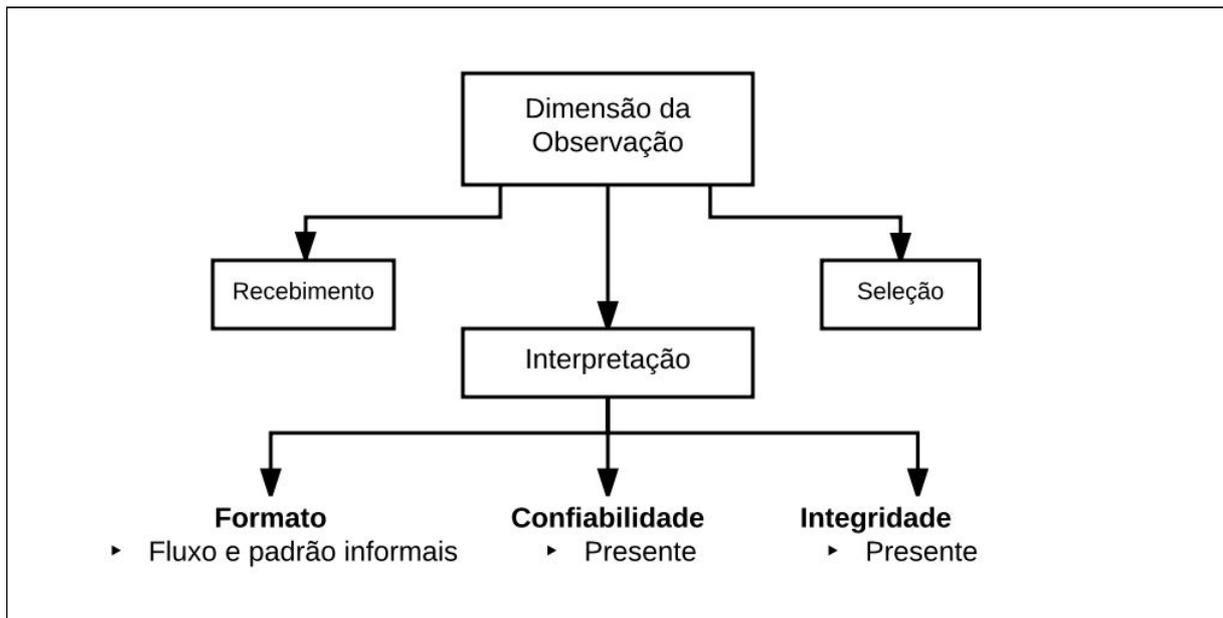


Figura 9 – Etapa da interpretação dos dados

Acerca da confiabilidade das informações recebidas, os contadores entrevistados também apresentaram concordância entre si, afirmando que estas podem ser consideradas confiáveis. Destacam que, por problemas de gestão e deficiências em algumas unidades, por vezes há intempestividade ou falta de integridade nas operações e, conseqüentemente, nas informações. Por outro lado, ambos não identificam situações de falsidade ou fraudes nos documentos, uma vez que entendem que a segregação de funções dentro dos fluxos serve como ferramenta de controle a condutas mal-intencionadas. Nesta linha, o contador C2 contextualiza

Temos um fluxo adequado entre as unidades e a documentação que é juntada nos processos é consistente. Há alguns casos que as informações não são tempestivas ou não são integrais, geralmente devido a problemas de gestão. Como é o caso de bens não registrados no patrimônio, doações pendentes, inventário não realizado, etc. Mas nesses casos aplicamos restrições na conformidade contábil, apontando para esses pontos que merecem atenção. Todavia, não vejo informações suspeitas de falsidade ou de fraude, porque a segregação de funções (um servidor atesta o recebimento da mercadoria e outro

faz o pagamento, por exemplo) contribui para que fraudes não ocorram. (Contador C2, entrevista pessoal, 14 de março, 2017)

Em suma, os contadores interpretam as informações acerca dos eventos econômicos de maneira objetiva e clara, havendo uma rotina parcialmente adequada, mas que apresenta pontos a serem melhorados, como o mapeamento e a formalização de fluxos processuais e a adequação de deficiências na gestão que impactam a tempestividade.

A Figura 9 sintetiza os principais aspectos analisados acerca da etapa da interpretação (formato, confiabilidade e integridade) na Unila, bem como suas principais características, tais como a não formalização de fluxos e processos, e a confiabilidade e a integridade dos dados recebidos das unidades administrativas.

5.2.1.3 Seleção dos dados para registro

Diante do volume de informações que são recebidas pelo contador acerca dos eventos que afetaram o patrimônio, faz-se necessária a realização de uma seleção daquelas necessárias para a efetivação dos registros contábeis. Na Unila, os contadores foram indagados sobre a especificidades dos registros e acerca da validação das informações recebidas.

Acerca das especificidades dos amplos e diversificados dados recebidos, bem como dos diversos tipos de lançamentos realizados pelo setor contábil, questionou-se os contadores sobre a divisão de tarefas dentro do setor, ou, ainda, da especialização de servidores ou subunidades para desempenhar atividades específicas. Em outras palavras, indagou-se se há divisão de tarefas entre os servidores, conforme o tipo de registro contábil a ser realizado.

Diante das respostas dos entrevistados, constatou-se que o setor contábil da Unila foi constituído de forma que cada tipo de registro fosse feito por uma subunidade e que, dentro do possível, houvesse uma validação por uma subunidade sobre os registros feitos por outra.

No setor de contabilidade temos duas subdivisões. Uma unidade que atua mais na parte operacional, fazendo os lançamentos de liquidação de despesas, registros de contratos e cauções, entre outros. Já a outra tem um trabalho mais analítico, validando os registros realizados na primeira unidade, acompanhando algumas contas críticas, realizando ajustes diversos e monitorando os balancetes. (Contador C2, entrevista pessoal, 14 de março, 2017)

Tem divisões de trabalhos dentro do setor. Parte da equipe trabalha com a emissão de empenhos e outra parte com os pagamentos. Mas como são vários os processos para

empenho e vários para pagamento, os processos são divididos aleatoriamente dentre os servidores. (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017)

Identifica-se no posicionamento dos contadores a existência de setorização dentro da unidade, fazendo com que as atribuições de cada subunidade sejam claramente definidas e específicas para o tratamento de determinados registros e operações. Esse cenário demonstra a consistência do setor contábil no recebimento, tratamento e processamento das informações, uma vez que os servidores lotados no setor são especializados nas atividades que desempenham.

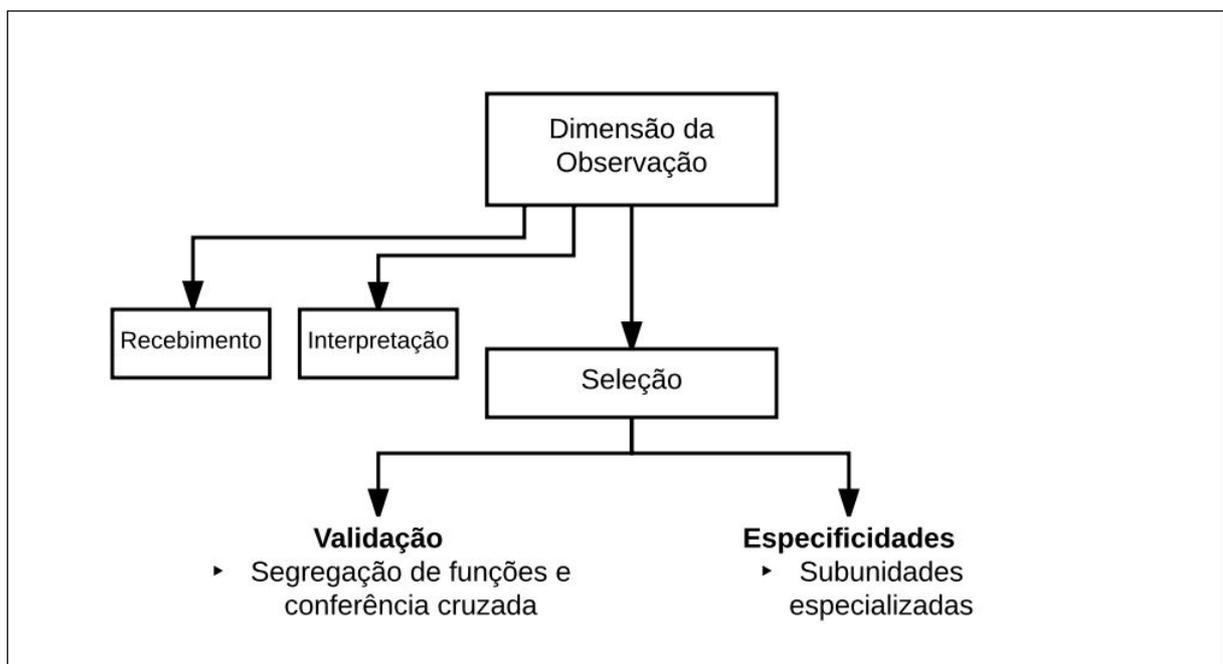


Figura 10 – Etapa da seleção dos dados

Na mesma linha de solidez do processamento das informações contábeis, os entrevistados ressaltaram a existência de mecanismos efetivos de conferência e validação destas, por meio de etapas específicas no fluxo interno, aplicação de *checklists* e atividades de conformidade contábil e de gestão. A contadora C1 afirma

O fluxo existente hoje em dia no setor de contabilidade e finanças faz bastante esse papel de conferência. As atividades em ciclo, com *checklists* e com conferência de conformidade de registros de gestão dá muita segurança ao trabalho. Essa validação acontece em vários momentos, onde são conferidas a autenticidade de notas, atestos, registro em sistemas internos, certidões, etc. (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017)

Os controles realizados no setor, assim como os fluxos, não são devidamente formalizados ou instituídos. Segundo os entrevistados, esses mecanismos se desenvolveram ao longo do tempo, com base em experiências e recomendações da unidade de auditoria interna e de órgãos controle, como argumenta o contador 2: “*em geral nós fazemos checklists da documentação que deve constar nos processos. Há também algumas validações que são feitas pela internet ou pelo nosso sistema interno*”. E também: “*os apontamentos da Controladoria Geral da União e da Auditoria Interna também influenciam nos controles que fazemos*”.

Percebe-se do exposto que a seleção das informações utilizadas nos registros contábeis – o “o que” destacado por Bedford e Baladouni (1962) – é precedida de procedimento de controle interno informal, mas que, na concepção dos entrevistados, mitiga riscos e dá credibilidade aos registros contábeis e, por conseguinte, aos relatórios contábeis. A Figura 10 representa, de forma gráfica, os principais aspectos analisados acerca da etapa da seleção na Unila, bem como os principais achados acerca de cada uma.

5.2.2 Como os relatórios contábeis são elaborados: a dimensão da produção

Bedford e Baladouni (1962) destacam o desafio que se apresenta aos contadores quando da definição do “como” alimentar os usuários com as informações contábeis. Neste ponto do processo, os contadores devem definir a forma, a estrutura, a linguagem e o canal de transmissão das informações, com base nas características e necessidades do usuário que pretende suprir. Estes fatores devem servir como guia mestras para a construção dos relatórios contábeis (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Esta dimensão producional do processo de comunicação contábil depende, como defendido por Bedford e Baladouni (1962), da adequação da observação realizada nas etapas anteriores. Segundo os autores,

A comunicação não está limitada à dimensão producional. Sempre que algo é comunicado, a sua importância também é levantada. O significado da mensagem nas demonstrações contábeis, por exemplo, torna-se de extrema importância em tal situação de comunicação. A importância da dimensão de observação, no entanto, não elimina a importância da dimensão producional. Mas se a importância da dimensão observacional for negligenciada, o processo de comunicação se tornaria uma mera técnica producional, sujeita a manipulações antiéticas com objetivo de persuadir e influenciar grupos a ver as operações e a situação econômica de uma empresa da forma que melhor atenda suas necessidades de gestão (Bedford & Baladouni, 1962, tradução nossa).

Os autores identificam que a dimensão da produção do processo de comunicação contábil é composta por duas etapas desempenhadas pelo elemento contador (codificação e transmissão), que culminam no suprimento dos relatórios contábeis ao usuário da informação contábil (terceiro e quarto elementos do ciclo). Nesse sentido, além das etapas da dimensão da observação, as entrevistas realizadas com os contadores da Unila objetivaram compreender o funcionamento das etapas de codificação e transmissão no âmbito da instituição, conforme descrito nas seções seguintes.

5.2.2.1 Codificação dos relatórios contábeis

Diante de uma gama de informações processadas acerca das alterações no patrimônio das instituições, o contador tem a missão de transformá-las em relatórios ou demonstrativos objetivos e claros, que atendam às demandas de usuários externos (sociedade, fornecedores, órgãos de controle, entre outros), que objetivam acompanhar a prestação de contas dos entes, e de usuários internos, que se utilizam dessas informações para tomada de decisão no âmbito de suas competências.

Nas entrevistas realizadas no estudo de caso, os participantes foram questionados acerca das demandas de relatórios gerenciais pelos gestores da instituição, bem como sobre a precaução dos contadores em buscar adequar a linguagem, a estrutura, a forma, o canal, entre outros atributos dos relatórios, conforme as necessidades dos usuários demandantes.

Sobre o recebimento de demandas de relatórios gerenciais específicos, os contadores se manifestaram no sentido de que ainda são poucas as requisições por parte dos gestores, e que, via de regra, as informações solicitadas são relacionadas a gestão e execução do orçamento e das finanças institucionais, não havendo demandas de relatórios contendo informações de cunho patrimonial. Ressalta-se, neste ponto, que a informação contábil do setor público é analisada sobre diferentes aspectos – orçamentário, financeiro, patrimonial e de controle.

A contadora C1, que atua no departamento responsável pelas finanças da Unila, aponta que *“geralmente recebemos solicitações de informações sobre saldos de empenho, tetos orçamentários, execução de despesas e receitas arrecadadas. Informações sobre os pagamentos realizados e sobre as contas a pagar também são muito frequentes”*.

Por outro lado, o contador C2 destaca que *“há demandas frequentes para a coordenadoria de contabilidade e finanças [área que agrupa os dois departamentos] de*

informações sobre orçamento e sobre a parte financeira. Mas com relação às informações sobre o patrimônio, não. São bem raras”.

O gestor G2 corrobora, afirmando que *“via de regra demandamos informações acerca da execução orçamentária e financeira da Unila. Essas informações são requeridas bimestralmente”.*

Estas afirmações são confirmadas pelos relatórios gerenciais disponibilizados ao pesquisador (demandados por gestores da Universidade), que apresentam exclusivamente informações sobre a execução orçamentária da Unila, e a consequente execução financeira. Como afirmado por Feijó (2013), a dominância da informação orçamentária no setor público em relação à informação patrimonial é oriunda do arcabouço legal criado sobre o orçamento público – sobretudo a Lei 4.320/64 –, que o deu papel de protagonista na gestão pública.

Ainda segundo Feijó (2013), a convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública que a gestão brasileira vem se submetendo nas últimas duas décadas está devolvendo à informação patrimonial a importância devida e equilibrando o valor preditivo e de feedback das informações acerca do orçamento, das finanças e do patrimônio público. Nesse cenário, a contabilidade aplicada ao setor público tem condições de produzir informações mais completas e íntegras para o processo de *accountability* e de tomada de decisão (Castro, 2011).

Passando às questões sobre os atributos dos relatórios contábeis produzidos sob demanda das unidades, os contadores apresentaram preocupação em transmitir informações contábeis alinhadas ao perfil e às necessidades do usuário demandante.

Sobre a linguagem utilizada nos relatórios, a contadora C1 informa adaptá-la conforme o perfil do demandante: *“tentamos ser objetivos, evitando os detalhamentos mais técnicos e os termos contábeis específicos, passando as informações que realmente a pessoa necessita”.* O contador C2, como recebe poucas demandas e geralmente de um único setor, que desempenha atividades bastante específicas, não procede alteração na linguagem contábil.

Os gestores entrevistados se manifestaram em concordância aos contadores, afirmando compreender facilmente os relatórios gerenciais. Ambos afirmaram, ainda, que sua formação em áreas relacionadas (administração e economia) favorecem a compreensão e que são indispensáveis aos que atuam em nível de gestão. Os conhecimentos e a formação dos usuários serão abordados com maior ênfase na seção sobre a Semiótica.

Os entrevistados também foram indagados sobre a finalidade dos usuários ao demandar relatórios gerenciais: se há o repasse desse fator por parte do demandante ou se há a busca do

contador em conhecer a finalidade, de forma a construir os relatórios de maneira a ser mais relevante e eficaz ao usuário.

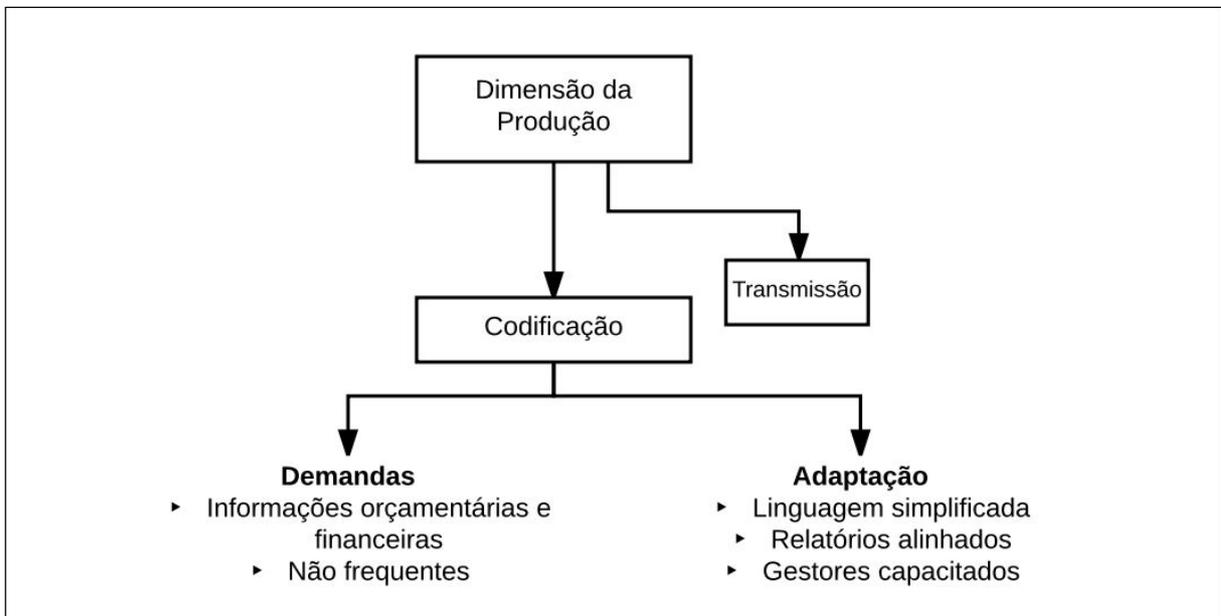


Figura 11 – Etapa da codificação da informação contábil.

Neste ponto, contadores e gestores apresentaram respostas similares no sentido de que a finalidade vem embutida nos pedidos de relatórios, sendo explícita em algumas situações e implícita em outras. “Sabemos as atividades que cada unidade desempenha e passamos as informações conforme entendemos que eles necessitam” (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017), “os setores nos informam em que situações iram usar as informações” (Contador C2), “para que recebamos informações adequadas, temos que informar nosso objetivo para quem vai produzir” (Gestor 2, entrevista pessoal, 16 de março, 2017), são afirmativas que confirmam o argumento.

A Figura 11 sintetiza os principais aspectos analisados e achados acerca da etapa da codificação da informação contábil. Destaca-se a baixa demanda de informações e o foco em informações acerca do orçamento e das finanças institucionais e o fato dos relatórios serem elaborados de maneira que facilite e otimize a utilização pelos gestores.

5.2.2.2 Transmissão dos relatórios contábeis aos usuários internos

A transmissão da informação contábil se constitui como importante etapa do processo de comunicação contábil, uma vez que completa o ciclo iniciado nos eventos econômicos, levando ao usuário os relatórios construídos pelo contador (Dias Filho & Nakagawa, 2001). No estudo de caso, contadores e gestores foram questionados sobre os prazos, formas e canais utilizados na comunicação entre as partes, além do *feedback* acerca dos relatórios.

Ambos os contadores afirmaram que não há detalhamento por parte dos demandantes acerca do formato dos relatórios, havendo apenas destaque para as informações a serem contempladas. Por este motivo, os contadores aproveitam os formatos originais com os quais os sistemas lhe disponibilizam as informações primárias, e as repassam, com os devidos e necessários ajustes, processamentos e descrições, aos solicitantes. A alegação dos respondentes se confirmou em análise realizada nos relatórios de tetos orçamentários e de contas a pagar, disponibilizados ao pesquisador.

No que tange aos canais de transmissão, o e-mail aparece como meio mais utilizado na comunicação entre contadores e usuários, como afirmado pelo contador C2: “*sempre repassamos os relatórios por e-mail, por se tratar de um canal rápido e fácil. Ambas as partes optaram pelo canal*”. A ferramenta possibilita rápida e fácil troca de mensagens entre as partes, e está disponível a todos os servidores do órgão. Ademais, se configura como meio oficial de comunicação, tendo validade legal e jurídica. A Figura 12 sintetiza a etapa da transmissão.

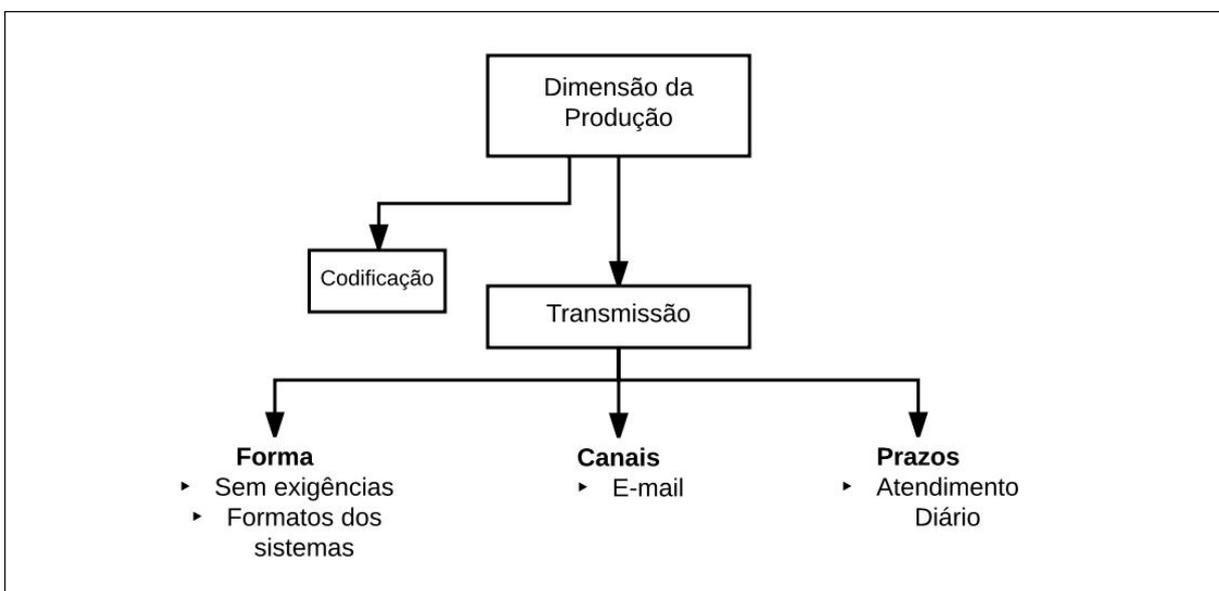


Figura 12 – Etapa da transmissão da informação contábil.

Acerca do *feedback* quanto à efetividade dos relatórios, os contadores afirmaram captar os pedidos de complemento de informações ou esclarecimentos como pontos a serem melhorados nas próximas comunicações. A contadora C1 afirma que “*tentamos sempre aproveitar os pedidos de informações extras ou de esclarecimentos como dicas de melhoria para nossos relatórios*”. Um ponto negativo desta prática é que nem sempre os usuários dão esse retorno, como explanado pelo gestor G2 “*não temos o hábito de dar retorno sobre a qualidade das informações recebidas*”.

Diante do contexto apresentado, representado na Figura 12, fica evidenciado que os possíveis ruídos existentes no processo de comunicação não são identificados com facilidade pelo setor contábil, uma vez que não há uma rotina implantada de acompanhamento da efetividade dos relatórios junto aos usuários.

5.2.3 Mapeamento do processo de comunicação contábil na Unila

Com base na matriz de comunicação contábil proposta por Bedford e Baladouni (1962), seus elementos (eventos econômicos, contadores, relatórios e usuários), dimensões (observação e produção) e etapas (recebimento, interpretação, seleção, codificação e transmissão), e nas análises dos materiais coletados no estudo de caso (entrevistas com contadores, gestores e relatórios contábeis), procedeu-se a sintetização do processo de comunicação contábil no âmbito da Unila, conforme disposto na Figura 13. Junto a cada etapa do processo foram alocadas suas principais características observadas durante a execução do estudo.

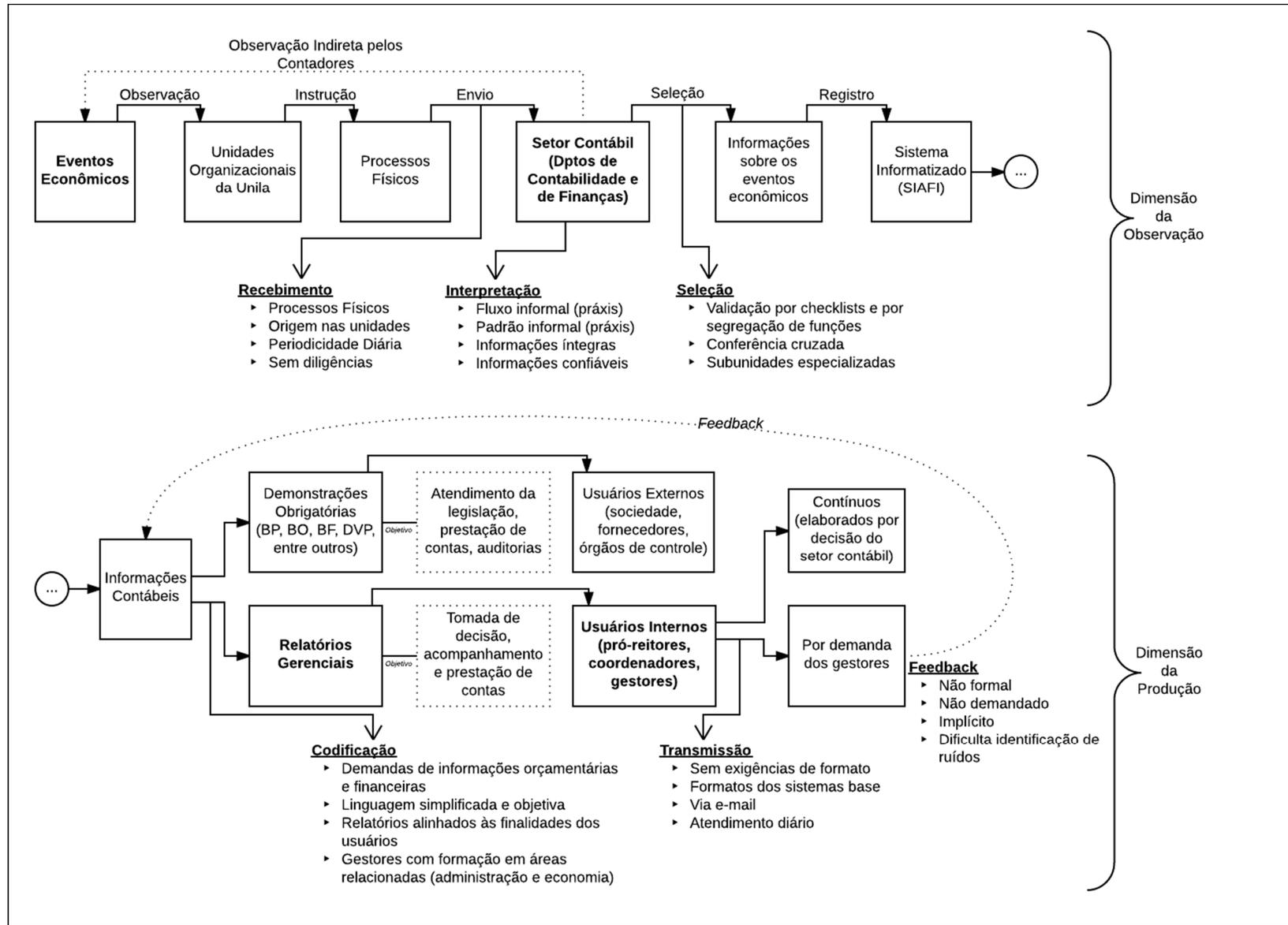


Figura 13 – Mapa do processo de comunicação contábil na Unila.

5.3 A percepção dos gestores acerca da informação contábil

Os usuários da informação contábil, sejam eles internos ou externos, se configuram como seus destinatários e têm o papel de recebê-la, decodificá-la e compreendê-la. São a audiência – para Aristóteles, os destinatários – para Shannon e Weaver (1949) e os receptores – para Berlo (1999), ambos na extremidade do ciclo de comunicação e vistos como principais interessados na informação gerada.

Desta forma, a análise dos aspectos linguísticos da comunicação entre contador e usuário é de fundamental importância para a identificação das qualidades presentes na informação contábil, bem como de lacunas na efetividade da mensagem, de forma a buscar possibilidades de otimização do processo de comunicação contábil como um todo.

Neste contexto, foram realizadas questões aos gestores da Unila sobre sua percepção acerca das informações contábeis produzidas no âmbito da instituição. As questões foram balizadas pela Teoria da Semiótica de Morris (1976), em conjunto com aspectos da Teoria da Comunicação, sobretudo das dimensões semântica, pragmática e sintática de análise da linguagem. A Figura 14 apresenta a tríade semiótica de Morris (1976) adaptada aos conceitos de contabilidade utilizados neste estudo, de forma a balizar as análises.

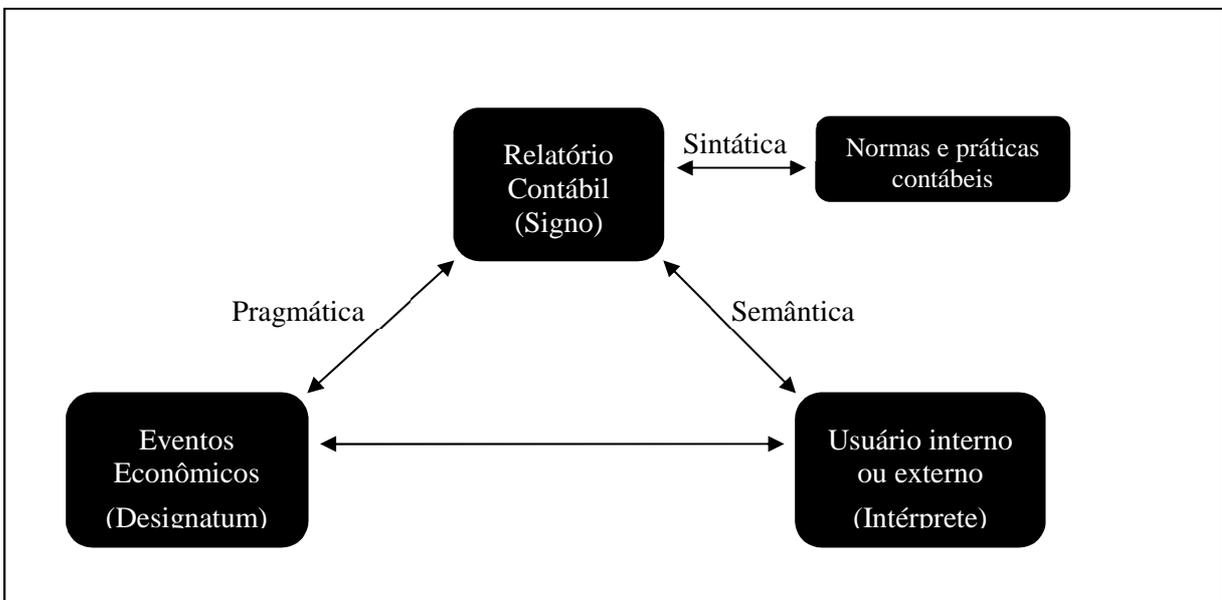


Figura 14 – Projeto explanatório sequencial.

Adaptado de Morris, C. (1976). Fundamentos da teoria dos signos. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo.

Nas seções seguintes são apresentadas as análises das respostas dos gestores, em cruzamento com os documentos coletados na Unila (relatórios gerenciais demandados por gestores) e com o processo de comunicação contábil mapeado anteriormente.

5.3.1 A linguagem e a compreensibilidade dos relatórios contábeis: a dimensão semântica

Como defendido por Morris (1976), a “semântica ocupa-se da relação dos signos aos seus *designatum* e, desse modo, aos objetos que denotam ou possam denotar”. Em outras palavras, esse aspecto ou dimensão da Semiótica tem ênfase no relacionamento existente entre o significante e aquilo a que este se refere. No campo da Contabilidade, como exposto na Figura 9, trata-se da correspondência entre o significado dos relatórios contábeis e os eventos econômicos que provocaram alterações no patrimônio da instituição. Isto tudo, sob a percepção dos usuários, que atuam como interpretantes dos relatórios.

No que tange às características qualitativas listadas pelo FASB (1980), a dimensão semântica trata da compreensibilidade da informação contábil por parte do usuário. Nessa seara, os gestores da Unila foram questionados acerca da linguagem utilizada pelos contadores na elaboração dos relatórios, e também acerca de sua formação acadêmica e diligência para compreensão das informações recebidas.

Acerca da linguagem utilizada nos relatórios, o gestor G1 afirma ser adequada e objetiva, sem o emprego de termos técnicos em excesso. Destaca-se, em complemento, que o referido gestor atua na área responsável pela gestão orçamentária e financeira e, por este motivo, tem os relatórios contábeis como material diário de trabalho. Ademais, tem formação nas áreas correlatas à contabilidade.

Compreendo plenamente os relatórios ou informações contábeis. Existindo a necessidade de alguma complementação ou não entendimento das informações, o que acontece muito raramente, solicito e recebo esclarecimentos objetivos e práticos. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

O gestor G2, por outro lado, demonstrou percepção parcial de satisfação com a linguagem utilizada nos relatórios. Segundo o mesmo “*a compreensão é tranquila (já que tenho formação em área convergente); todavia, muitos outros servidores e gestores aparentam não entender. Isso fica evidente em reuniões e discussões que temos com os colegas*”.

Destaca ainda o gestor, que um possível motivo da não compreensão por parte de alguns servidores é a não disposição mínima para estudar as informações com razoável diligência. Hendriksen e Van Breda (1999) argumentam que esse esforço e interesse por parte do usuário para compreender as informações é indispensável para que a Contabilidade, enquanto forma de linguagem, atinja seus propósitos.

Os gestores também foram indagados sobre a substituição dos termos técnicos contábeis por outros mais comuns às outras áreas do conhecimento. Ambos entendem que os termos utilizados são necessários para detalhar os fatos a que se referem, mas que a inclusão de notas facilitaria a compreensão por gestores que atuam nas atividades-fim da instituição.

Entendo que os relatórios não contêm termos técnicos em demais. São os necessários para que a contabilidade produza seus relatórios. O importante é vir com notas ou explicações extras quando se trata de operações muito específicas. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

Os relatórios gerenciais analisados no estudo de caso convergem ao posicionamento dos entrevistados, uma vez que a linguagem utilizada pelos contadores se apresentou bastante simplificada. Como exemplo, pode-se citar o caso do relatório de execução orçamentária, em que foram suprimidos os números inerentes do plano de contas, juntamente com as rubricas orçamentárias, sendo substituídos por nomenclaturas de conhecimento comum, como “despesas com materiais”, “despesas com serviços”, “bolsas de estudo”, entre outras.

Hendriksen e Van Breda (1999) alertam que pode haver interpretação dos termos adotados na evidenciação contábil de forma divergente entre os usuários, sobretudo entre os iniciantes, isso porque alguns conceitos contábeis não têm significado semântico para o público em geral (FASB, 1980).

Por este motivo, aqueles usuários que pretendem se utilizar das informações contábeis para a tomada de decisão necessitam ter conhecimentos mínimos sobre contabilidade ou áreas correlatas como a administração ou a economia. Nesse quesito, a Unila encontra-se em situação favorável, uma vez que os gestores das principais atividades-meio da universidade possuem formação na área (graduação ou especialização), além de experiências anteriores na gestão de organizações.

Diante do exposto, infere-se que a característica qualitativa da compreensibilidade está presente nos relatórios gerenciais produzidos na Unila, sob a ótica dos gestores, contadores e dos documentos analisados de forma cruzada.

5.3.2 A efetividade e a relevância dos relatórios contábeis: a dimensão pragmática

Diferentemente da dimensão semântica, a dimensão pragmática, segundo Morris (1976), “é o ramo da ciência da semiótica que estuda a relação dos signos aos seus intérpretes”. Para Barbosa et al. (2014), é o ramo da semiologia que se interessa especificamente pela relação entre o signo e o usuário deste signo. A linguagem pragmática fundamenta a ideia que se tem de um objeto qualquer, ou seja, se configura como a soma das ideias de todos os efeitos imagináveis atribuídos a esse objeto, que possam ter um efeito prático qualquer (Fidalgo & Gradim, 2005).

No campo da Contabilidade a relação pragmática é aquela existente entre o usuário da informação contábil (intérprete) e os relatórios contábeis ou as próprias informações contábeis (signos). Trata dos efeitos produzidos por esta sobre aquele, conforme exposto na Figura 9.

Resgatando as características qualitativas listadas pelo FASB (1980), a dimensão pragmática se relaciona com a relevância da informação contábil para os usuários, uma vez que trata dos efeitos e da efetividade dos relatórios para a tomada de decisão, ou qualquer outro propósito que tenha o leitor. Dessa forma, os gestores da Unila foram questionados acerca do alinhamento da construção dos relatórios às suas necessidades específicas (forma, estrutura, canal), bem como sobre sua percepção geral quanto à utilidade dos relatórios.

Acerca da adaptação dos relatórios contábeis às suas finalidades, os gestores foram indagados se repassam aos contadores seus propósitos na utilização da informação contábil, para que estes possam planejar e construir relatórios mais alinhados às reais necessidades.

No que se refere ao detalhamento da demanda para o setor contábil, os gestores tiveram posicionamento similar, afirmando que repassam, juntamente ao pedido da informação contábil, a finalidade para a qual utilizaram o relatório e também os detalhes quanto à sua forma e estrutura, prazo e canal de envio.

Na maioria das vezes informo a estrutura de apresentação que necessito para atendimento de demanda específica. Também informo o prazo e como deve ser disponibilizada as informações. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

Com certeza informamos o setor contábil sobre esses detalhes. Para que recebamos informações adequadas temos que informar o objetivo para quem vai produzir. (Gestor G2, entrevista pessoal, 16 de março, 2017)

Ainda neste contexto, o gestor G1 destacou que *“dependendo da especificidade da informação ou falta de clareza dos objetivos da solicitação, o setor contábil solicita informações complementares para melhor entendimento da demanda”*. Esta afirmação corrobora a preocupação, destacada pelos contadores em suas entrevistas, acerca dos propósitos dos usuários: *“é importante para nós que os relatórios emitidos sejam realmente úteis para os usuários finais, por isso devemos ter ciência do que ele precisa”* (Contadora C1, entrevista pessoal, 13 de março, 2017).

Quando questionados acerca de sua percepção quanto à relevância da informação contábil produzida na Unila, os gestores apresentaram opiniões contrárias. Para o gestor G1, a informação atende plenamente às expectativas e necessidades enquanto gestor.

São informações muito relevantes estrategicamente falando, porque possibilitam o conhecimento de todos os fatos (econômicos) que afetam a Universidade. Elas são muito importantes para a tomada de decisões institucional. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

Por outro lado, o gestor G2, da unidade de administração e infraestrutura, tem percepção bastante diversa do outro gestor. Para ele, a falta de integração entre as unidades por meio do sistema de gestão informatizado, somado ao modelo de gestão centralizada, inviabiliza uma informação completa, e que seja relevante para a tomada de decisão adequada. Destacou ainda que, mesmo não sendo a informação contábil ideal, as decisões são tomadas a utilizando como base.

Por mais que subsidiem diversas decisões tomadas em várias unidades, hoje ainda deixam a desejar. Como citado anteriormente, necessitamos que haja integração e automatização para que a informação seja mais sólida, completa e real. Algumas informações são de difícil elaboração sem essa integração como custos das unidades ou atividades, históricos e projeções, etc. (Gestor G2, entrevista pessoal, 16 de março, 2017)

As declarações acerca da relevância dos relatórios contábeis não puderam ser cruzadas com a documentação analisada no estudo de caso, uma vez que a percepção dos gestores não é plausível de verificação. Por outro lado, pode-se inferir nos contatos realizados junto a servidores do setor contábil que a declaração do gestor G2 é procedente, no que se refere aos

transtornos e dificuldades na comunicação interna em virtude da não adoção do sistema de gestão informatizado.

Diante do exposto, infere-se que a característica qualitativa da relevância está presente de forma parcial nos relatórios gerenciais produzidos na Unila, sendo necessário que se procedam ajustes nos procedimentos internos de gestão, de forma a viabilizar a produção de informações mais completas e amplas.

5.3.3 A adequação e a fidedignidade dos relatórios contábeis: a dimensão sintática

A dimensão sintática, segundo Morris (1976), é o segmento da semiótica que, quando aplicado à linguística, descreve as regras pelas quais se combinam as unidades significativas em frases e estuda as propriedades formais das construções linguísticas.

Trazendo para a perspectiva da Contabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999) salientam que os estudos contábeis que se utilizam da sintática não podem ser confirmados por causa de observações empíricas, mas sim por causa das regras convencionais da Contabilidade (normas, leis, pronunciamentos, entre outros). Ou seja, demonstram e explicam quais e como as informações financeiras são apresentadas e comunicadas aos usuários, utilizando-se apenas da lógica (Barbosa et al., 2014).

Na tríade adaptada de Morris (1976) (Figura 14), a sintática cuida da relação lógica existente entre as informações contábeis (signos) com outras informações contábeis (outros signos) – ou seja, trata do encadeamento dos relatórios com as normas e práticas contábeis.

No que se refere às características qualitativas listadas pelo FASB (1980), a dimensão sintática se relaciona principalmente com a confiabilidade da informação contábil por parte dos usuários, uma vez que trata do alinhamento da mesma com a normatização contábil, fator indispensável ao tomador de decisão, sobretudo no setor público, ambiente altamente legalista e burocratizado.

Nesse sentido, os gestores da Unila foram questionados acerca de sua percepção quanto à fidedignidade dos relatórios gerenciais produzidos no âmbito da Unila, bem como seu alinhamento às demais demonstrações contábeis e às normas vigentes.

Sobre o alinhamento entre as informações contábeis, os gestores entendem que estas seguem um padrão lógico em relação às diversas informações disponibilizadas pelo setor

contábil da Unila, sejam estas de caráter obrigatório (demonstrações exigidas em lei) ou de cunho gerencial (disponíveis no sistema de gestão ou no sítio eletrônico da instituição).

Na minha visão, as informações contábeis disponibilizadas nos relatórios específicos são relacionadas com os dados disponíveis no site e no SIG e também batem com os demonstrativos contábeis. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

De forma a identificar o atendimento das normas contábeis na produção dos relatórios, em cruzamento às entrevistas de contadores e gestores, foram analisados os demonstrativos contábeis da Unila disponibilizados no site da instituição, sobretudo as notas explicativas, uma vez que estas apresentam detalhamentos acerca das normas seguidas. No item 1.4 das referidas notas consta a declaração de conformidade dos demonstrativos com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

As demonstrações contábeis foram elaboradas e estão apresentadas em conformidade com as práticas contábeis brasileiras e em observância às disposições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC TSP), na Lei Federal n.º 4.320/64, e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). (Notas explicativas às demonstrações contábeis da Unila do exercício 2016)

Além do trecho citado anteriormente, em vários itens das notas explicativas da instituição objeto de estudo são indicados os parâmetros legais que balizaram os registros ou as políticas contábeis adotadas. Cita-se, como exemplo, o item 2.3.

A Universidade vem trabalhando para atender a todos os procedimentos contábeis patrimoniais, conforme definidos no PIPCP, aprovado pela Portaria STN n.º 548/2015, principalmente relativos à mensuração de ativos (imobilizado e intangível: reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização); provisão de passivos e reconhecimento pelo princípio de competência. (Notas explicativas às demonstrações contábeis da Unila do exercício 2016)

Somado ao quadro normativo-legal que baliza as atividades contábeis do setor público, em conjunto com as normas de administração pública, está o amplo controle interno e externo exercido pela Controladoria-Geral da União e pelo Tribunal de Contas da União. Os apontamentos de suas auditorias, além de acompanhar a regularidade da execução das atividades contábeis, influem diretamente na informação contábil produzida. Um exemplo do argumento se encontra no item 3.4 das notas explicativas: *“Foi realizado também em 2016, conforme orientação contábil SEORI/AUDIN-CGU N.º 4/2016, disponibilizada através de*

mensagem SIAFI, a individualização dos softwares por inscrição genérica na conta 124110201”.

Desta forma, fica evidenciado que as informações contábeis produzidas no âmbito da Unila atendem, no que se pode observar, às normas e práticas de contabilidade aplicada ao setor público, bem como às recomendações dos órgãos de controle, uma vez que teve suas prestações de contas aprovadas nos últimos exercícios financeiros.

Os gestores foram questionados também acerca de sua percepção quanto à fidedignidade das informações constantes nos relatórios gerenciais demandados ao setor contábil. Neste ponto, houve convergências entre o posicionamento dos dois respondentes acerca da fonte dos dados utilizados nos relatórios.

Entendo que as informações geradas, a partir de sistemas oficiais do governo federal e também os relatórios internos, são informações reais e confiáveis, e as fontes de dados sempre são informadas nos relatórios disponibilizados. (Gestor G1, entrevista pessoal, 15 de março, 2017)

Hoje em dia a maior fonte de dados é o SIAFI (Sistema de Gestão Financeira Oficial), que tem toda credibilidade. (Gestor G2, entrevista pessoal, 16 de março, 2017)

Considerando o entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999), de que a análise sintática da informação contábil se restringe à verificação do atendimento de regras convencionais, como os normativos – e associando a função de sintaxe à qualidade da confiabilidade –, infere-se que as informações contábeis produzidas no âmbito da Unila são dotadas, também, de confiabilidade e fidedignidade.

5.4 Qualidades e ruídos identificados

Concluídos o processamento e as análises dos dados coletados na Unila, passa-se a discussão acerca dos resultados encontrados, de onde se pretender destacar as características qualitativas presentes na informação contábil produzida no âmbito da Universidade, bem como os ruídos detectados no ciclo que prejudicam a qualidade final das informações.

No mapeamento do processo de comunicação contábil identificaram-se algumas características institucionais que podem ser compreendidas como ruídos na comunicação entre as unidades e o setor contábil da instituição, e entre este e os gestores. Por outro lado, também

foram identificados fatores que contribuem para a otimização das qualidades da informação contábil.

O primeiro ponto que se destaca é a observação indireta dos fatos econômicos por parte dos contadores. Em virtude da sua estrutura organizacional e das competências atribuídas de forma descentralizada às diversas unidades – comum aos diversos órgãos públicos –, os servidores do setor contábil não participam diretamente ou têm contato com fatos contábeis. Dessa vista, se utilizam unicamente de documentos como fonte de dados para suas análises e registros.

Somada a observação indireta está a indefinição formal quanto aos fluxos processuais, uma vez que não foram mapeados os processos institucionais, inclusive os que envolvem a Contabilidade. Esse contexto acarreta na possibilidade de que dados intempestivos e não integrais sejam encaminhados ao setor contábil, como exposto pelos contadores em suas entrevistas. Destaca-se o argumento dos contadores de que, mesmo percebendo algumas falhas no processo, não visualizam casos de adulteração ou fraudes de documentos.

A não formalização dos fluxos processuais também gera dificuldades na interpretação e na seleção das informações pelos contadores, uma vez que não há padronização nos documentos emitidos e na instrução processual, e, por vezes, se faz necessário que os contadores demandem informações complementares. A efetivação de diligências para captação de informações complementares poderia mitigar parte dos riscos listados anteriormente; entretanto, como argumentado pelos contadores, os mesmos não realizam esse tipo de procedimento.

Por outro lado, pontos positivos também se destacaram na análise do processo de comunicação contábil da Unila, como a validação de todas as informações recebidas pelo setor contábil, seja por meio de conferência cruzada de dados (quando uma subunidade avalia as operações realizadas pela outra), pela segregação de funções entre os servidores da área (em que se separam funções de execução e de controle) ou pela aplicação de *checklists* aos processos físicos recebidos. Esses procedimentos, somados a um quadro de servidores especializados nas atividades contábeis do setor público, otimizam a confiabilidade das informações contábeis produzidas na Unila.

As informações constantes nos relatórios gerenciais, na percepção dos gestores das áreas-meio, se apresentam como compreensíveis, uma vez que o setor contábil evita a utilização demasiada de termos técnicos ou de difícil interpretação por parte dos usuários, e também pelo fato de que estes possuem conhecimentos na área de gestão. Ademais se pode confirmar o argumento na análise de alguns relatórios disponibilizados.

A qualidade da relevância também foi identificada na informação contábil da Unila, mesmo havendo indicação de falta de integração entre as unidades por meio do sistema de gestão informatizado. A forma de gestão adotada pela instituição, onde há centralização em parte da tomada de decisão, e a não conclusão da implantação do sistema informatizado de gestão, reduzem a relevância das informações produzidas, uma vez que a torna intempestivas e incompletas, em alguns quesitos. Neste contexto, os valores preditivos e de *feedback* são consideravelmente comprometidos.

A confiabilidade, e seus atributos de verificabilidade e fidelidade, foi a característica qualitativa das informações contábeis que apresentou maior concordância entre os entrevistados, os relatórios avaliados e as análises procedidas na pesquisa. O sistema de administração financeira atribui credibilidade às informações produzidas, assim como a observância às normas contábeis indicadas nas demonstrações e nos relatórios contábeis.

Acerca da demanda de relatórios gerenciais por parte dos gestores da Unila, verificou-se que ainda não são frequentes, assim como acontece nas demais universidades federais, conforme apurado na primeira etapa da dissertação. Na Unila, os gestores entrevistados demandam relatórios exclusivamente acerca da execução orçamentária e financeira da instituição e com frequência mensal ou bimestral. Outras unidades e gestores apresentam demandas com maior frequência, porém de informações simplificadas e mais objetivas, geralmente transmitidas por e-mail ou telefone.

Tabela 14 – Síntese da análise sob a ótica da Semiótica.

Dimensão da Semiótica	Característica Qualitativa	Achados principais
Semântica	Compreensibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Relatórios construídos com linguagem clara e objetiva; • Usuários (gestores) capacitados para as funções que exercem e para compreensão das informações contábeis;
Pragmática	Relevância	<ul style="list-style-type: none"> • Relevância prejudicada em razão da não integração entre unidades e da não implementação completa do sistema de gestão; • Parte das informações intempestivas ou não integrais; • Demandas não frequentes e limitadas a informações orçamentárias e financeiras;
Sintática	Confiabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Relatórios contábeis percebidos como confiáveis pelos usuários; • Sistema contábil utilizado (SIAFI) consolidado nacionalmente.

6 Conclusões

Guiado pelas abordagens teóricas que percebem a Contabilidade como uma forma de comunicação entre contadores e usuários (internos e externos), e também como uma forma de linguagem aplicada ao mundo dos negócios, este estudo objetivou compreender o processo de comunicação contábil na Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila), de forma a captar as características qualitativas presentes na informação contábil e os ruídos que a afetam.

De forma a subsidiar e orientar o estudo de caso realizado na Unila, primeiramente foi conduzido levantamento junto às 63 universidades federais brasileiras, em que se buscou captar a percepção de contadores e gestores acerca das qualidades presentes nas informações contábeis produzidas para fins gerenciais no âmbito de suas instituições, sob as diretrizes do *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 2 (FASB, 1980).

De maneira geral, os respondentes indicaram perceber atributos positivos nas informações contábeis, como uso de linguagem simplificada, adequação às necessidades dos usuários, fidedignidade e relevância para o processo de tomada de decisão. Por outro lado, parte dos gestores não atende aos requisitos dos usuários da informação contábil (FASB, 1980), uma vez que não possuem conhecimentos acerca da Contabilidade e dos eventos econômicos. Outros, ainda, afirmaram não se utilizar das informações contábeis com frequência, mesmo atuando em funções de gestão nas áreas administrativas e financeiras, que, em tese, necessitariam deste tipo de informação para a tomada de decisão.

Os resultados encontrados no levantamento nacional, em conjunto com os preceitos das teorias da Comunicação (Bedford & Baladouni, 1962) e da Semiótica (Morris, 1976), balizaram o estudo de caso realizado na Unila, em que procedeu-se à avaliação, à descrição e ao mapeamento do processo de comunicação da informação contábil, e à identificação das características qualitativas presentes na informação contábil produzida.

Da descrição do processo de comunicação contábil, verificou-se que os contadores não têm contato direto com os eventos econômicos que afetam o patrimônio e que recebem os dados acerca destes por meio de documentos emitidos pelas diversas áreas administrativas da instituição. Ademais, os contadores não efetivam diligências junto às unidades para captação de dados primários ou complementares. Neste contexto, fica caracterizada que a observação dos eventos econômicos se dá de maneira indireta por parte dos contadores que atuam no setor contábil da Unila.

Por outro lado, os dados recebidos pelo setor contábil são validados de forma sistematizada, por meio de subunidades especializadas internas, que se utilizam da segregação de funções e da conferência cruzada de documentos (etapas da interpretação e da seleção). As rotinas e os procedimentos convencionados no setor contábil não são formalizados institucionalmente, assim como os demais fluxos e atividades desenvolvidas na Universidade, indicando, desta forma, um possível risco para a efetividade da informação contábil, conforme defendido por Dias Filho e Nakagawa (2001).

No que se refere à produção dos relatórios contábeis, os dados coletados na pesquisa possibilitaram concluir que os contadores simplificam a linguagem adotada, adaptando as informações fornecidas pelo sistema contábil (SIAFI) às finalidades e necessidades (formas, prazos e conteúdo) dos usuários demandantes. Essas medidas tomadas pelo setor contábil contribuem para a elevação da compreensibilidade e da relevância da informação produzida para fins gerenciais.

Com base nas atividades desenvolvidas no setor contábil da instituição, no posicionamento de contadores e gestores, e em relatórios gerenciais produzidos pelos contadores sob demanda dos gestores, conclui-se que a informação contábil presente nestes relatórios é provida das características qualitativas da compreensibilidade e da confiabilidade. A qualidade da relevância apresentou-se prejudicada, entretanto devido a ruídos existentes no processo de comunicação, tais como intempestividade e não integridade em parcela das informações produzidas. Os ruídos são causados, dentre outros motivos, pela não integração entre unidades da organização e pela não implementação completa do sistema informatizado de gestão.

A utilização das informações contábeis pelos gestores é ponto que merece destaque. Isto porque as demandas informacionais encaminhadas ao setor contábil pelos gestores entrevistados (pró-reitores de orçamento e de administração) concentram-se em informações acerca do orçamento e das finanças institucionais, não abarcando todo o arcabouço de informações de cunho patrimonial produzidos pelo setor contábil. Considerando que as atividades desempenhadas pelos gestores se relacionam, entre outros, ao patrimônio institucional, pondera-se que estes deixam de sustentar suas decisões de maneira mais sólida ao não demandarem um maior número de informações ao setor contábil.

Do exposto se extrai um quadro controverso. Uma instituição que conta com gestores altamente qualificados para as funções que exercem (planejamento, orçamento, administração), que reconhecem a importância das informações contábeis para a tomada de decisão, que

visualizam qualidades nessas informações produzidas no âmbito da Unila, mas que não as demandam nem utilizam, com frequência, em suas atividades cotidianas – contexto este similar ao das demais universidades federais brasileiras, conforme identificado na primeira fase do estudo, constante no capítulo 4.

Quanto aos resultados encontrados nas duas etapas da pesquisa, espera-se que possam subsidiar melhorias no processo de comunicação contábil na instituição objeto de estudo, tendo em vista o contexto analisado e os ruídos identificados. Da mesma forma, outras instituições públicas de ensino superior também podem se utilizar dos achados para repensar a produção e utilização das informações contábeis em seus processos de gestão. Ademais, os resultados podem ser aproveitados, parcial ou totalmente, pelas demais instituições que compõe a administração pública, uma vez que o modelo de gestão apresenta similaridades entre os órgãos.

O estudo também contribui com a academia, sobretudo com o campo da investigação contábil, ao propor uma abordagem empírica a uma temática já discutida há tempos em aspectos conceituais e teóricos. Nesse sentido, pesquisas subsequentes podem acrescentar achados complementares, ou ainda constituir um modelo e/ou uma metodologia de mensuração das características qualitativas da informação contábil no âmbito das organizações.

Sugere-se que estudos futuros sejam realizados junto a outros grupos de gestores das universidades federais, como aqueles que atuam nas atividades finalísticas, uma vez que também necessitam de informações contábeis para fins decisórios. A aplicação de estudos de caso em outras universidades de maior porte e nível de consolidação também se apresenta como possibilidade de investigação relevante, em virtude das particularidades inerentes à gestão de órgãos mais complexos.

Outras possibilidades de pesquisas futuras são levantadas, tais como a investigação acerca do impacto das especificidades da gestão de instituições públicas na elaboração e na utilização da informação contábil, bem como de seu uso no processo de tomada de decisão. Além disso, a análise dos efeitos do processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade sobre a qualidade das informações produzidas na administração pública brasileira, se constitui também como possibilidade relevante para estudos subsequentes.

Como limitações da pesquisa, cita-se a inexistência de outras fontes de dados (além das entrevistas e relatórios) que possibilitassem o cruzamento das informações coletadas, de forma a otimizar as análises realizadas e os resultados encontrados. Outro aspecto limitador identificado foi o foco no usuário externo dado pelas normativas que tratam das qualidades da

informação contábil, que exigiram adaptação pelo investigador quando da análise de seus efeitos em usuários internos.

Referências

- Adrian-Cosmin, C. (2015). *Accounting Information System - qualitative characteristics and the importance of accounting information at trade entities* (Vol. II).
- Barbosa, J. da S., Klein, L., Colauto, R. D., & Beuren, I. M. (2014). Accounting Language Tridimensionality in Publications of Brazilian Scientific Journal. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 44–64. <http://doi.org/10.4270/ruc.2014319>
- Bardin, L. (2006). *Análise de Conteúdo* (4th ed.). Lisboa: Edições 70. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accountancy. *The Accounting Review*, 37(4), 650–659. <http://doi.org/10.2307/242352>
- Belkaoui, A. (1980). The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics. *Journal of Accounting Research*, 18(2), 362–374.
- Berlo, D. K. (1999). *O processo da comunicação: introdução à teoria e prática* (9th ed.). São Paulo: Martins Fontes.
- Borges, T. B., & Matias, M. A. (2011). Contabilidade Gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 73–98.
- Brasil. (2010). Lei nº 12.189, de 12 de janeiro de 2010. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA e dá outras providências. Retrieved from <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2010/lei-12189-12-janeiro-2010-600347-normaatualizada-pl.html>
- Castro, D. P. de. (2011). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa* (4th ed.). São Paulo: Atlas.
- CFC, C. F. de C. (2013). Pesquisa Perfil do Profissional da Contabilidade 2012/13. Brasília/DF. Retrieved from http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/livro_perfil_2013_web2.pdf
- CFC, C. F. de C. (2016). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade.
- Chiarini, T., & Vieira, K. P. (2012). Universidades como produtoras de conhecimento para o desenvolvimento econômico: sistema superior de ensino e as políticas de CT&I. *Revista Brasileira de Economia*, 117–132. <http://doi.org/10.1590/S0034-71402012000100006>
- Creswell, J. W. (2007). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto* (2nd ed.). Porto Alegre: Artmed. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Dias Filho, J. M. (2012). Reflexões sobre a Dimensão Semiótica da Análise de Balanços : Uma contribuição à otimização de decisões de crédito. *Revista de Contabilidade Da UFBA*, 6(1), 33–47.
- Dias Filho, J. M. (2013). A Contabilidade e a Ordem Social: Uma Abordagem das Teorias Semióticas e da Comunicação. *Revista Da FAE*, 16(1), 6–17.

- Dias Filho, J. M., & Nakagawa, M. (2001). Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(26), 42–57. <http://doi.org/10.1590/S1519-70772001000200003>
- Dunn, C. L., & Grabski, S. V. (2000). Perceived semantic expressiveness of accounting systems and task accuracy effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, 79–81.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532–550. <http://doi.org/10.2307/258557>
- FASB. (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 - Qualitative Characteristics of Accounting Information. *FASB Concepts Statements*. Illinois.
- Feijó, P. H. (2013). *Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público* (1st ed.). Brasília: Gestão Pública.
- Fidalgo, A., & Gradim, A. (2005). *Manual de semiótica*. Lisboa: UBI. <http://doi.org/10.1590/S1135-57272005000400008>
- Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6th ed.). São Paulo: Atlas.
- Hair Jr, J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hayakawa, S. I. (1972). *Language in thought and action* (3rd ed.). New York: Harcourt, Brace Jovanovich, Inc.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade* (5th ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. de, Martins, E., & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, (38), 7–19.
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU.
- Lopes, J. E. de M., Ribeiro, R. B., & Cavalcante, P. R. N. (2009). A Informação Contábil à Luz da Teoria da Comunicação. *Revista Ambiente Contábil*, 1(2), 22–37.
- Mason, R. O., & Swanson, E. B. (1981). *Measurement for management decision*. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company.
- Moreira, R. D. L., & Colauto, R. D. (2010). Conservadorismo Condicional : Estudo a Partir do Reconhecimento Antecipado de Perdas Econômicas no Resultado. *Revista Contabilidade Vista E Revista*, 21(41), 157–187.
- Morris, C. (1976). *Fundamentos da teoria dos signos*. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo. Retrieved from <http://books.google.com.br/books?id=jOiTPgAACAAJ>
- Nakagawa, M., & Dias Filho, J. M. (2002). A Contabilidade sob o enfoque sociológico : uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. *Augusto Guzzo Revista Acadêmica*, 1(5), 13–22.
- Nakagawa, M., & Pretto, C. B. M. (2000). An interdisciplinary view of accountancy in Brazil. *Conference on International Accounting Issues*, 12th, China.
- Oliver, B. L. (1974). The Semantic Differential: A Device for Measuring the Interprofessional Communication of Selected Accounting Concepts. *Journal of Accounting Research*,

- 12(2), 299–316. <http://doi.org/10.2307/2490378>
- Pierce, C. S. (2005). *Semiótica*. São Paulo: Perspectiva.
- Portella, C. R. R. (2005). Informação como conceito interdisciplinar. *Conteúdo*, 1(1), 10.
- Ribeiro Filho, F. J. (1997). Controle gerencial para entidades da administração pública. *ESAF - Escola de Administração Fazendária*. Escola de Administração Fazendária. Retrieved from http://161.148.1.73/Premio_TN/IIpremio/sistemas/1siafpIIPTN/RIBEIRO_FILHO.pdf
- Saracevic, T. (1996). Ciência da informação: origem, evolução e relações. *Perspectiva Em Ciência Da Informação*, 1(1), 41–62.
- Selltiz, C., Wrightsman, L., Cook, S., & Kidder, L. (1987). *Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais*. São Paulo: EPU.
- Shannon, C. E., & Weaver, W. (1949). *The Mathematical Theory of Communication. The mathematical theory of communication*. Urbana: University of Illinois Press. <http://doi.org/10.2307/3611062>
- Silva, J. C., Magro, C. B., & Silva, M. Z. (2016). Desigualdade de Gênero na Profissão Contábil sob a Perspectiva do Glass Ceiling. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade E Economia*, 15(2), 447–474. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.18593/race.v15i2.9914>
- Silva, F. J. D. da, & Novais, W. B. (2013). Semiótica na comunicação entre a Contabilidade e seus usuários. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, 1(14), 175–184.
- Smith, J. E., & Smith, N. P. (1971). Readability: A Measure of the Performance of the Communication Function of Financial Reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552–561. <http://doi.org/10.2307/244524>
- Stake, R. E. (2005). The SAGE Handbook of Qualitative Research. In *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (pp. 139–164). Londres: Sage.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa Qualitativa: Técnicas e Procedimentos para o Desenvolvimento de Teoria Fundamentada* (2nd ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Tashakkori, A., & Teddlie, C. (1998). *Mixed Methodology: Combining Qualitative and Quantitative Approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Valente, N. T. Z. (2014). *Qualidade da informação contábil na perspectiva da Ciência da Informação*. Universidade de São Paulo. Retrieved from <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27151/tde-21082014-203328/pt-br.php>
- Walter, S. A., & Bach, T. M. (2015). Adeus Papel, Marca-Textos, Tesoura E Cola: Inovando O Processo De Análise De Conteúdo Por Meio Do Atlas.Ti. *Administração: Ensino E Pesquisa*, 16(2), 275. <http://doi.org/10.13058/raep.2015.v16n2.236>
- Yin, R. K. (2003). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3rd ed.). Porto Alegre: Bookman. <http://doi.org/10.2307/2392599>

Apêndices

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA OS CONTADORES.....	95
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA OS GESTORES.....	97
APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS CONTADORES.....	99
APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS GESTORES.....	101

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO PARA OS CONTADORES

Parte 1 Perfil do respondente <ul style="list-style-type: none"> • Universidade (sigla): _____ • Função: <ul style="list-style-type: none"> ○ () Contador Responsável, ○ () Gestor Financeiro, ○ () DCF • Tempo na função: 							
Parte 2 Relatórios Contábeis Específicos							
	1	2	3	4	5	6	7
1 - O setor contábil recebe frequentemente demandas de relatórios contábeis específicos por parte do pró-reitor a qual o setor é vinculado.							
2 - O setor contábil recebe frequentemente demandas de relatórios contábeis específicos de outras unidades da universidade (Pró-Reitorias, Secretarias, Auditoria).							
3 - Antes da produção dos relatórios contábeis específicos é realizado contato com o demandante/usuário buscando compreender:	1	2	3	4	5	6	7
3.1 -... sua finalidade (fim para o qual usará a informação).							
3.2 -... o prazo com que o mesmo necessita do relatório.							
3.3 -... o formato que melhor atenda às necessidades do usuário.							
3.4 -... o canal (meio de comunicação) pelo qual deseja receber.							
4 - De forma a otimizar a informação produzida pelo setor contábil nos relatórios contábeis específicos, é considerado(a) (ou são considerados)	1	2	3	4	5	6	7
4.1 -... as atividades realizadas no setor demandante.							
4.2 -... a posição hierárquica do demandante.							
4.3 -... a formação técnica da pessoa que demandou.							
4.4 -... as competências institucionais da pessoa que demandou.							
	1	2	3	4	5	6	7
5 - Nos relatórios contábeis específicos são evitados termos de ordem técnica (dentro das limitações).							
6 - A linguagem utilizada nos relatórios contábeis específicos é adaptada às características do cargo/função do demandante/usuário.							
7 - Para produção de relatórios contábeis específicos são utilizadas apenas bases oficiais de informação (sistemas).							
8 - É inserida no relatório a origem ou a fonte das informações que o subsidiaram.							

9 - Os relatórios produzidos sob demandas específicas buscam se alinhar ao perfil dos demais relatórios institucionais							
10 - Os relatórios produzidos sob demandas específicas são reaproveitados para futuras solicitações.							
11 - O setor contábil consulta os demandantes/usuários quanto à compreensão dos relatórios e das informações fornecidas.							
12 - O setor contábil busca <i>feedback</i> dos usuários quanto à efetividade da informação produzida.							

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO PARA OS GESTORES

Parte 1 Perfil do respondente <ul style="list-style-type: none"> • Universidade (sigla): _____ • Gestor de unidade de quais segmentos (áreas de atuação da Pró-Reitoria): <ul style="list-style-type: none"> ○ () Administração; ○ () Planejamento; ○ () Orçamento; ○ () Finanças; ○ () Infraestrutura; ○ () Auditoria; ○ () Outras. Especificar: _____ • Tempo na função: _____ 							
Parte 2 Relatórios Contábeis Específicos							
	1	2	3	4	5	6	7
1 - Para tomar decisões de caráter gerencial em meu setor, eu demando frequentemente relatórios para o setor ou Pró-Reitoria de contabilidade e finanças.							
2 - Entendo que os relatórios contábeis podem ser úteis às decisões gerenciais que são tomadas na unidade em que atuo.							
3 - Entendo que os relatórios contábeis são confiáveis.							
4 - Possuo conhecimentos mínimos sobre gestão, contabilidade, finanças ou economia.							
5. Quando demando relatórios específicos ao setor ou Pró-Reitoria de contabilidade e finanças, eu informo...	1	2	3	4	5	6	7
5.1 -... a finalidade para a qual usarei a informação							
5.2 -... o prazo para o qual eu preciso da informação							
5.3 -... o formato que melhor atenda às minhas necessidades							
5.4 -... o canal que eu desejo receber (impresso, memorando, email etc)							
6. Quanto aos relatórios/informações contábeis recebidas do setor contábil (demandas por mim), percebo que:	1	2	3	4	5	6	7
6.1 -... utilizam linguagem de fácil compreensão.							
6.2 -... contêm muitos termos técnicos que não compreendo							
6.3 -... são elaborados de forma alinhada com as atividades desempenhadas aqui no setor demandante.							
6.4 -... são elaborados de acordo com minha posição hierárquica.							
6.5 -... são elaborados de acordo com minha formação técnica.							
6.6 -... são elaborados de acordo com minhas competências institucionais.							

	1	2	3	4	5	6	7
7 - O setor contábil informa a fonte ou a origem das informações constantes nos relatórios contábeis.							
8 - Há acompanhamento por parte do setor contábil quanto à compreensão dos relatórios contábeis.							
9 - O setor contábil demanda feedback quanto à efetividade dos relatórios produzidos sob minha demanda.							

APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA DOS CONTADORES

Roteiro semiestruturado, base para a realização das entrevistas com os Contadores da Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA). Os nomes serão omitidos na versão final do trabalho.

Dados do entrevistado

- Idade:
- Função exercida:
 - Tempo na função:
- Cargo:
 - Tempo no cargo:
- Funções ou atividades exercidas anteriormente:
- Formação acadêmica:
 - Graduação:
 - Especialização:
 - Mestrado:
- Experiências profissionais anteriores:

Dimensão da Observação (Teoria da Comunicação)

Etapa do Recebimento de informação (categoria de análise)

- Como o setor contábil recebe as informações acerca dos eventos econômicos que afetam o patrimônio da universidade?
- Há demandas de informações pelo setor contábil, ou se trabalha unicamente com as que são encaminhadas ao setor?
- Há diligências por parte dos contadores para captar informações complementares?
- Você entende que as informações recebidas são confiáveis?

Etapa de Transmissão da informação (categoria de análise)

- As informações ou documentos são enviadas para o setor contábil em formato definido ou combinado previamente?
- Após o recebimento das informações, estas são direcionadas para subunidades específicas do setor ou são trabalhadas de forma aleatória? Há divisão temática das atividades desenvolvidas no setor?
- As informações recebidas passam por algum processo de conferência ou validação? Como isso é feito?
- Você visualiza problemas ou possibilidades de melhoria no fluxo de encaminhamento das informações ao setor contábil?

Dimensão da Produção (Teoria da Comunicação)

Geral

- Com exceção dos relatórios ou demonstrações contábeis e financeiras obrigatórias por lei, há relatórios que são emitidos periodicamente pelo setor contábil? Quais são esses relatórios? Qual sua frequência? Há quanto tempo são elaborados?
- Por quem foram idealizados ou demandados esses relatórios? Foram dadas diretrizes (ou feitas recomendações) sobre forma, estrutura, periodicidade ou demais atributos dos relatórios?
- Qual é a forma de publicização desses relatórios?

Etapa da Codificação da informação (categoria de análise)

- Esses relatórios são construídos considerando características da pessoa ou da unidade demandante (formação do usuário, natureza da atividade desenvolvida pelo demandante)? Como isso é verificado?
- A linguagem utilizada nos relatórios específicos é a mesma utilizada nos relatórios internos ou é adaptada às características do usuário demandante?
- Os demandantes informam a finalidade para qual pretendem usar as informações requeridas? Há diligência por parte dos servidores do setor contábil para captação da finalidade dos usuários?

Etapa da Transmissão da informação (categoria de análise)

- Os relatórios são transmitidos/enviados aos demandantes por qual meio (e-mail, memorando, impresso)? O meio utilizado é definido/escolhido pelo setor contábil ou pelo demandante?
- Há meios de divulgação ou consultas disponibilizados aos usuários para facilitar o acesso a informações e evitar demandas desnecessárias de relatórios?
- O setor contábil contata os usuários buscando *feedback* acerca da compreensão, da utilidade, da confiabilidade e da efetividade da informação? Qual tem sido a percepção dos usuários? As sugestões de melhoria foram absorvidas?
- Tem mais alguma observação a fazer acerca dos temas tratados até aqui?

APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA DOS GESTORES

Roteiro semiestruturado base para a realização das entrevistas com os Gestores (pró-reitores) da Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA). Os nomes serão omitidos na versão final do trabalho.

Dados do entrevistado

- Idade:
- Função exercida:
 - Tempo na função:
- Cargo:
 - Tempo no cargo:
- Funções ou atividades exercidas anteriormente:
- Formação acadêmica:
 - Graduação:
 - Especialização:
 - Mestrado:
- Experiências profissionais anteriores:

Geral

Tomada de decisões

- Em virtude do cargo que ocupa na instituição, quais tipos de decisão tem de tomar em seu dia a dia?
- Informações de quais natureza sustentam suas tomadas de decisão? Qual a origem dessas informações? São produzidas sob sua demanda ou são disponibilizadas de praxe pelas unidades geradoras?
- Entende que as informações são suficientes (confiáveis, tempestivas, integrais) para uma tomada de decisão adequada?

Demandas para o setor contábil

- Além das informações oriundas das subunidades da Pró-Reitoria, há necessidade de informações de cunho contábil (patrimonial, orçamentária e financeira) para subsidiar o processo decisório?
- Você demanda informações contábeis (isoladas ou por meio de relatórios) ao setor contábil? Com que frequência?
- Os seus conhecimentos são suficientes para a leitura e a compreensão de informações contábeis de maneira geral? Você acha que esse tipo de informação possui uma linguagem demasiadamente técnica, que dificulta a compreensão?

Semiótica

Dimensão Semântica (Compreensão)

- Em se tratando dos relatórios ou informações contábeis produzidas no âmbito da UNILA, você entende que os mesmos se utilizam de linguagem de fácil ou de difícil compreensão?
- Você entende que são utilizados muitos termos técnicos, que poderiam ser evitados ou substituídos por outros mais simples e compreensíveis?
- As informações contábeis encaminhadas ao seu setor são ajustadas às suas demandas/características ou adotam uma estrutura padrão?

Feedback

- Nos casos em que há dificuldade na compreensão das informações recebidas, é realizado contato com o setor contábil para esclarecimentos?
- É dado *feedback* acerca da percepção acerca das informações prestadas?
- O setor contábil faz um trabalho de acompanhamento quanto ao recebimento e à compreensão das informações prestadas?

Dimensão Pragmática (Relevância)

- Ao demandar informações ao setor contábil você informa, ou é questionado, sobre a finalidade para a qual usará as informações?
- Ao demandar informações ao setor contábil você informa, ou é questionado, sobre o formato (estrutura) das informações que melhor atende suas necessidades?
- Ao demandar informações ao setor contábil você informa, ou é questionado, sobre o prazo e o canal pelo qual prefere receber as informações?
- Você entende que as informações contábeis são (ou podem ser) úteis às decisões tomadas em sua unidade?

Dimensão Sintática (Confiabilidade)

- Você entende que as informações contábeis são geradas com base em dados reais e fidedignos? Essas bases de dados (ou sistemas) são informadas nos relatórios?
- Em sua percepção as informações contábeis fornecidas estão alinhadas/encadeadas com os demais relatórios e demonstrativos contábeis?
- De maneira geral, você considera as informações contábeis confiáveis?