

ISSN 1981-8610

CC BY

Versão em Português

repec

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade Journal of Education and Research in Accounting

REPeC, Brasília, v. 13, n. 3, jul./set. 2019
Disponível online em www.repec.org.br
DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v13i3>

EQUIPE EDITORIAL

CORPO DIRETIVO

Maria Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), Brasil

COMITÊ DE POLÍTICA EDITORIAL

Antonio Carlos Dias Coelho, Doutor, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Carlos Renato Theóphilo, Doutor, Universidade Montes Claros (Unimontes), MG, Brasil
Edgard B. Cornachione Jr., Ph.D., Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Emani Ott, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), MG, Brasil
Orteans Silva Martins, Doutor, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), PB, Brasil
Patrícia Gonzalez Gonzalez, Doutora, Universidade del Valle (UV), Cali, Colômbia

EDITOR

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, Doutor, University of Illinois at Urbana-Champaign, Estados Unidos da América

EDITORES ADJUNTOS

Andson Braga de Aguiar, Doutor, Universidade de São Paulo (USP)
Bruna Camargos Avelino, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
Iracema Raimunda Brito Neves Aragão, Doutora, Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS)
José Elias Feres de Almeida, Doutor, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)
Márcia Martins Mendes de Luca, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC)
Robson Zuccolotto, Doutor, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)
Vinicius Gomes Martins, Doutor, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

COMITÊ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

Ervin Black, Oklahoma University, Estados Unidos da América
Gary Hetch, University of Illinois at Urbana-Champaign, Estados Unidos da América
Greg Burton, Brigham Young University, Estados Unidos da América
Lúcia Lima Rodrigues, Universidade do Minho, Portugal

AVALIADORES AD HOC

Lista publicada anualmente no último número da Revista

REVISÃO DE LÍNGUA PORTUGUESA

Maria do Carmo Nóbrega, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

REVISÃO DE LÍNGUA INGLESA

Aksent Assessoria Acadêmica

REVISÃO DE NORMALIZAÇÃO

Rosângela Bekman dos Santos, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

PREPARAÇÃO/REVISÃO DE METADADOS

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, Doutor, University of Illinois at Urbana-Champaign, Estados Unidos da América

PROJETO GRÁFICO

Thiago Luis Gomes, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

DIAGRAMAÇÃO

Sabrina Mourão, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
Filipe Xavier da Costa, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

BIBLIOTECÁRIA

Lúcia Helena Alves de Figueiredo, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

ASSISTENTE EDITORIAL

Rosângela Bekman dos Santos, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização.

A REPEC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico.

O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência na edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação *on-line* e sua indexação.

Disponível em: <http://www.repec.org.br>

© Abracicon – Academia Brasileira de Ciências Contábeis – 2019



Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon)
SAS, Qd. 5, Bl. J, 4º andar, Ed. CFC, CEP: 70070-920, Brasília-DF
E-mail: repec@cfc.org.br

REPEC: Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade [recurso eletrônico] / Academia Brasileira de Ciências Contábeis – v.1, n.1 (jan. 2007/abr. 2007)- -- Brasília: CFC, 2007-.

Trimestral

ISSN: 1981-8610

Modo de acesso: <http://www.repec.org.br>

1. Ciências Contábeis 2. Contabilidade I. Conselho Federal de Contabilidade II. Título.

CDU-657

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

Palavra do Editor

Caro(a) leitor(a),

Estamos entregando o terceiro número do ano de 2019. Nesta edição, contamos com o editorial do Prof. David Godsell, da Universidade de Illinois at Urbana-Champaign. Godsell fala sobre as consequências da xenofobia de capitais nos relatórios financeiros, tópico super-recente e ideias inovadoras para pesquisas futuras.

Sobre os artigos, o primeiro dele é escrito pelos autores Jusceliany Rodrigues Leonel Correa e Valcemiro Nossa, que trata dos fatores que influenciam a utilização de sistemas de monitoramento E-Government em nosso país. Os resultados confirmaram que a utilização do Sped está sujeita a aspectos que interferem diretamente no nível de dificuldade dos usuários, quais sejam infraestrutura, social e cultural. Boa leitura para entender um pouco do sistema.

Após, há o artigo dos autores Viviane da Costa Freitag, Vanessa de Quadros Martins, Silvio Paula Ribeiro, Clari Schuh e Ernani Ott. O artigo verifica a posição da pesquisa em Contabilidade no Brasil, em relação à barreira de difusão na percepção de pesquisadores e profissionais da contabilidade. Esse artigo se torna relevante dado que se pergunta tanto em nossos dias como unir a teoria à prática.

O próximo artigo foi escrito pela Paola Richter Londero, Lívia Maria Lopes Stanzani e Ariovaldo dos Santos. O artigo se encontra na área de Contabilidade Financeira e fala sobre cooperativas. Ele avalia a criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras e a sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a criá-la, comparando o processo com as empresas de finalidade lucrativa. Percebe-se ao final que, ao contrário do esperado, a carga tributária suportada pelas cooperativas é estatisticamente similar às das demais organizações.

O quarto artigo é da área Gerencial e fala do perfil de articulação e contribuição para a produção de conhecimento em Controladoria. Constatou-se que a perspectiva dominante da pesquisa é do tipo evolução, mostrando que a pesquisa da área segue a perspectiva da filosofia de Popperiana e assume que os pesquisadores, na comunidade brasileira, estão envolvidos em uma busca comum e avanço gradual do conhecimento. Os autores desse trabalho foram: Mamadou Dieng, Diego Dantas Siqueira e Dêner Matheus da Silva Viana.

O quinto artigo tem como título: Docência em Ciências Contábeis no Brasil: epistemologia, pedagogia e saberes profissionais. O artigo identifica as teorias epistemológicas, pedagógicas e os saberes necessários à profissão que orientam o perfil dos docentes de Ciências Contábeis no Brasil. O artigo foi escrito por Wagner Dantas de Souza Júnior, Sérgio Adriano Romero, Sidnei Celerino da Silva e Silvana Anita Walter. Ao final, os resultados apontam para as teorias Construtivista e Ativa como implícitas da aprendizagem docente, os modelos pedagógicos e epistemológicos das pedagogias não diretiva ou apriorista relacional ou epistemologia relacional como crenças que representam a postura do professor face ao ensino-aprendizado em sala de aula.

Po último, há o artigo intitulado “Redes interorganizacionais e criação de valor corporativo no Brasil”. Ele foi escrito por Danival Sousa Cavalcante, Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Vanessa Ingrid da Costa Cardoso e Marcus Vinícius Veras Machado. Como o próprio título comenta, esta pesquisa investiga a relação entre a prática de redes interorganizacionais e a criação de valor corporativo em companhias não financeiras listadas na bolsa de valores. Verificou-se, ao final, que as empresas possuem maior probabilidade de criar valor se limitarem o compartilhamento de seus conselheiros e diretores com outras empresas em até 8 *interlockings* e possuírem no mínimo 2 e no máximo 4 conselheiros independentes em suas estruturas administrativas.

Gostaria de oportunizar e sempre relatar que a REPeC não é uma publicação apenas ligada à área de educação, mas a várias áreas, como mostrado em seus objetivos, quais sejam Financeira, Gerencial, Pública, Auditoria, Tributos, entre outros.

Sem mais, agradeço por todos os pesquisadores que submeteram seus artigos à REPeC. Parabéns para os que tiveram os artigos aprovados, pois a demanda é bastante alta e o caminho até a publicação final bastante árduo.

Muito obrigado, novamente, aos leitores e espero que desfrutem dessa nova edição.

Saudações acadêmicas.

Gerlando Lima, PhD.
Editor chefe.

Consequências da xenofobia de capitais nos relatórios financeiros

David Godsell

Universidade de Illinois em Urbana-Champaign

O objetivo deste editorial é descrever o protecionismo financeiro como determinante dos resultados nos relatórios financeiros. O medo de capital estrangeiro, ou xenofobia de capital, estimula o protecionismo financeiro. Examinar os efeitos do protecionismo financeiro nos resultados dos relatórios financeiros potencialmente permite uma expansão da teoria positiva da Contabilidade e, em particular, da hipótese dos custos políticos. Primeiro descrevo a literatura existente, examinando a hipótese do custo político. Em seguida, descrevo os fatores relacionados à segurança nacional da xenofobia de capital. Em seguida, examino as configurações nas quais podemos observar variações no protecionismo financeiro. Eu concluo propondo caminhos variados pelos quais o protecionismo financeiro pode afetar os resultados dos relatórios financeiros. Deixo ideias relacionadas à auditoria, impostos, remuneração, entre outros resultados contábeis para considerações futuras.

Teoria Positiva da Contabilidade e a Hipótese de Custos Políticos

A teoria positiva da Contabilidade há muito orienta os pesquisadores empíricos a examinarem os determinantes das escolhas contábeis das empresas (Watts e Zimmerman, 1978; 1986). Dentro da teoria positiva da Contabilidade, a hipótese dos custos políticos prevê que as empresas explorarão a discricionariedade das políticas contábeis para alterar a aparência dos lucros e minimizar (maximizar) os custos (benefícios) políticos. Os custos políticos tradicionais incluem impostos por excesso de lucro, controle de preços e fiscalização antitruste, enquanto os benefícios tradicionais incluem o abrigo contra o comércio de importação. Esses custos e benefícios são transferências de riqueza economicamente relevantes para o setor privado impostas pelo governo para corrigir uma desigualdade socioeconômica percebida. Essas transferências de riqueza decorrem de preocupações públicas sobre impropriedade: *dumping* de mercadorias estrangeiras, lucros excessivos, imprudência ambiental, supressão da concorrência e busca de interesses especiais eleitorais. Fundamentalmente, a probabilidade e magnitude dessas transferências de riqueza geralmente dependem do nível de lucros da empresa, uma medida dependente das escolhas contábeis da empresa.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 3/9/2019. Aceito em 5/9/2019 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019.
Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

Determinantes Políticos dos Relatórios Financeiros

Pesquisadores apóiam a hipótese do custo político em muitos contextos. Por exemplo, Jones (1991), Magnan, Nadean e Cormier (1999) e Godsell, Welker e Zhang (2017) examinam escolhas contábeis feitas por empresas que optam por solicitar investigação para o abrigo contra importação ou queixa *antidumping* nos EUA, Canadá e Europa, respectivamente. Da mesma forma, Lim e Matolcsy (1999) e Navissi (1999) estudam as opções de competência de empresas que solicitam aumento no preço permitido de bens do Tribunal Australiano de Justificação de Preços e empresas que solicitam aumentos de preços na Nova Zelândia após a Regulamentação de Congelamento de Preços de 1970, respectivamente. Da mesma forma, Cahan (1992), Johnston e Rock (2005) e Hall e Stammerjohan (1997) estudam a resposta dos lucros de empresas submetidas a investigação antitruste; empresas que potencialmente violam a lei abrangente de resposta, compensação e responsabilidade ambiental (CERCLA); e empresas de petróleo em processo judicial, respectivamente. Monem (2003) usa a introdução do *Australian Gold Tax* como fonte de variação nos custos políticos. Key (1997) testa a resposta do gerenciamento de resultados de 24 provedores de televisão a cabo durante um período de escrutínio da indústria no congresso. Hao e Nwaeze (2015) examinam o gerenciamento de resultados por empresas farmacêuticas em antecipação às eleições presidenciais de 2008, que propunham uma grande reforma da saúde. Ramanna e Roychowdhury (2010) examinam as provisões discricionárias das empresas de terceirização em torno de uma eleição na qual a terceirização era uma questão importante de campanha. Cahan, Chavis e Elmendorf (1997) estimam o gerenciamento de resultados em antecipação à Cercla de 1980 em empresas químicas. Boland e Godsell (2019) examinam os relatórios financeiros da empresa de defesa em resposta às mortes de soldados dos EUA que tendem a vulgarizar os lucros da guerra.

Esses estudos demonstram que as empresas minimizam (maximizam) os custos (benefícios) políticos, alterando a aparência dos lucros. Embora a grande parte da literatura de custos políticos apoie a previsão de que as empresas usam escolhas contábeis para alterar a aparência do desempenho financeiro para minimizar (maximizar) custos (benefícios) políticos, sabemos pouco sobre um novo e potencialmente importante atributo da empresa - a extensão da propriedade estrangeira e, em particular, propriedade de governos estrangeiros - que pode determinar o nível de custos políticos enfrentados pela empresa. Os custos políticos provêm possivelmente da propriedade estrangeira porque governos suspeitam dos motivos dos adquirentes estrangeiros (Karolyi e Liao, 2017) e porque o protecionismo financeiro é popular entre os cidadãos (Pew Research Report, 2014; Mayda e Rodrik, 2005). A preocupação pública em relação ao investimento estrangeiro decorre de receios de segurança nacional de que 1) a tecnologia adquirida possa ser implantada pelo adquirente para outros fins que não comerciais e financeiros, potencialmente potencializando rivais norte-americanos, e 2) a dependência excessiva de empresas estrangeiras poderia tornar os contratantes de defesa vulneráveis a interrupções na cadeia de suprimentos (Moran, 2009).

Xenofobia de Capitais

O medo de capital externo, ou xenofobia de capital, decorrente dessas preocupações é uma característica persistente da política externa dos EUA. A história legislativa oferece algumas evidências. A Lei Pickett de 1909 estabeleceu limites para reivindicações estrangeiras em terras produtoras de petróleo no oeste dos EUA. O Congresso autorizou o Presidente a restringir o investimento estrangeiro na incipiente indústria de rádio em 1912; a Lei de Leasing de Terras Minerais, de 1920, limitou a capacidade das empresas estrangeiras de perfurar nos EUA; a Lei de Produção da Defesa, de 1950, deu ao Presidente dos EUA o poder de rejeitar investimentos estrangeiros em estado de emergência; a Emenda Exon-Florio, de 1988, à Lei de Defesa da Produção liberalizou os termos sob os quais o Presidente dos EUA poderia rejeitar o investimento estrangeiro, e a Emenda Byrd de 1993 exigia, em vez de permitir, que o Presidente dos EUA investigue investimentos estrangeiros quando feitos por uma entidade estrangeira controlada por governos estrangeiros. Em um exame do cenário da União Europeia, Dinc e Erel (2013) identificam muitos exemplos de fuga do país anfitrião de aquisições estrangeiras propostas a empresas domésticas, mesmo que a regulamentação da UE não permita que os estados membros obstruam o investimento estrangeiro. No geral, embora o medo de capital externo seja uma característica persistente da política externa dos EUA, pouco se sabe sobre seus efeitos nos relatórios financeiros.

Os efeitos nos relatórios financeiros podem resultar de motivos políticos por trás de investimentos de governos estrangeiros. Já existem evidências do uso de investimentos de governos estrangeiros para atender a objetivos políticos. Calluzzo, Dong e Godsell (2017) descobrem que investidores de governos estrangeiros são atraídos por empresas envolvidas no financiamento de campanhas nos EUA, e que as contribuições de financiamento de campanhas de empresas aumentam após investimentos de governos estrangeiros. Suas descobertas são consistentes com os esforços de governos estrangeiros para contornar a proibição constitucional de influência estrangeira no processo político dos EUA. Além disso, Knill, Lee e Mauck (2012) e Johan, Knill e Mauck (2013) constatam que investidores de governos estrangeiros investem em países estrangeiros com os quais os governos estrangeiros mantêm relações políticas fracas ou deterioradas. Essas descobertas são consistentes com governos estrangeiros convertendo recursos econômicos em capital político e potencialmente explicam por que os retornos dos anúncios de investimentos de governos estrangeiros são menores do que os de outros investidores institucionais (Bortolotti, Fotak e Megginson, 2015). Como a busca de objetivos políticos sacrifica objetivos financeiros e comerciais, uma possível implicação nos relatórios financeiros de investimentos de governos estrangeiros é que o desvio da empresa-alvo em relação aos níveis de lucro pré-investimento pode sinalizar objetivos políticos. Os reguladores, por exemplo, podem determinar que as empresas-alvo estão perseguindo objetivos políticos se detectarem desvio de um objetivo de lucro (por exemplo, se os lucros caírem).

Protecionismo Financeiro como Resposta à Xenofobia de Capital

Recentemente, tem aumentado o poder regulatório de impor custos políticos a empresas suspeitas de objetivos políticos. Sensibilidade com relação a investimentos estrangeiros é evidenciada por novas legislações dos EUA que regulam o investimento estrangeiro que estão sendo copiadas em todo o mundo. O Congresso dos EUA aprovou a Lei de Investimento Estrangeiro e Segurança Nacional (Finsa), em 2009, em resposta à crescente preocupação pública em relação a quantidades recorde de propriedade estrangeira de empresas nos EUA (Rose, 2014). A Finsa codifica o Comitê de Investimentos Estrangeiros na autoridade dos EUA (CFIUS) para mitigar os riscos de segurança nacional, eliminando os investimentos estrangeiros existentes de empresas norte-americanas, impondo restrições dispendiosas a possíveis compradores estrangeiros ou rejeitando propostas estrangeiras de aquisição de controle. Por exemplo, a oferta de US\$1,2 bilhão da Ant Financials na China pela MoneyGram e a oferta de US\$117 bilhões da Broadcom Ltd. na Qualcomm Incorporated foram ambas rejeitadas pelo CFIUS devido a preocupações com a propriedade estrangeira dessas empresas. Além disso, o CFIUS iniciou recentemente procedimentos para forçar a empresa chinesa Beijing Kunlun Tech Co. Ltd. a alienar sua propriedade do maior aplicativo de rede social do mundo para a população do LGBTQ, o Grindr, que tinha adquirido dois anos antes.

Em sua análise da Finsa, Godsell, Lel e Miller (2019) demonstram que a Finsa teve um forte efeito sobre as empresas americanas. Eles mostram que, após a Finsa, as investigações do CFIUS aumentaram drasticamente, assim como reportagens jornalísticas e registros da SEC no CFIUS. Godsell, Lel e Miller também observam que todas as menções registradas de CFIUS durante teleconferências de resultados dos EUA ocorrem durante ou após a adoção da Finsa. Eles também relatam que as aquisições estrangeiras declinam para empresas americanas mais suscetíveis a esses atritos após a Finsa, incluindo empresas intensas em pesquisa (56%) e aquelas com maior capacidade de interromper as cadeias de suprimentos americanas (em 36%). Empresas de setores suscetíveis a esses atritos perdem 3,12% de seu valor em uma janela de três dias em torno de nove eventos relacionados à aprovação da Finsa.

Como mencionado, os governos em todo o mundo imitaram a legislação no estilo Finsa (Steinitz e Ingrassia, 2009; Rose, 2018; Wall Street Journal 2018). A legislação da Finsa e os imitadores apresentam novos custos políticos para as empresas se órgãos reguladores, por exemplo, considerarem que desvios de motivos de lucro evidenciam a primazia de um objetivo político. Esses custos fornecem às empresas incentivos para orquestrar a aparência de desempenho financeiro semelhante ao que existia antes do investimento estrangeiro. Esse incentivo é mais forte para empresas com investimento de governos estrangeiros, porque o risco de objetivos políticos que determinam os resultados das empresas-alvo é maior para o investimento estrangeiro do que para investimento estrangeiro não governamental. Consistente com o medo público do capital externo e, em particular, do governo estrangeiro pertencente e controlado fora do capital, os principais componentes do Finsa visam especificamente o investimento do governo estrangeiro. Rose (2014, 2) escreve:

“A Finsa tem efeitos particularmente significativos no investimento de fundos soberanos (SWFs) e de empresas estatais (SOEs). De fato, a Finsa é adequadamente entendida como uma resposta à atividade SWF e SOE e foi projetada para fornecer uma estrutura na qual os reguladores dos EUA possam pesar os riscos específicos apresentados com o investimento de entidades controladas pelo estado”.

Fundos Soberanos

Embora as SOEs tenham sido extensivamente estudadas na literatura contábil, os SWFs quase não receberam atenção, em grande parte devido à escassa disponibilidade de dados sobre os investimentos no SWF. Os SWFs que detêm aproximadamente US\$8 trilhões em ativos são fundos de investimento direta ou indiretamente pertencentes e controlados por governos, financiados por ativos governamentais e predominantemente envolvidos em atividades de investimento transnacionais (Megginson, Yu e Han, 2013). Entre 2001 e 2014, os ativos do SWF sob gestão cresceram a uma taxa anual composta de 16,2%, totalizando US\$7,1 trilhões em ativos até 2014, valor superior à soma global de ativos mantidos por fundos de *private equity* e *hedge* (*Sovereign Wealth Fund*) *Institute*, 2014). Os ativos do SWF representam aproximadamente 7% dos US\$100 trilhões da comunidade global de investidores institucionais (Prequin, 2015). O tamanho e a distinção dos SWFs motivaram os gestores de ativos a estabelecer equipes dedicadas que atendam aos SWFs (Fernandes, 2017). Em comparação, os ativos financeiros globais cresceram a uma taxa média anual de apenas 1,9% entre 2007 e 2013 (McKinsey Global Institute, 2013). Assim, os SWFs passaram a ser investidores maiores do que os fundos de *hedge* (US\$2,4 trilhões de AUM; Chung, 2012), fundos negociados em bolsa (US\$2,3 trilhões de AUM; PricewaterhouseCoopers, 2014) e fundos de *private equity* (US\$3 trilhões de AUM; Financial Times, 2012). Somente fundos de pensão, seguradoras e fundos mútuos são investidores institucionais maiores que os SWFs, com AUM de cerca de US\$31,5 trilhões, US\$24,4 trilhões e US\$23,8 trilhões, respectivamente (CityUK, 2012). O padrão de aumento do investimento SWF transfronteiriço torna o investimento de governos estrangeiros uma questão potencial de importância para os reguladores e a contabilidade financeira.

Compreender o efeito de propriedade nos relatórios financeiros é crucial para a pesquisa contábil e, no entanto, nenhum trabalho anterior examinou como os SWFs afetam os relatórios financeiros das empresas-alvo. Artigos recentes examinam as consequências de relatórios financeiros de investidores institucionais estrangeiros não estatais (por exemplo, Lel, 2019; Beuselinck, Blanco e Garcia Lara, 2017; Kim, Miller, Wan e Wang, 2016; Chhaochharia, Kumar e Niessen-Ruenzi, 2012; Ayers, Ramalingegowda e Yeung, 2011), mas nenhum deles se concentra nos efeitos de relatórios financeiros resultantes de investimentos estrangeiros pertencentes ao Estado. Da mesma forma, a pesquisa que examina as consequências nos relatórios financeiros das conexões políticas das empresas é ampla. Esses estudos tendem a se concentrar no efeito de conexões nos níveis de empresa ou administrativo com políticos do mesmo país (por exemplo, Chaney, Faccio e Parsley, 2011; Leuz e Oberholzer-Gee, 2006). Em comparação, sabemos pouco sobre as consequências nos relatórios financeiros da preocupação pública em relação às conexões das empresas com governos estrangeiros no âmbito do investidor.

Caminhos para as Consequências nos Relatórios Financeiros da Xenofobia de Capital

Como mencionado anteriormente, o principal motivo para antecipar consequências distintas nos relatórios financeiros do investimento em SWF são os objetivos políticos e financeiros concorrentes dos SWFs. Objetivos conflitantes podem ter várias consequências para os resultados nos relatórios financeiros. Por um lado, os SWFs focados em objetivos políticos podem ser simplesmente monitores fracos. Um monitoramento mais fraco em relação a investidores institucionais puramente motivados financeiramente permitiria uma maior extração gerencial de rendas, que pode se manifestar como maiores provisões discricionárias. Se essa fraca hipótese de monitoramento descrever o efeito do investimento do SWF nos relatórios financeiros das empresas-alvo, o efeito deverá se fortalecer previsivelmente na capacidade da administração de extrair renda e quando os investidores institucionais convencionais detiverem menos interesses patrimoniais. Também é possível que a qualidade dos relatórios financeiros diminua à medida que investidores do governo estrangeiro nos EUA usem opções contábeis para orquestrar a aparência de desempenho sustentado após o investimento. Essa é uma expectativa plausível, na medida em que a erosão do desempenho após o investimento no SWF é um sinal de objetivos políticos que dominam os objetivos financeiros e comerciais.

Por outro lado, o escrutínio regulatório do investimento estrangeiro pode conduzir a uma relação entre o investimento do SWF e os *accruals* discricionários. Os SWFs podem não monitorar diretamente as empresas, mas podem atrair maior atenção para as empresas, criando externalidades de monitoramento. A propriedade do governo estrangeiro é, como mencionado, frequentemente indesejável devido a preocupações de que os objetivos políticos anulem os objetivos financeiros e, conseqüentemente, esses investimentos levam a níveis mais altos de regulamentação e escrutínio da mídia sobre o comportamento da empresa (Balding, 2012; Dinc e Erel, 2013). Os reguladores monitorarão mais de perto as empresas-alvo do SWF se estiverem preocupadas com o fato de os objetivos políticos começarem a dominar os objetivos financeiros e comerciais após o investimento no SWF. El Ghoul, Guedhami e Pittman (2011) apóiam essa linha de raciocínio, mostrando que as auditorias do *Internal Revenue Service* geram externalidades de monitoramento que restringem as atividades diversificadas dos *insiders*. Esse exame adicional reduz as oportunidades de gerenciamento de resultados.

Uma hipótese nula, também, é crível porque os SWFs podem emular as práticas de governança e gerenciamento de investidores institucionais convencionais (Clark e Monk, 2017). Os objetivos financeiros dos SWFs podem motivá-los a impedir o gerenciamento de resultados, de modo que nenhuma mudança no monitoramento da empresa seja discernível após o investimento no SWF. Eles, como outros grandes acionistas, podem impedir o gerenciamento de resultados por meio de monitoramento ativo (Ferreira e Matos, 2008) ou, alternativamente, por meio de substitutos de monitoramento. De qualquer forma, se os SWFs vêm o gerenciamento de resultados como prejudicial ao valor do acionista, eles devem exercer direitos de controle para inibir provisões discricionárias. Nesse caso, não observaríamos alterações no gerenciamento de resultados.

Conclusão

No geral, a xenofobia de capital pode ter implicações significativas na qualidade dos relatórios financeiros. Outros resultados não examinados nesta nota podem ser igualmente afetados. As empresas-alvo do SWF podem tentar persuadir os acionistas e reguladores pares a prevalecerem após o investimento do SWF, aumentando as salvaguardas de auditoria, as divulgações financeiras e/ou o aumento do alinhamento de incentivos gerenciais por meio do aumento da remuneração baseada em ações. Alternativamente, é uma questão em aberto se investimentos de governos estrangeiros, sujeitos a um maior monitoramento dos reguladores, envolvem mais ou menos evasão fiscal. No geral, investimentos de governos estrangeiros é uma questão de importância para a contabilidade financeira, porque investimentos de governos estrangeiros nos EUA mostram poucos sinais de desaceleração. Além disso, se as evidências empíricas o tornarem necessário, é hora de atualizar nosso entendimento da teoria Contábil Positiva para incluir a xenofobia de capital como determinante nos resultados dos relatórios financeiros, porque o investimento do governo estrangeiro chegou para ficar.

Agradecimentos

Sou grato a Christie Hayne, Gerlando Lima e Oktay Urcan pelos comentários úteis sobre este editorial.

Referências

- Ayers, B., Ramalingegowda, S., Yeung, P. 2011. Hometown advantage: The effects of monitoring institution location on financial reporting discretion. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1): 41-61.
- Balding, C. 2012. Sovereign wealth funds: the new intersection of money and politics. New York: Oxford University Press.
- Beuselinck, C., Blanco, B. and Garcia Lara, J. 2017. The role of foreign shareholders in disciplining financial reporting. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 44(5): 558-592.
- Boland, M. and Godsell, D. 2019. Local soldier fatalities and war profiteers: New tests of the political cost hypothesis. Working paper. University of Illinois.
- Bortolotti, B. Fotak, V. & Megginson, W. 2015. The sovereign wealth fund discount: Evidence from public equity investments. *Review of Financial Studies*, 28: 2993-3035.
- Cahan, S. 1992. The effect of antitrust investigations on discretionary accruals: A refined test of the political-cost hypothesis. *The Accounting Review*, 67: 77-95.
- Cahan, S. 1993. Electric utility income in response to the breakdown at the Three Mile Island nuclear power plant and subsequent political events. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12: 37-63.
- Cahan, S., Chavis, B., and Elmendorf, R. 1997. Earnings management of chemical firms in response to political costs from environmental legislation. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 12: 37-65.
- Calluzzo, P., G.N. Dong and D. Godsell. 2017. Sovereign Wealth Fund Investments and the U.S. Political Process. *Journal of International Business Studies*, 48: 222-243.
- Chaney, P., Faccio, M. and Parsley, D. 2011. The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51: 58-76.
- Chhaochharia, V., Kumar, A. and Niessen -Ruenzi, A. 2012. Local investors and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 54: 42-67.
- Chung, J. (2012, April 12, 2012). Hedge-fund assets rise to record level. The Wall Street Journal.
- CityUK. 2012. Fund management. Financial market series. <https://www.thecityuk.com/research/>. Accessed 11 November 2014.
- Clark, G. and Monk, A. 2017. "Sovereign Development Funds: The governance and management of strategic investment institutions." *The Oxford Handbook of Sovereign Wealth Funds*. Eds. D. Cumming, G. Wood, I. Filatotchev and J. Reinecke. Oxford University Press.
- Dinc, S. and Erel, I. 2013. Economic nationalism in mergers and acquisitions. *Journal of Finance*, 68: 2471-2514.
- El Ghouli, S., O. Guedhami, and J. Pittman. 2011. The role of IRS monitoring in equity pricing in public firms. *Contemporary Accounting Research*, 28(2): 643-674.
- Fernandes, N. 2017. "Sovereign wealth funds: Investment choices and implications around the world." *The Oxford Handbook of Sovereign Wealth Funds*. Eds. D. Cumming, G. Wood, I. Filatotchev and J. Reinecke. Oxford University Press.
- Ferreira, M. and P. Matos. 2008. The colors of investors' money: The role of institutional investors around the world. *Journal of Financial Economics*, 88: 499-533.

- Financial Times. 2007. Funds that shake capitalist logic. Summers L. July 29. Accessed on September 20, 2015 from <http://www.ft.com/cms/s/2/bb8f50b8-3dcc-11dc-8f6a-0000779fd2ac.html#axzz3jf5WC1HJ>
- Godsell, D., Lel, U. and Miller, D. 2019. Financial Protectionism, M&A Activity, and Shareholder Wealth. Working Paper. University of Illinois.
- Godsell, D., Welker, M. and N. Zhang. 2017. Earnings management during antidumping investigations in Europe: Sample-wide and cross-sectional evidence. *Journal of Accounting Research*, 55(2): 407-457.
- Johnston, D. and Rock, S. 2005. Earnings management to minimize superfund clean-up and transaction costs. *Contemporary Accounting Research*, 22: 617-642.
- Johan, S., Knill, A., & Mauck, N. 2013. Determinants of sovereign wealth fund investment in private equity vs. public equity. *Journal of International Business Studies*, 44(2): 155-172.
- Jones, J. 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2): 193-228.
- Karolyi, A. and Liao, R. 2017. State Capitalism's Global Reach: Evidence from Foreign Acquisitions by State-owned Companies. *Journal of Corporate Finance*, 42: 367-391.
- Kim, I., Miller, S., Wan, H. and Wang, B. 2016. Drivers behind the monitoring effectiveness of global institutional investors: Evidence from earnings management. *Journal of Corporate Finance*, 40: 24-46.
- Knill, A., Lee, B., Mauck, N., 2012. Bilateral political relations and sovereign wealth fund investment. *Journal of Corporate Finance*, 18, 108-123.
- Hall, S., Stammerjohan, W. 1997. Damage awards and earnings management in the oil industry. *The Accounting Review*, 72(1): 47-65.
- Hao, M. and Nwaeze, E. 2015. Healthcare reform proposal and behavior of pharmaceutical companies: The role of political costs. *Accounting Horizons*, 29(1): 171-198.
- Key, K. 1997. Political cost incentives for earnings management in the cable television industry. *Journal of Accounting & Economics*, 23: 309-337.
- Lel, U. 2019. The role of foreign institutional investors in restraining earnings management activities across countries. *Journal of International Business Studies*, 50(6): 895-922.
- Leuz, C. and Oberholzer-Gee, F. 2006. Political relationships, global financing and corporate transparency: Evidence from Indonesia. *Journal of Financial Economics*, 81: 411-439.
- Lim, S., and Matolesy, Z. 1999. Earnings management of firms subjected to product price controls. *Accounting and Finance*, 39: 131-150.
- Magnan, M., Nadean, C., Cormier, D. 1999. Earnings management during antidumping investigations: Analysis and Implications. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 16: 149-162.
- McKinsey Global Institute. 2013. Financial globalization: Retreat or reset? Global capital markets. http://www.mckinsey.com/insights/global_capital_markets/financial_globalization. Accessed 11 November 2014.
- Mayda, A., Rodrik, D. 2005. Why are some people (and countries) more protectionist than others? *European Economic Review*, 49: 1393-1430.
- Meggison, W. & Fotak, V. 2015. Rise of the fiduciary state: A survey of sovereign wealth fund research. *Journal of Economic Surveys*, 29(4): 733-778.

- Monem, R. 2003. Earnings management in response to the introduction of the Australian gold tax. *Contemporary Accounting Research*, 20: 747-774.
- Moran, T. 2009. Three Threats: An Analytical Framework for the CFIUS Process. Petersen Institute for International Economics.
- Navissi, F. 1999. Earnings management under price regulation. *Contemporary Accounting Research*, 16(2): 281-304.
- Pew Research Center. *Faith and Skepticism about Trade, Foreign Investment*, Survey. Available at: <http://www.pewglobal.org/2014/09/16/faith-and-skepticism-about-trade-foreign-investment/>
- Prequin. 2015. The 2015 Prequin Sovereign Wealth Fund Review. Available at <https://www.prequin.com/format/publication/0/1>.
- Rose, P. 2014. The Foreign Investment and National Security Act of 2007: An assessment of its impact on Sovereign Wealth Funds and State-Owned Enterprises. Working paper. Ohio State University.
- Rose, P. 2018. FIRRMA and National Security. Ohio State Public Law Working Paper #452. Roychowdhury, S. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting & Economics*, 42: 335-370.
- Sovereign Wealth Fund Institute. (2014). Sovereign Wealth Fund Institute. Retrieved January 15, 2014, 2014, from www.swfinstitute.org
- Steinitz, M. and Ingrassia, M. 2009. The impact of sovereign wealth funds on the regulation of foreign direct investment in strategic industries: A comparative view. *Business Law International*, 10: 5-18.
- Watts, R. and J. Zimmerman. 1978. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1): 112-134.
- Watts, R and J. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall Inc.

Fatores que influenciam a utilização de sistemas de monitoramento *E-Government* no Brasil

Jusceliany Rodrigues Leonel Correa

<https://orcid.org/0000-0003-0766-6844> | E-mail: jusceliany0408@gmail.com

Valcemiro Nossa

<https://orcid.org/0000-0001-8091-2744> | E-mail: valcemiro@fucape.br

Resumo

Objetivo: Compreender os fatores que influenciam a utilização dos sistemas de monitoramento *e-Government* no Brasil.

Método: Realizou-se um estudo exploratório-descritivo, com corte transversal, utilizando-se abordagem quantitativa, com dados de natureza primária. Aplicou-se um questionário estruturado a 377 contadores brasileiros usuários do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Tomou-se como base o modelo de Chen, Chen, Huang e Ching (2006), o qual aponta fatores que influenciam o uso do *e-Government* nos Estados Unidos e China.

Resultados: Os resultados confirmam que, tal como verificado nestes países, no Brasil, a utilização do Sped está sujeita a aspectos que interferem diretamente no nível de dificuldade dos usuários, quais sejam, fatores de infraestrutura (acesso a rede e economia em rede), culturais (cultura nacional) e sociais (disponibilidade de informação).

Contribuições: Com as inúmeras mudanças no universo de tecnologias de *e-Government*, compreender o comportamento de seus usuários fornece subsídios a empresas, profissionais e governos para decidir quanto ao investimento em ferramentas e melhorias que deve ser feito nesses sistemas.

Palavras-chave: *e-Government*; Sped; monitoramento; tecnologia de informação.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 5/10/2018. Pedido de Revisão em 21/4/2019. Resubmetido em 13/5/2019. Aceito em 15/5/2019 por Dr. Vinicius Gomes Martins (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

O surgimento das inovações relaciona-se diretamente à busca por conhecimento e permite explorar novas ferramentas e suas aplicabilidades (Flayar, Lee, Lutch & Kettinger, 2012). Desse processo resultaram telefone, rádio, TV (Bhimani & Bromwich, 2009) e, mais recentemente, as tecnologias de informação e comunicação (TIC), a partir das quais governos de diversas nações, sobretudo nas últimas décadas, esforçaram-se para melhorar sua estrutura e eficiência, aumentando a abertura e a transparência em suas ações.

Nesse sentido, as TIC, sobretudo a internet, são ferramentas estratégicas que compõem o chamado *e-Government*, definido como o uso de sistemas de TIC para democratizar e melhorar o acesso às informações públicas e otimizar a qualidade dos serviços prestados em todas as esferas de Governo (Chen *et al.*, 2006). Como consequência, isso contribui para superar os obstáculos da comunicação, fortalecer as relações dos governos com empresas e cidadãos, aumentar a transparência e a responsabilidade, tanto empresarial quanto governamental (Governo Digital, 2017b).

As empresas, por seu lado, em razão das constantes mudanças geradas pela aceleração de negócios, processos, avaliação e decisão, precisam implantar tecnologia, melhorar seus bancos de dados, sob pena de não conseguirem atender às exigências apresentadas pelos sistemas de *e-Government* (Trigo, Belfo & Estébanez, 2014).

A implantação de sistemas de *e-Government*, geralmente, inclui três fases, havendo diversas categorias para serem postas em funcionamento. Muitos países em desenvolvimento ainda não conseguiram superar desafios nesse processo, sobretudo porque suas condições são bastante distintas em relação aos países desenvolvidos. Tais distinções referem-se, conforme Chen *et al.* (2006), a aspectos políticos, técnicos e organizacionais, os quais atuam desde a concepção até a avaliação do funcionamento desses sistemas (Belanger, Hiller & Smith, 2002).

As diferenças se refletem também nos processos de *e-Government* entre os países e, por esta razão, não se recomenda uma mera transposição de processos de *e-Government* de países desenvolvidos para os que estão em desenvolvimento (Chen *et al.*, 2006), como ocorreu no Brasil. Em estudo comparativo entre EUA e China, por exemplo, Chen *et al.* (2006) concluíram que a utilização de sistemas de *e-Government* recebe interferências de fatores sociais, culturais e também relacionados à infraestrutura.

O Brasil, inspirado em experiências de países como Espanha, Chile e México (Sebold, Mello Schppo & Mello, 2012) vem desenvolvendo o sistema – Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) que passa a integrar o *e-Government* brasileiro e tem a finalidade unificar informações em tempo real, de forma correta e eficaz (Sistema Público de Escrituração Digital, 2017; Governo Digital, 2017c). O processo das várias modalidades de Sped no Brasil tem ocorrido de forma muito rápida e, na maioria das vezes, tem-se a necessidade de se prorrogar o início da sua vigência, uma vez que as empresas não têm conseguido avançar na mesma velocidade requerida pelos órgãos governamentais responsáveis. Esses atrasos e dificuldades na implementação dos sistemas podem estar sendo afetados por fatores de infraestrutura, sociais e culturais sugeridos no modelo conceitual de Chen *et al.* (2006) na implantação de *e-Government*. Nesse sentido, este estudo testou o modelo conceitual de Chen *et al.* (2006), com o objetivo de compreender os fatores que têm influenciado a utilização de sistemas de monitoramento *e-Government* no Brasil, tendo como alvo de análise o Sistema Público de Escrituração Digital. A hipótese é de que tal interferência existe.

Para isso, foi realizado um estudo exploratório-descritivo, com corte transversal, utilizando-se abordagem quantitativa, com dados de natureza primária, com a aplicação de questionário estruturado para 377 contadores brasileiros usuários do Sistema Público de Escrituração Digital (SpedED). Os resultados apontaram aspectos relacionados a fatores de infraestrutura, culturais e sociais que interferem diretamente no nível de dificuldade dos usuários.

Os resultados podem fornecer pistas para que os governos implantem projetos *e-Government* de forma mais eficaz, revolucionando caminhos e normas por meio das quais as agências governamentais possam trabalhar com funcionalidade, ofertando serviços de melhor qualidade, mais acessíveis e com maior refinamento (Huang, D'ambra & Bhalla, 2002).

Além desta introdução, este artigo está subdividido em mais 4 seções. A segunda seção contém a revisão da literatura com a discussão de pesquisas relacionadas ao *e-Government* e ao SPED. Na terceira tem-se a metodologia utilizada na pesquisa; na quarta a apresentação e análise dos dados; e na quinta, última seção, as conclusões.

2. Revisão da Literatura

O *e-Government*, também conhecido pelos termos equivalentes governo eletrônico, *e-Gov* ou *eletronic government* (Governo Digital, 2017b; Brasil, 2007), consiste no uso de sistemas de tecnologias de informação e comunicação que facilitam e democratizam o acesso à informação pública a baixo custo e mantêm o compromisso permanente para se aperfeiçoar a relação entre os setores público e privado, com eficiência, eficácia, transparência e responsabilidade pelas informações (Carter & Belanger, 2005; Chen *et al.*, 2006; Alawadhi & Morris, 2009; Governo Digital, 2017b).

Por todo o globo, diversos países já aplicam TICs no desenvolvimento de sistemas de *e-Government*, promovendo transparência e maior qualidade nos serviços e na comunicação voltados para empresas, cidadãos e para as próprias organizações públicas.

O primeiro país com *software* especializado em tecnologias e serviços de *e-Government* no mundo, no entanto, foi a Austrália, que revolucionou a aplicação dessas ferramentas em agências governamentais. Dado o êxito obtido, o país auxiliou diversos outros cujas organizações públicas tinham dificuldades e resultados abaixo das expectativas no uso de tais sistemas. Seus principais clientes foram EUA, Reino Unido, Cingapura e Canadá, os quais, posteriormente, se tornaram líderes na marcha inicial em direção ao desenvolvimento do *e-Government* (Huang, D'ambra & Bhalla, 2002).

No Brasil, os investimentos em *e-Government* iniciaram-se nos anos 1990, com a implementação de seu sistema no ano seguinte. Em 2007, no entanto, ocorreu a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Governo Digital, 2017b), que já era usado na Espanha, Chile e México (Sebold *et al.*, 2012). Na América do Sul, o País ocupa o primeiro lugar no investimento e desenvolvimento de tecnologias de *e-Government* e, em nível mundial, encontra-se na 17ª posição, conforme o *ranking* elaborado pela *Open Data Barometer* em 2015 (Governo Digital, 2017a).

Em conformidade com os decretos 6.022/2007 e 7.979/2013, o Sped permite receber e unificar arquivos digitais, validar, armazenar e, em seguida, autenticar livros e documentos que integram as escriturações contábil e fiscal das empresas, inclusive aquelas que são imunes e isentas (Brasil, 2007; Geron, Finatelli, Faria & Romeiro, 2011, Sistema Público de Escrituração Fiscal, 2017).

Bélangier, Hiller e Smith (2002) propuseram a classificação dos sistemas de *e-Government* em seis categorias, nomeadas a partir do alvo a que se destina o serviço. Desse modo, eles permitem ao governo a prestação de serviços para: *a*) cidadãos como parte do processo político; *b*) setores de mercado; *c*) funcionários públicos, *d*) cidadãos em caráter individual; *e*) empresas e *f*) outras esferas de governo.

Mesmo países desenvolvidos nem sempre implantam todas as categorias mencionadas. No Brasil, somente as três últimas estão em funcionamento. Assim, para empresas e mercado, são prestados serviços fiscais, de seguridade social, relativos a cartório, aquisições de bens e serviços e realização de pregões eletrônicos. Os cidadãos, por sua vez, podem acessar serviços e informações relativos a pagamentos de benefícios sociais, marcação de consultas, cursos a distância, entrega de declarações e pagamento de impostos. Entre as esferas governamentais, o *e-Government* é usado na divulgação de calendários de trabalho, de audiências públicas, regulamentações, transações realizadas e na comunicação interdepartamental (Governo Digital, 2017a).

No que diz respeito especificamente às empresas, no Sped, elas geram informações fiscais, contábeis e tributárias de forma padronizada, enviando-as ao banco de dados do governo. Para cada tipo de informação, foi criada uma versão, subprojeto ou modalidade do SPED, chamada *Programa Validador e Assinador*. Os subprojetos mais usados pelas empresas são *Escrituração Contábil Digital (ECD)*, *Escrituração Contábil Fiscal (ECF)*, *Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI)* e *EFD-Contribuições* (Sistema Público de Escrituração Digital, 2017).

Geralmente, a implantação de sistemas de *e-Government* abarca as fases de iniciação, infusão e personalização (Chen *et al.*, 2006; United Nations, 2016), as quais muitos países em desenvolvimento ainda não conseguiram superar, sobretudo porque suas condições são bastante distintas em relação aos países desenvolvidos.

Por exemplo, no que diz respeito à história e à cultura, Chen *et al.* (2006) pontuam que sociedades em desenvolvimento são marcadas por maior instabilidade nos governos, em função de serem democracias relativamente recentes, logo, com políticas e regras governamentais menos transparentes. Além disso, seus governos não contam com equipes de pessoal com elevado potencial técnico, como nos países desenvolvidos.

Adicionalmente, a infraestrutura tecnológica e o acesso à internet aos cidadãos são deficientes. A experiência relativamente menor com regimes democráticos faz com que os cidadãos relutem em confiar em serviços *on-line* e sua participação na elaboração de políticas públicas também é menor do que o que se verifica nos países desenvolvidos, nos quais o controle social costuma ser elevado (Chen *et al.*, 2006).

Em países com *e-Government*, *fatores de infraestrutura* (acesso à rede, aprendizagem em rede, economia em rede e política em rede) devem inspirar a confiança, oferecendo atendimento de qualidade aos usuários (Lu & Ramamurthy, 2011; Chen *et al.*, 2006). Os estudos sugerem que os gestores das empresas que usam tais sistemas, por sua vez, precisam atentar ao desenvolvimento de sua estrutura de tecnologia de informação, implantando e reconfigurando recursos, para dar suporte e aprimorar estratégias de negócios e processos de trabalho (Alawadhi & Morris, 2008).

Fatores sociais, por sua vez, incluem o percurso histórico de dada sociedade, cidadãos, governança, estrutura organizacional e disponibilidade de informação, os quais interferem no uso de sistemas de *e-Government*, por exemplo, permitindo aos seus usuários mobilizar conhecimentos, inclusive com sua rede de relacionamentos (Chen *et al.*, 2006; Brewer & Venaik, 2014; Wang & Rafiq, 2014).

Por fim, *fatores culturais* envolvem normas sociais e culturas organizacional e nacional. Assim, é necessário observar como se comportam os empregados em uma empresa, por exemplo, no desenvolvimento de suas relações interpessoais e no uso do poder obtido com seu desempenho. É fundamental, ainda, analisar as habilidades dos indivíduos em situações estressantes, tais como quando da atualização das versões dos sistemas de *e-Government*, que demanda capacidade de adaptação para atender ao estabelecido (Treadway, Breland, Williams, Cho, Yang & Ferris, 2013).

Conforme Chen *et al.* (2006), portanto, a implantação efetiva de um programa de *e-Government* deve ser entendida como um processo composto por várias etapas, que incorporam aspectos políticos, técnicos e organizacionais. Tais fatores atuam desde a concepção até a avaliação do funcionamento de tais programas (Belanger & Hiller, 2002), sendo apresentados no Quadro 1.

Fatores	Descrição	Fonte
Acesso à rede	É medida pela tecnologia, acesso e qualidade, por meio dos seguintes elementos: desenvolvimento e infraestrutura; recursos e suporte de TI e utilização da internet.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Aprendizagem em rede	É um sistema educacional que precisa integrar a rede e oferecer treinamentos para a comunidade.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Economia em rede	É um sistema que permite aos usuários acessar suas informações de forma rápida, obtê-las em formato impresso ou fazer preenchimento de formulários/campos on-line.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Política de rede	É um sistema que o governo precisa manter para garantir a transparência das legislações, estratégias e soluções de problemas.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Cultura nacional	A adoção de TI é afetada pela cultura (valores da vida social cotidiana, influências religiosas e políticas etc.) em todas as sociedades.	Baligh (1994), Hofstede (1994) e Smith e Shilbury (2004)
Cultura organizacional	Os membros de uma organização se relacionam por meio de fatores que influenciam diretamente os estilos de liderança.	Baligh (1994), Hofstede (1994) e Smith e Shilbury (2004)
Normas sociais (resistência a mudança)	As normas têm a função de orientar o comportamento dos envolvidos diariamente, inclusive no processo de utilização do <i>e-Government</i> , e direcionam suas ações para a obtenção dos objetivos organizacionais; comportamentos de resistência impedem a implantação do processo de <i>e-Government</i> .	Rezende, Freitas e Oliveira (2011)
Sociedade como história	Ao longo da História, comportamentos são influenciados por processos educacionais, contribuindo para que as pessoas possam ou não utilizar a tecnologia de forma efetiva.	Baligh (1994), Hofstede (1994), Smith e Shilbury (2004)
Cidadão	O <i>e-Government</i> informa aos cidadãos como, por exemplo, realizar transações on-line, as quais podem melhorar sua eficiência.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Governança	Estratégias baseadas na <i>web</i> para melhorar o acesso a informações de alta qualidade e serviços entre os países.	Chen <i>et al.</i> (2006)
Estrutura organizacional	Representa a hierarquia das empresas, suas respectivas regras e esforços para executar o que planejaram.	Smith e Shilbury (2004)
Disponibilidade de informação	Relaciona-se à disponibilidade de informações, bem como à percepção de segurança no uso dos sistemas em que elas são armazenadas.	Belfo e Trigo (2013)

Quadro 1. Descrição dos fatores que compõem as variáveis da pesquisa

Ao longo do desenvolvimento do processo de *e-Government*, governos e empresas persistem para que os gestores alimentem os sistemas com informações confiáveis e de qualidade (Chen *et al.*, 2006; Brewer & Venaik, 2014), até porque, como evidenciam Chan, Thon, Venkatesh, Bown, Hu e Tam (2010) as expectativas de desempenho, esforço, influência social e facilidade de condições dos sistemas eletrônicos afetam a satisfação dos cidadãos, de modo que quanto maior a busca por estratégias tecnológicas mais ferramentas serão adotadas e o processo de utilização pode ser unificado.

Apesar de o sucesso do sistema de *e-Government* depender da disposição dos cidadãos para usar seus serviços, Carter e Bélanger (2005) relatam que um levantamento com os principais funcionários administrativos de agências governamentais de todo o mundo revelou que 74,2% delas possuem *site*, porém, 90,5% não realizam pesquisas com cidadãos e empresas para saber suas necessidades no uso de ferramentas de *e-Government*.

Uma vez que os fatores mencionados se configuram de forma diferente em cada nação, Chen *et al.* (2006) argumentam que as experiências em países desenvolvidos não podem ser diretamente aplicadas em países em desenvolvimento. Tal recomendação vai de encontro à decisão tomada pelo governo brasileiro (Brasil, 2014), já que as categorias de *e-Government* implantadas até o momento no País já estavam em funcionamento nos Estados Unidos e na Espanha (Governo Digital, 2017b).

Não se pode ignorar que a compartilhagem de experiências entre governos é um dos determinantes para se estabelecer um processo de desenvolvimento por meio das TIC (United Nations, 2016). No entanto, também é importante considerar as diferenças ressaltadas por Chen *et al.* (2006) e Chan *et al.* (2010). Por essa razão, o estudo aqui relatado testou o modelo de Chen *et al.* (2006), buscando compreender se os fatores por eles apontados como produtores de interferência no uso de sistemas de monitoramento *e-Government* também exercem influência na utilização do Sistema Público de Escrituração Digital usado no Brasil.

3. Método

Para compreender os fatores que têm influenciado a utilização dos sistemas de monitoramento *e-Government* no Brasil, realizou-se um estudo exploratório-descritivo, com corte transversal, utilizando-se abordagem quantitativa, com dados de natureza primária.

A população do estudo foi constituída por contadores brasileiros, usuários do Sped, profissionais cuja atuação e registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) são necessários, pois sua assinatura digital, assim como a do proprietário da empresa, é requerida quando esta envia informações usando as modalidades do sistema de *e-Government* (Receita Federal, 2017).

Inicialmente, foram contatados 544 profissionais dos mais diversos estados, sendo que apenas 377 eram contadores e, portanto, foram incluídos na amostra, de caráter não probabilístico, respondendo ao questionário por completo, enquanto a participação dos demais foi descartada.

Os respondentes estão distribuídos por todas as Unidades da Federação (UF), sendo que os Estados de SC, MT, RS, SP, RJ, ES, TO e PR são responsáveis por quase 80 da amostra. Na Tabela 1 é apresentada a distribuição de respondentes pelas UFs.

Tabela 1

Distribuição da amostra de respondentes por Unidade da Federação

Unidade da Federação (UF)	Número de Respondentes por UF	Percentual de Respondentes por UF	Unidade da Federação (UF)	Número de Respondentes por UF	Percentual de Respondentes por UF
SC	98	26,0%	MS	4	1,1%
MT	98	26,0%	AP	4	1,1%
RS	23	6,1%	SE	4	1,1%
SP	19	5,0%	PB	4	1,1%
RJ	19	5,0%	RO	3	0,8%
ES	16	4,2%	AM	3	0,8%
TO	14	3,7%	RN	3	0,8%
PR	13	3,4%	RR	3	0,8%
MG	9	2,4%	AC	2	0,5%
BA	8	2,1%	PE	3	0,8%
PA	7	1,9%	DF	3	0,8%
GO	5	1,3%	CE	2	0,5%
AL	4	1,1%	PI	2	0,5%
MA	4	1,1%	Total	377	100%

A coleta de dados realizou-se por meio de questionário composto por sete itens para caracterizar os respondentes (gênero, idade, Estado de residência, tempo de experiência com o Sped, formação escolar, atuação como contador, registro profissional no CRC e Estado em que foi obtido) e outras 29 afirmações, sendo cinco relacionadas à variável dependente (dificuldade de utilização do Sped) e 24, às variáveis independentes (fatores de infraestrutura, sociais e culturais), de acordo com o modelo conceitual de Chen *et al.* (2006). As afirmações eram do tipo *Likert*, acompanhadas por escala de cinco níveis (1 = discordo totalmente e 5 = concordo totalmente). O modelo conceitual de Chen *et al.* (2006) leva em consideração diferenças entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Assim, foram utilizadas as variáveis indicadas no modelo conceitual, especialmente as alinhadas com países em desenvolvimento, adaptando ao *e-Government* brasileiro, utilizando como proxy o Sped.

Elaborado na plataforma *Google Formulários*, o questionário foi pré-testado com 130 contadores. Após ajustes, aplicou-se a versão definitiva entre setembro de 2017 e fevereiro de 2018, com divulgação do link via CRCs, empresas de Contabilidade e por outros meios digitais (*e-mail*, *WhatsApp*, *Facebook*, *Blog Sped Brasil*, *site Fórum de Contadores*). O instrumento também foi distribuído no formato impresso, em dois eventos que reúnem contadores que vêm trabalhando com o Sped.

A consistência interna dos itens *Likert* variou, com alfas de Cronbach aceitável para os itens relacionados a fatores de infraestrutura (0,8241) e questionável para os que compõem fatores sociais (0,7916) e culturais (0,6344).

Os dados foram analisados a partir de estatística descritiva, teste de Diferença de Médias, análises de correlação, regressão e fatorial. No que tange ao uso desta última, especificamente, o resultado do teste *Kaiser Meyer Olkin* (KMO) (0,8299) confirmou a indicação dessa ferramenta, assim como o teste de Esfericidade de *Bartlett* (Hair Júnior, Black, Anderson & Tatham, 2009; Devellis, 1991; Wooldrige, 2001).

4. Apresentação e Análise Dos Dados

A caracterização da amostra (n = 377) indica que 84,6% são contadores e 81,2% são atuantes, evidenciando que as empresas brasileiras atuam em consonância com os decretos 6.022/2007 e 7.979/2013, que obrigam o envio de informações via Sped com assinaturas digitais do profissional da Contabilidade e do proprietário da empresa (certificado digital). Os usuários mais frequentes do Sped têm experiência superior a seis anos (36,9%). Quanto à idade, 16,7% têm entre 26 e 30 anos, havendo apenas 5,3% de usuários com mais de 61 anos. A Tabela 2 apresenta o comportamento das variáveis independentes, ou seja, supostas como influenciadoras na dificuldade de utilização do Sped.

Tabela 2

Estatística Descritiva – Dificuldades no uso do Sped

(n = 377; mín = 1; máx. = 5)					
Variáveis	Média	DP	0.250	Mdn	0.750
Sped 1	3,040	1,160	2,000	3,000	4,000
Sped 2	2,530	1,210	2,000	2,000	3,000
Sped 3	2,780	1,140	2,000	3,000	4,000
Sped 4	3,230	1,060	2,000	3,000	4,000
Sped 5	3,320	1,090	3,000	3,000	4,000

Há dificuldade levemente moderada no uso das funções do sistema (*Sped 1*), com média próxima de 3. Além disso, a distribuição para *Sped 4* mostra que 160 respondentes concordam parcialmente ou totalmente que conhecem contadores com dificuldades em utilizar o Sped. A dificuldade dos contadores para entender as notificações do Fisco (*Sped 5*) foi apontada por 167 usuários, embora 120 não tenham concordado nem discordado de que essa dificuldade exista.

O desvio-padrão (DP) (1,21) em *Sped 2* mostra um nível de dispersão relativamente alto, denotando que parcela significativa (198) não tem dificuldade no acesso às modalidades do sistema. Em média, também há pouca dificuldade no uso das modalidades (*Sped 3*).

Assim, há consonância dos resultados com os de Chen *et al.* (2006), que pontuam a insuficiência de informações sobre tecnologia em países em desenvolvimento como possíveis dificuldades para o uso de sistemas de *e-Government*. No Brasil, elas podem estar relacionadas, também, à complexidade da legislação que disciplina a implantação, funcionamento e uso do Sped.

A estatística descritiva para os fatores de infraestrutura, culturais e sociais encontra-se na Tabela 3.

Tabela 3

Estatística Descritiva – Fatores que Influenciam o uso do Sped

(mín = 1; máx. = 5)						
	Variável	Média	DP	0,250	Mdn	0,750
F. infraestrutura	Acesso à rede 1	3,340	1,480	2	4	5
	Acesso à rede 2	4,110	1,140	4	4	5
	Aprend. em rede 1	3,710	1,220	3	4	5
	Aprend. em rede 2	3,940	1,070	3	4	5
	Economia em rede 1	4,110	0,990	4	4	5
	Economia em rede 2	3,840	1,090	3	4	5
	Política em rede 1	3,360	1,120	3	3	4
	Política em rede 2	3,060	1,240	2	3	4
F. culturais	Cultura nacional 1	3,080	1,320	2	3	4
	Cultura nacional 2	2,700	1,170	2	3	3
	Cultura org. 1	3,790	1,110	3	4	5
	Cultura org. 2	3,750	1,140	3	4	5
	Normas sociais 1	3,740	1,040	3	4	5
	Normas sociais 2	3,620	1,130	3	4	4
F. sociais	Sociedade história 1	3,130	1,100	2	3	4
	Sociedade história 2	2,970	1,140	2	3	4
	Cidadão 1	3,850	1,050	3	4	5
	Cidadão 2	3,770	1,140	3	4	5
	Governança 1	3,900	1,050	3	4	5
	Governança 2	4,240	0,900	4	4	5
	Estrutura org. 1	3,350	1,390	2	4	4
	Estrutura org. 2	3,400	1,280	3	4	4
	Disp. informação 1	3,440	1,070	3	4	4
	Disp. informação 2	3,330	1,130	3	3	4

A média para *Acesso à rede 1* (3,34), com distribuição normal, indica que as respostas se concentraram na opção nem concordo nem discordo, mas se aproximam da concordância com os itens. Nas variáveis *Acesso à rede 2* e *Economia em rede 1*, as respostas ficaram mais concentradas nas opções discordo e discordo totalmente.

Na análise dos fatores culturais, que, segundo Chen *et al.* (2006), produzem dificuldade no uso de sistemas de *e-Government*, 152 usuários concordam ou concordam totalmente que há estresse diante de inovações e mudanças tecnológicas (*Cultura nacional 1* - média 3,08 e DP 1,32). Além disso, a maior parte respondeu que sua vida não é estruturada e tem poucas mudanças culturais (*Cultura nacional 2* - média 2,70 e DP 1,17).

Quanto aos fatores culturais, um total de 254 usuários afirmou que as organizações em que atuam valorizam pessoas com experiência (*Cultura organizacional 1* - média 3,79 e DP 1,11) e 246 concordaram que elas encorajam os funcionários a buscar soluções (*Cultura organizacional 2* - média 3,75 e DP 1,14).

No tocante às normas sociais, os respondentes estão conectados a outros profissionais (*Normas sociais 1* - média 3,74 e mediana 4,00) e concordam parcialmente que, via internet, mantém contato com quem os auxilia a usar o Sped (*Normas sociais 2* - média 3,62 e DP 1,13).

Por fim, sobre os fatores sociais que influenciam a dificuldade de usar o Sped, a variável *Sociedade como história* identificou a percepção do cidadão em relação às instruções e regras que a sociedade em que ele está inserido deve conhecer. Juntas, as duas afirmações referentes a essa variável apresentaram média de 3,05, com respostas aos itens situadas na opção não concordo nem discordo.

A análise da variável *Cidadão* mostra concordância parcial (*Cidadão 1* - média 3,85 e DP 1,05; *Cidadão 2* - média 3,77 e DP 1,14), sendo possível constatar que a maioria dos respondentes considera que há facilidade no uso do certificado digital, o que lhes permite acessar as informações pelo *e-Government* a qualquer momento.

Na variável *Governança*, os itens obtiveram média 4, mostrando maior predisposição dos usuários para concordar que o Sped é ferramenta eficaz para coibir fraudes e sonegações (*Governança 1* - média 3,90 e DP 1,05) e aprimorar o monitoramento (*Governança 2* - média 4,24 e mediana 4,00), tal como vem afirmando o Fisco brasileiro (Sistema Público de Escrituração Digital, 2017).

As empresas em que atuam os usuários em estudo buscam oferecer cursos e treinamentos para sanar dificuldades no uso do Sped (*Estrutura organizacional 1* - média 3,35). Entre os respondentes, 207 afirmaram que sempre participam de tais atividades. Outros 203 revelaram que as empresas investem em regras e gerenciamento (*Estrutura organizacional 2* - média 3,40 e DP 1,28).

Dos usuários, 204 confirmaram que têm acesso à informação cedida pelo Sped (*Disp. de informação 1* - média 3,44 e DP 1,079) e 187 se sentem seguros ao fazê-lo (*Disp. de informação 2* - média 3,33 e DP 1,13).

Realizou-se ainda o teste de diferença de médias, agrupando-se os usuários por tempo de experiência (em anos), com a seguinte comparação: *Alfa* (<1) x *Beta* (>6) (Tabela 4). O grupo com menor experiência tem mais dificuldade no uso do sistema (*Sped* = 0,797). Aprendizado de rede também apresentou significância estatística na comparação (Dif. Média = -0,866). O grupo *Beta*, em média, experimenta mais novas versões do Sped e se mantém mais atualizado sobre mudanças no sistema.

As diferenças de médias entre os grupos para *Cultura organizacional* e *Normas sociais* foram, respectivamente, -0,865523 e -0,823464. Isso significa que, entre os usuários do grupo *Beta*, em média, ainda que parcialmente, houve maior concordância de que os fatores culturais são importantes na estrutura do *e-Government*.

Tabela 4

Teste de Diferença de Médias (Grupos Alfa x Beta)

Variáveis	Grupo Alfa		Grupo Beta		Dif. Médias	P-valor
	Média	DP	Média	DP		
Sped	3,723077	0,7726079	2,92518	0,0833125	0,797897	0,0032*
F. infraestrutura						
Acesso à rede	3,461538	1,050031	3,809353	1,015096	-0,347814	0,2710
Apr. em rede	3,230769	1,251922	4,097122	0,902648	-0,866353	0,0297**
Econ. Rede	3,653846	1,068188	4,169065	0,8837379	-0,515218	0,1146
Política de rede	3,307692	1,031553	3,244604	1,175485	0,063088	0,8378
F. culturais						
Cult. nacional	3,269231	1,012739	2,874101	1,009185	0,39513	0,1993
Cultura org.	3,076923	1,077152	3,942446	1,044446	-0,865523	0,0147**
Normas sociais	3,115385	1,227359	3,938849	0,8937392	-0,823464	0,0342**
F. sociais						
Sociedade	3,076923	1,037749	3,129496	1,03444	-0,052573	0,8637
Cidadão	3,846154	0,7183492	3,874101	1,071863	-0,027946	0,8999
Governança	4,115385	0,8454251	4,179856	0,8512718	-0,064471	0,7964
Estrut. organ.	3,230769	1,284773	3,679856	1,168746	-0,449086	0,2449
Disp. inform.	3,230769	1,235168	3,482014	1,104028	-0,251245	0,4910

Nota 1: * $p < 0,01$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,1$. Nota 2: diff = média (Alfa) – média (Beta).

Na análise de correlação, observou-se que quando a *Experiência no Sped* (-0,1551) aumenta reduz-se a dificuldade no uso do Sped. No que tange aos fatores que, conforme Chen *et al.* (2006), influenciam o uso de sistemas de *e-Government*, verificou-se associação entre dificuldade no uso do Sped e variáveis relacionadas aos fatores de infraestrutura, especificamente, *Política de rede* (-0,1469), *Aprendizado em rede* (-0,1396) e *Economia em rede* (-0,2337). Quando, por exemplo, a política de rede se expande, com melhores estratégias, tecnologias e legislações, cai o nível de dificuldade, encorajando usuários a buscar soluções.

Quanto aos fatores culturais, observou-se correlação negativa entre *Cultura organizacional* e *Normas sociais* com a dificuldade de usar o Sped, isto é, quando há redes de relacionamento profissional, treinamento aos usuários e menos resistência à tecnologia, reduz-se a dificuldade no uso do sistema.

Para fatores sociais, por sua vez, ficou evidenciada a correlação entre dificuldade de usar o Sped com as variáveis *Cidadão* (-0,1741) e *Disponibilidade de informação* (-0,2998), as quais caminham em sentido contrário. Assim, quanto mais conexão dos usuários com pessoas que possam auxiliá-los, inclusive via rede, e quanto maior for sua busca por informações no *site* do Governo, menor será a dificuldade no uso do sistema.

Portanto, como constataram Chen *et al.* (2006), tais resultados mostram que o *e-Government* precisa ser estruturado, para que os países em desenvolvimento possam atingir índices tão satisfatórios quanto os obtidos nos países desenvolvidos.

A partir do critério de *Kaiser*, no qual se desprezam fatores com autovalores ≥ 1 , a análise da correlação (Tabela 5) mostra que 85,59% do acumulado da variância se explicam principalmente por quatro fatores: fatores de infraestrutura (49,94%), fatores culturais (14,60%), fatores sociais (11,49%) e controles (9,56%).

Tabela 5

Análise de Correlação dos Fatores

Fator	Autovalores	Diferença	Não rotacionado		Rotacionado	
			Proporção (% da variância)	Acumulado (% da variância)	Proporção (% da variância)	Acumulado (% da variância)
Fator 1	6,49015	4,59250	0,4994	0,4994	0,1985	0,1985
Fator 2	1,89766	0,40413	0,1460	0,6454	0,1954	0,3939
Fator 3	1,49353	0,25179	0,1149	0,7604	0,1384	0,5323
Fator 4	1,24174	0,33747	0,0956	0,8559	0,1051	0,6374
Fator 5	0,90426	0,13996	0,0696	0,9255	0,1040	0,7414
Fator 6	0,76430	0,16102	0,0588	0,9843	0,1028	0,8442
Fator 7	0,60328	0,14108	0,0464	1,0307	0,073	0,9172
Fator 8	0,46219	0,07633	0,0356	1,0663	0,0631	0,9803
Fator 9	0,38586	0,09545	0,0297	1,0960	0,0558	1,0361
Fator 10	0,29041	0,05696	0,0223	1,1183	0,0429	1,0790
...
Fator 30	-0,29454	.	-0,0227	1,0000	.	.
Observações (n)	377					
Retained Factor	16					
Número de parâmetros	360					
LR test: independent vs. saturated	0,0000***					

Nota: * p < 0.1, ** p < 0.05, *** p < 0.01.

Para explicar a relação entre a dificuldade no uso do Sped – variável *e-Gov (Sped)* – e fatores de infraestrutura, culturais e sociais, expressos por 24 afirmações, foi realizada a análise de regressão (Tabela 7) sem e com controles (respectivamente *SPED 1* e *SPED2*).

O modelo econométrico é descrito pela Equação 1 e foi testado para ausência de heterocedasticidade (*White's general test statistic*, *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg test for heteroskedasticity* e *Shapiro-Wilk W*), permitindo observar a validade dos estimadores da regressão. Ademais, constatou-se que a amostra vem de população normal (*Shapiro-Wilk W*).

$$e-Gov (SPED) = \beta_0 + \sum_{i=1}^{12} \beta_i X_i + \sum_{k=13}^{19} \beta_k X_k + \varepsilon \quad (1)$$

Onde: β_0 é o intercepto e ε é um termo de erro. Já as variáveis são descritas na Tabela 6.

Tabela 6

Variáveis Dependentes e Independentes

Variável	Descrição	Variável	Descrição
e-Gov (Sped)	Dificuldade de utilização	x_{10}	Governança
x_1	Acesso à rede	x_{11}	Estrutura organizacional
x_2	Aprendizagem em rede	x_{12}	Disponibilidade de informação
x_3	Economia em rede	x_{13}	Gênero
x_4	Política de rede	x_{14}	Idade (em anos)
x_5	Cultura nacional	x_{15}	Estado onde reside
x_6	Cultura organizacional	x_{16}	Tempo de experiência com o Sped
x_7	Normas sociais (resistência a mudança)	x_{17}	Formação escolar
x_8	Sociedade como história	x_{18}	Contador atuante
x_9	Cidadão	x_{19}	Registro profissional no CRC

Tabela 7

Resultados da Regressão

Variáveis	Sped 1	Sped 2	Hipótese ^a
Acesso à rede	0,146*** (0,0492)	0,148*** (0,0497)	H_1
Aprendizado em rede	-0,0373 (0,0553)	-0,0233 (0,0559)	
Economia em rede	-0,193*** (0,0660)	-0,185*** (0,0655)	H_1
Política de rede	-0,0349 (0,0531)	-0,0479 (0,0531)	
Cultura nacional	0,203*** (0,0476)	0,198*** (0,0473)	H_2
Cultura organizacional	-0,0448 (0,0547)	-0,0522 (0,0544)	
Normas sociais	0,0472 (0,0634)	0,0719 (0,0641)	
Sociedade	0,0177 (0,0525)	0,00296 (0,0529)	
Cidadão	-0,0399 (0,0547)	-0,0462 (0,0543)	
Governança	0,0875 (0,0600)	0,0899 (0,0598)	
Estrutura organizacional	-0,00501 (0,0411)	-0,00265 (0,0417)	
Disponibilidade informação	-0,209*** (0,0532)	-0,195*** (0,0532)	H_3
Controles	Não	Sim	
Constante	3,335*** (0,303)	3,451*** (0,364)	
Observações (n)	377	377	
<i>White's general test statistic</i>	5,31***	7,10**	
<i>Breusch-Pagan/Cook-Weisberg Test for heteroskedasticity</i>	2,37	3,32***	
<i>Shapiro-Wilk W test</i>		0,99782b	
R-quadrado	0,179	0,209	

Nota 1: nível de confiança - * 99%, ** 95%, *** 90%. Nota 2: ^aa formulação da hipótese é H_0 ; a amostra provém de uma população normal; H_1 : a amostra não provém de uma população normal. Rejeita-se H_0 no nível de significância α se $W_{\text{calculado}} < W_{\alpha}$.

Os resultados da Tabela 7 evidenciam que há efeitos positivos entre as variáveis *Acesso à rede*, *Economia em rede*, *Cultura nacional* e *Disponibilidade de informação* e a dificuldade de utilização do Sped. Outras características relevantes que reduzem tal dificuldade são a experiência no uso do Sped e a atuação como contador.

Assim, os resultados para a variável *Acesso à rede*, por exemplo, indicam que quanto mais acesso à internet menos dificuldades podem surgir com o Sped quando ocorrerem suas atualizações. Em relação à *Economia em rede*, a regressão permite observar que quanto mais tempo de experiência acessando os recursos do Sped maior é a agilidade percebida e o conhecimento das ferramentas desse sistema.

No que tange à *Cultura nacional*, constatou-se dificuldade dos usuários, tanto sem quanto com os controles (0,203 e 0,198, respectivamente). Assim, quanto maior a resistência a mudança maiores serão o estresse e a dificuldade percebida no uso do Sped. Consequentemente, eles acabam passando por momentos de agitação e demonstram dificuldade cultural para se adaptar às exigências impostas pelo Fisco.

Disponibilidade de informação também é variável relevante (respectivamente, -0,209 e -0,195 sem e com as variáveis de controle), pois quanto maior ela for menor será a dificuldade no uso do sistema. Isso significa que, a cada ponto de aumento nesta variável, reduz-se a dificuldade em relação ao Sped. Além disso, o sistema é visto como seguro pelos usuários, tal como recomendam Belfo e Trigo (2013).

Uma vez que a presença de multicolinearidade entre as variáveis influencia os erros-padrão dos coeficientes, dificultando a estimação no processo da equação e levando a uma regressão duvidosa de resultados, mensurou-se o fator de inflação da variância (VIF) (Tabela 8). A variável constante apresenta o beta zero da regressão, ou seja, seria a resposta média sobre o Sped sem considerar os fatores.

Tabela 8
Fator de Inflação da Variância

Variável	VIF	1/VIF
F. sociais	14,25	0,070177
CRC ativo	4,86	0,205920
Contador atuante	2,95	0,338741
Form. escolar	2,58	0,387694
Experiência	1,63	0,611720
Idade	1,43	0,700101
F. culturais	1,18	0,844041
Gênero	1,08	0,929294
F. de infraestrutura	1,01	0,992851

Com isso, percebe-se a ausência de multicolinearidade para os fatores de infraestrutura e culturais, com VIF <10. Dessa forma, não houve alto grau de correlação entre os fatores.

Diante do exposto, pode-se afirmar, com algum nível de segurança, que ao menos uma variável de cada um dos fatores estudados diminui a dificuldade na utilização do Sped. Em fatores de infraestrutura, há influência das variáveis *Acesso à rede* e *Economia em rede*; em fatores culturais, a variável *Cultura nacional* aparece em evidência. Por fim, em fatores sociais, a influência é exercida pela *Disponibilidade de informação*.

Logo, os resultados obtidos a partir das ferramentas estatísticas confirmam todas as três hipóteses testadas nesta pesquisa. Desse modo, tal como Chen *et al.* (2006) afirmaram em relação a países em desenvolvimento, no Brasil, pode-se inferir que a utilização do sistema de *e-Government* é influenciada por fatores de infraestrutura, culturais e sociais, aos quais se deve dar atenção, para que os mecanismos de monitoramento possam alcançar a máxima eficiência.

5. Conclusões

Na análise da literatura, desaconselha-se a transposição, para países em desenvolvimento, dos sistemas de *e-Government* implantados em países desenvolvidos. Isso porque, conforme Chen *et al.* (2006), cada nação tem nuances específicas quanto a aspectos que influenciam o uso desses sistemas, os quais se classificam em fatores de infraestrutura, culturais e sociais. No sentido de testar o modelo conceitual de Chen *et al.* (2006), este estudo objetivou compreender quais fatores têm influenciado a utilização dos sistemas de monitoramento *e-Government* no Brasil, tendo como alvo de análise o Sped.

A aplicação de questionário a 377 contadores brasileiros demonstrou que, no País, tais fatores de fato exercem influência na utilização do Sped. Em fatores estruturais, destacaram-se as variáveis *Acesso à rede* e *Economia em rede*; nos fatores culturais, a *Cultura nacional* mostrou-se relevante; por fim, a Disponibilidade de Informação assume importância entre os fatores sociais. Desse modo, as três hipóteses testadas na pesquisa foram confirmadas.

O estudo permitiu observar que, quando há dificuldades com o Sped, os profissionais buscam suprir suas necessidades por meio de contatos *on-line*, treinamentos, atualizando-se e investindo em inovações. Em tal situação, há os que resistem às mudanças, conforme se vê na análise dos fatores culturais. Tais achados confirmam resultados de outras pesquisas, tais como as realizadas por Chen *et al.* (2006) e Carter e Bélanger (2005), sobre a utilização da tecnologia de *e-Government*, estando em consonância, ainda, com as afirmações de Geron *et al.* (2011) e Sebold *et al.* (2012), que estudaram o sistema de tecnologia de informação Sped.

Diante das constatações, pode-se afirmar que a implantação de sistemas de monitoramento de *e-Government* tal como o Sped, requer cuidados em relação aos recursos tecnológicos, para que os usuários possam acessar o sistema via internet a qualquer momento; à dificuldade gerada pelo estresse perante as inovações tecnológicas e sua influência no cotidiano dos indivíduos; e, por fim, à disponibilidade de informação sobre o sistema e segurança para que os usuários possam acessá-la.

A Ciência Contábil, apesar de não experimentar mudanças profundas nos princípios nos quais está fundamentada, vivencia transformações advindas, sobretudo, das tecnologias, as quais têm dado saltos altos, no sentido de promover transparência para empresas, cidadãos e governos, o que implica alterações no *modus operandi* da Contabilidade Tributária, especialmente.

Nesse sentido, os resultados aqui apresentados oferecem informações e subsídios importantes em relação ao comportamento social, cultural e tecnológico dos usuários que utilizam o Sped no Brasil, auxiliando empresas, profissionais e Governo a atuarem de forma mais assertiva, promovendo o uso mais eficiente desse sistema.

O uso dos recursos tecnológicos na seara contábil é um aspecto instigante, principalmente em função das constantes atualizações pelas quais eles passam. Aos futuros pesquisadores, recomenda-se dar continuidade à investigação dos aspectos envolvidos, sobretudo, nesses momentos, abarcando inclusive outros países que já utilizam o Sped, por exemplo, Espanha, Chile, México, Índia e Portugal. O estudo em outras nações e, portanto, outras culturas, outras normas sociais e também diferentes fatores de infraestrutura, amplia a compreensão dos aspectos que influenciam na implantação e uso de tais sistemas.

Referências

- Alawadhi, S., & Morris, A. (2008). The Use of the UTAUT Model in the Adoption of E-government Services in Kuwait. In *Hawaii International Conference on System Sciences, Proceedings of the 41st Annual. 1* (pp. 219-219). IEEE. Doi: 10.1109/HICSS.2008.452.
- Alawadhi, S. & Morris, A. (2008). The Use of the UTAUT Model in the Adoption of E-government Services in Kuwait. In *Hawaii International Conference on System Sciences, Proceedings of the 41st Annual. 1*, pp. 219-219. doi: 10.1109/HICSS.2008.452.
- Alawadhi, S., & Morris, A. (2009). Factors influencing the adoption of e-government services. *Journal of Software*, 4(6), pp. 584-590. doi: 10.4304/jsw.4.6.584-590
- Baligh, H. H. (1994). Components of culture: nature, interconnections, and relevance to the decisions on the organization structure. *Management science*, 40(1), pp. 14-27. doi: <https://doi.org/10.1287/mnsc.40.1.14>
- Belanger, F., Hiller, J. S. & Smith, W. J. (2002). Trustworthiness in electronic commerce: the role of privacy, security, and site attributes. *The journal of strategic Information Systems*, 11(3-4), pp. 245-270. doi: 10.1016/S0963-8687(02)00018-5
- Belfo, F. & Trigo, A. (2013). Accounting information systems: Tradition and future directions. *Procedia Technology*, 9, pp. 536-546. doi: 10.1016/j.protcy.2013.12.060
- Bhimani, A. & Bromwich, M. (2009). Management accounting in a digital and global economy: the interface of strategy, technology, and cost information. *LSE Research Online*, Oxford University Press, pp. 85-111. doi: 10.1093/acprof:oso/9780199546350.003.0005
- Brasil. (2007). Decreto n.º 6.022, de 22 de Janeiro de 2007. *Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED*. Recuperado em 11 junho, 2017, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm.
- Brasil. (2014). Ações do governo. Portal Brasil. *Ações do Governo*. Recuperado em 08 julho, 2017, de <http://www.brasil.gov.br/meio-ambiente/2010/02/acoes-do-governo>.
- Brewer, P. & Venaik, S. (2014). The ecological fallacy in national culture research. *Organization Studies*, 35(7), pp. 1063-1086. doi: 10.1177/0170840613517602
- Carter, L., & Bélanger, F. (2005). The utilization of e-government services: citizen trust, innovation and acceptance factors. *Information systems journal*, 15(1), pp. 5-25. doi: 10.1111/j.1365-2575.2005.00183.x
- Chan, F., Thong, J. Y., Venkatesh, V., Brown, S., Hu, P. & Tam, K. Y. (2010). Modeling citizen satisfaction with mandatory adoption of an e-government technology. *Journal of the Association for Information Systems*, 11(10), pp. 519-549. doi: 10.17705/1jais.00239
- Chen, Y. N., Chen, H. M., Huang, W. & Ching, R. K. (2006). E-government strategies in developed and developing countries: An implementation framework and case study. *Journal of Global Information Management (JGIM)*, 14(1), pp. 23-46. doi: 10.4018/jgim.2006010102
- Devellis, R. F. (1991). *Scale development: theory and applications*. Newbury Park, CA: Sage.
- Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A. & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), pp. 168-187. doi: 10.1016/j.aos.2012.02.001
- Geron, C. M. S., Finatelli, J. R., de Faria, A. C. & Romeiro, M. D. C. (2011). SPED–Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(2), pp. 44-67. doi: 10.17524/repec.v5i2.343

- Governo Digital (2017a). *Brasil sobe quatro posições em ranking internacional de dados abertos*. Recuperado em 09 julho, 2017, de <https://www.governoeletronico.gov.br/noticias/brasil-sobe-quatro-posicoes-em-ranking-internacional-de-dados-abertos>.
- Governo Digital (2017b). *Eixos de atuação do governo*. Recuperado em 09 julho, 2017, de <https://www.governodigital.gov.br/eixos-de-atuacao/governo>.
- Governo Digital (2017c). *Histórico do Programa de Governo Eletrônico Brasileiro*. Recuperado em 09 julho, 2017, de <https://www.governoeletronico.gov.br/sobre-o-programa/historico>.
- Hair Jr., J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. & Tatham, R.L (2009). *Análise multivariada de dados* (6ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Huang, W., D'Ambra, J. & Bhalla, V. (2002). Key factors influencing the adoption of e-government in Australian public sectors. *Anais do American Conference on Information Systems*, Dallas, 84.
- Hofstede, G. (1994). *Cultures and organizations: software of the mind*. Organization Studies, Maidenhead, UK: McGraw-Hill, 15(3), pp. 457-460. doi: 10.1002/hrdq.3920040314.
- Lu, Y. & Ramamurthy, K. (2011). Compreender o link entre informações, capacidade tecnológica e agilidade organizacional: um exame empírico. *MIS Trimestral*, 35(4), pp. 931-954.
- Receita Federal (Brasil). *Orientações gerais - emissão, renovação e revogação de certificados digitais e-CPF ou e-CNPJ*. Recuperado em 15 junho, 2017, de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/senhas-e-procuracoes/senhas/certificados-digitais/orientacoes-sobre-emissao-renovacao-e-revogacao-de-certificados-digitais-e-cpf-ou-e-cnpj>.
- Rezende, F. P., Freitas, F. O. & Oliveira Silva, E. A. T. (2011). Cultura organizacional e resistência a mudança. *Anais do SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Rezende, RJ, Brasil, 8. – este que não confere com o que está no texto -
- Smith, A. C. & Shilbury, D. (2004). Mapping cultural dimensions in Australian sporting organisations. *Sport Management Review*, 7(2), pp. 133-165. doi: 10.1016/S1441-3523(04)70048-0
- Sebold, M., Mello Pioner, L., Schappo, C. & Mello Pioner, J. J. (2012). Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao sistema público de escrituração digital-SPED. *Anais do Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade*, Florianópolis, SC, Brasil, 4. doi: 10.4025/enfoque.v31i2.14603
- Sistema Público de Escrituração Digital (Brasil). Recuperado em 15 junho, 2017, de <http://sped.rfb.gov.br/>.
- Treadway, D. C., Breland, J. W., Williams, L. M., Cho, J., Yang, J. & Ferris, G. R. (2013). Social influence and interpersonal power in organizations: Roles of performance and political skill in two studies. *Journal of Management*, 39(6), pp. 1529-1553. doi: 10.1177/0149206311410887
- Trigo, A., Belfo, F. & Estébanez, R. P. (2014). Accounting information systems: The challenge of the real-time reporting. *Procedia Technology*, 16, pp. 118-127. doi: 10.1016/j.protcy.2014.10.075
- United Nations. *United Nations e-Government survey 2016*. Department of Economic and Social Affairs. 2016. Recuperado em 03 agosto, 2017, de <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/reports/un-e-government-survey-2016>.
- Wang, C. L. & Rafiq, M. (2014). Ambidextrous Organizational Culture, Contextual Ambidexterity and New Product Innovation: A Comparative Study of UK and Chinese High-tech Firms. *British Journal of management*, 25(1), pp. 58-76. doi: 10.1111/j.1467-8551.2012.00832.x
- Wooldrige, J. M. (2001). *Econometric analysis of cross section and panel data*. Cambridge: MIT Press.

Percepções das barreiras de difusão da pesquisa gerencial por pesquisadores e profissionais

Viviane da Costa Freitag

<https://orcid.org/0000-0001-8989-1361> | E-mail: vivifreitag@gmail.com

Vanessa de Quadros Martins

<https://orcid.org/0000-0001-8504-0850> | E-mail: vanessa_qm@yahoo.com.br

Silvio Paula Ribeiro

<https://orcid.org/0000-0001-9169-1190> | E-mail: spribeiro@hotmail.com

Clari Schuh

<https://orcid.org/0000-0002-0972-0579> | E-mail: clarischuh@uol.com.br

Ernani Ott

<https://orcid.org/0000-0001-6712-8525> | E-mail: ernani@unisinos.br

Resumo

Objetivo: Verificar a posição da pesquisa em Contabilidade Gerencial, no Brasil, em relação à barreira de difusão na percepção de pesquisadores e profissionais da contabilidade.

Método: Trata-se de uma *survey* com abordagem quantitativa. Coletaram-se dados por meio de questionário eletrônico enviado a pesquisadores e profissionais dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), considerando a acessibilidade. Para análise dos dados, utilizou-se o *software* SPSS, estatística descritiva e análise fatorial confirmatória.

Resultados: Verificou-se que a pesquisa está demasiadamente isolada da prática. E é unânime, para ambos os grupos, a percepção da necessidade de que as pesquisas se apropriem das problematizações advindas da prática. Nenhuma fase (Descoberta, Tradução, Disseminação, Mudança) é totalmente responsável pela imposição de barreiras entre a teoria e a prática. Entretanto, a fase da tradução possui o maior potencial para aumentar o *gap* entre pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e Prática.

Contribuições: Contribui para o debate a respeito da relevância da pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial e a prática em Contabilidade Gerencial, fornecendo evidências em relação à natureza, extensão e difusão da percepção dos pesquisadores e profissionais da contabilidade, representados por membros do CRC.

Palavras-chave: Pesquisa de Contabilidade Gerencial; Gap Pesquisa-prática; Teoria da Difusão da Inovação.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 2/10/2018. Pedido de Revisão em 28/3/2019. Resubmetido em 24/4/2019. Aceito em 9/5/2019 por Dr. Vinícius Gomes Martins (Editor Associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A pesquisa em Contabilidade, é concebida como uma pesquisa aplicada, uma vez que seu foco de estudo é composto por tecnologias, técnicas e práticas utilizadas, pelos profissionais da contabilidade, em configurações sociais e organizacionais (Parker, Guthrie, & Linacre, 2011). Essa característica da pesquisa, voltada a razões práticas, proporciona uma contribuição para as empresas, organizações sem fins lucrativos, governos e mercados, inclusive para os administradores dessas entidades (Moehrle, Anderson, Ayres, Bolt-Lee, DeBreceny, Dugan & Plummer, 2009)

No entanto, Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit (2010) afirmam que, apesar do crescimento das pesquisas em contabilidade, existe uma escassez de estudos envolvendo a prática, especialmente no que se refere à Contabilidade Gerencial. Os autores questionam se a falta de comunicação entre teoria e prática seria a responsável por esta lacuna. Eles ainda sugerem que talvez as pesquisas empíricas não são relevantes para a prática contábil.

Os estudos na área contábil, de forma geral, na ótica de Parker, Guthrie e Linacre (2011), têm se distanciado da prática, dedicando-se a temas cada vez mais destoantes das necessidades organizacionais. Associados a tais preocupações, os autores afirmam que essa discussão é recorrente em revistas especiais, fóruns de editores e estudos que apontam para a lacuna existente entre a pesquisa e a prática em contabilidade e argumentam que o objetivo final da pesquisa contábil deve ser melhorar a prática, em vez de simplesmente descrevê-la, compreendê-la ou criticá-la. Apesar dessas considerações e de reconhecer essa potencial lacuna entre a pesquisa e a prática em Contabilidade Gerencial, Tucker e Parker (2014) reiteram que, enquadrar essa relação entre pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial e prática como lacuna, é uma simplificação excessiva que afasta a atenção de algo mais amplo que é o papel fundamental da relevância da pesquisa em Contabilidade.

As investigações de Tucker e Lowe (2014), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016) apontam para a existência de barreiras comuns e únicas que impedem o envolvimento mais efetivo da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial com a prática contábil. Entre as barreiras recorrentes nesses achados, que representam obstáculos a tal envolvimento, encontra-se: a comunicação da pesquisa, o acesso dos profissionais à pesquisa, a relevância de tópicos pesquisados e a dificuldade de compreensão de documentos gerados pela pesquisa.

Para a pesquisa contábil cumprir seu papel utilitário na sociedade, Albu e Toader (2012) reconhecem a necessidade da utilização dos resultados pelos profissionais. O aumento de utilização desses resultados poderia gerar um crescente apoio à pesquisa por empresas e organismos profissionais. Os autores afirmam que as agendas, interesses e abordagens dos pesquisadores e profissionais parecem ser diferentes, ressaltando que, enquanto os profissionais têm preocupações do campo prático e expectativas de curto prazo, os pesquisadores sucumbem ao sistema de avaliação dos periódicos, gerando pesquisas de pouca aplicação no campo organizacional. A baixa utilidade da pesquisa, em Contabilidade Gerencial, com relação à prática foi um aspecto exaltado no estudo de Malmi e Granlund (2009). Tucker e Parker (2014) argumentam que a CG recebe críticas, pois é um campo aplicado e deve fornecer soluções práticas para as organizações. Além disso, Malmi e Granlund (2009) consideram que os pesquisadores direcionam suas pesquisas para outros pesquisadores, ignorando a prática.

Nesse sentido, a teoria da Difusão da Inovação tem sido utilizada como uma lente alternativa para investigações em Contabilidade Gerencial (Ax & Greve, 2017; Tucker & Lowe, 2014; Tucker & Parker, 2014; Tucker & Schaltegger, 2016). Esta teoria propõe um *framework*, em etapas ou barreiras que demonstram potenciais fatores restritivos à adoção de ideias e inovações. Proporciona a descrição do processo, por meio do qual, inovações e ideias são propagadas e adotadas, tal como prega o estudo seminal de Rogers (1983).

Diante do contexto, a questão de pesquisa propõe responder: **Qual é o posicionamento da pesquisa em Contabilidade Gerencial, no Brasil, em relação às barreiras de difusão na percepção de pesquisadores e profissionais da contabilidade?** Essa questão é analisada à luz da teoria da Difusão da Inovação na percepção de pesquisadores e profissionais de contabilidade. O objetivo geral é verificar a posição da pesquisa em Contabilidade Gerencial, no Brasil, em relação à barreira de difusão na percepção de pesquisadores e profissionais da contabilidade. Como objetivos específicos, foi necessário: (i) levantar as percepções de pesquisadores e profissionais da contabilidade acerca da pesquisa em Contabilidade Gerencial; (ii) identificar o posicionamento da pesquisa em Contabilidade Gerencial, mediante as barreiras de difusão.

A justificativa deste artigo ampara-se na importância da discussão da lacuna entre pesquisa e prática em Contabilidade Gerencial, na teoria da Difusão da Inovação e nas barreiras da difusão, que restringem o envolvimento mais efetivo da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial com a prática contábil. A discussão a respeito da lacuna da pesquisa em Contabilidade Gerencial é representada pelos estudos realizados por: Albu e Toader (2012), Ax e Greve (2017), Grosu, Almășan e Circa (2014), Leite, Fernandes e Leite (2016), Moehrle *et al.* (2009) e Parker, Guthrie e Linacre (2011), Tucker e Lowe (2014), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016).

Compuseram a amostra da pesquisa profissionais dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) e pesquisadores de Contabilidade, os quais responderam ao questionário estruturado (escala *Likert*); utilizaram-se análise descritiva e a análise fatorial confirmatória para análise dos dados. Os resultados mostraram que a pesquisa está demasiadamente isolada da prática e houve a percepção de que as pesquisas necessitam se apropriar das problematizações advindas da prática. No que se refere às fases da difusão-inovação, consideradas barreiras para a difusão da Contabilidade Gerencial, os resultados desta pesquisa evidenciam que não há uma fase que seja totalmente responsável pela imposição de barreiras entre a teoria e a prática. No entanto, há predominância da fase da tradução indicando que há falha na comunicação do conhecimento entre pesquisadores e profissionais de Contabilidade Gerencial.

Este estudo está dividido em cinco seções. Além desta introdução, a segunda seção aborda a teoria da Difusão de Inovações e de que modo a literatura acadêmica pode se relacionar com a prática. Os procedimentos metodológicos constam na terceira seção e, logo na sequência, a apresentação e análise dos resultados. Por fim, apresentam-se as considerações finais seguidas das referências utilizadas no estudo.

2. Referencial Teórico

Essa seção é composta pela teoria da Difusão de Inovações e pela literatura acadêmica sobre pesquisa de práticas de Contabilidade Gerencial.

2.1 Teoria da Difusão de Inovações

Essa investigação está consubstanciada na teoria da Difusão da Inovação (Rogers, 1983), que compreende uma modelagem de pesquisa relativamente madura com trabalhos publicados durante várias décadas (Sultan, Farley & Lehmann, 1990). A difusão é um paradigma conceitual com relevância para muitas disciplinas. Tem uma natureza multidisciplinar e permeia vários campos científicos (Rogers, 1983).

Rogers (1983) conceitua inovação como uma ideia, uma prática ou um objeto que é percebido de modo novo por um indivíduo. A percepção da ideia de novo determina a reação e o comportamento do indivíduo diante dessa ideia, dessa prática ou desse objeto. A difusão é considerada um processo pelo qual uma inovação é comunicada, por meio de certos canais, ao longo do tempo, entre os membros de um sistema. Apresenta-se como um tipo especial de comunicação, na medida em que as mensagens são transmitidas. Nesse contexto, a comunicação é um processo no qual os participantes criam e compartilham informações uns com os outros, para alcançar um entendimento mútuo. À medida que dois ou mais indivíduos trocam informações uns para os outros, a comunicação é considerada um processo bidirecional de convergência, portanto não se trata de um processo linear onde a mensagem é transferida de um indivíduo para outro de forma separada.

A pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e a prática em contabilidade compreendem pelo menos duas partes. Tucker e Schaltegger (2016) apontaram evidências que indicam que a visão baseada na prática tem sido largamente negligenciada na literatura acadêmica na área de Contabilidade Gerencial. Essa desconexão entre a pesquisa e a prática é denominada como “*gap*”. Rogers (1983) infere que o reconhecimento de um problema ou necessidade estimula a pesquisa, pois é uma das formas de como o processo de desenvolvimento de uma inovação inicia. Nesse sentido, o *gap* poderia ser o fio condutor para o desenvolvimento de novas ideias em Contabilidade Gerencial. Wilson, Petticrew, Calnan e Nazareth (2010) corroboram o entendimento de que o interesse de investigações tem sido direcionado para identificar a lacuna existente entre a pesquisa e a prática em Contabilidade Gerencial, e indica a abordagem da difusão como uma das possíveis lentes para a análise, a qual se preocupa com a divulgação, implementação, transferência e mobilização de conhecimento, vinculação e intercâmbio e pesquisa em prática. Silva e Ott (2012) apontam que a disseminação de pesquisas científicas é fundamental para a utilização de resultados pela prática profissional.

Essa teoria propõe que existem características intrínsecas às novas ideias ou inovações que são determinantes de sua taxa de adoção, e essa aceitação real ocorre, ao longo do tempo, por meio de uma decisão de inovação que compreende um processo de cinco fases (Wilson *et al.*, 2010). Rogers (1983) explica que isso ocorre porque o processo denominado como “decisão-inovação” acontece, quando um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) adquire o conhecimento de uma inovação, formando uma atitude em relação a essa inovação, e toma uma decisão de adotar ou rejeitar a implementação da nova ideia, confirmando essa decisão. Esse processo consiste em uma série de ações e escolhas, ao longo do tempo, por meio das quais um indivíduo ou uma organização avalia uma nova ideia e decide se deve, ou não, incorporar a nova ideia na prática em andamento. Tais ações e escolhas geralmente são marcadas por estágios distintos, explícitas nas fases originalmente descritas por Rogers (1983) (Tabela 1).

Tabela 1

Processo de Decisão-Inovação

Etapa	Conceituação do Processo de Decisão-Inovação
Conhecimento	Um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) é exposto à existência e aos ganhos da inovação e adquire alguma compreensão de como isso funciona.
Persuasão	Ocorre, quando um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) toma uma atitude favorável ou desfavorável em relação à inovação. Nesse estágio, o indivíduo envolve-se, psicologicamente, com a inovação, busca ativamente informações sobre a nova ideia. Ganha importância onde procurar informações, quais mensagens se recebe e como acontece a interpretação dessa informação recebida. A percepção é importante na determinação do comportamento do indivíduo no estágio de persuasão, pois os atributos percebidos de uma inovação, como sua vantagem relativa, compatibilidade e complexidade, são especialmente relevantes nessa fase.
Decisão	Marcada pelas atividades que levam um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) a uma escolha para adotar ou rejeitar a inovação. A adoção é uma decisão de aproveitar ao máximo a inovação como o melhor curso de ação acessível; a rejeição é uma decisão de não adotar uma inovação.
Implementação	A inovação é colocada em uso. A implementação envolve mudanças de comportamento abertas, já que a nova ideia é efetivamente implementada e, normalmente, segue a fase de decisão de forma bastante direta. O final da fase de implementação é, muitas vezes, referido como rotina ou institucionalização.
Confirmação	Um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) procura reforçar uma decisão de inovação já implementada, porém é possível reverter essa decisão anterior, se o indivíduo for exposto a mensagens conflitantes a respeito da inovação.

Fonte: Rogers (1983)

Com base nessas fases, Brownson, Kreuter, Arrington & True (2006) simplificaram e adaptaram o modelo para quatro estágios – os quais se fundamenta esta pesquisa - com o objetivo de caracterizar a conversão das pesquisas acadêmicas em práticas, uma vez que esse processo não é instantâneo. São elas: descoberta, tradução, disseminação e mudança. Assim, a fase da descoberta é o estágio no qual ocorre a criação do conhecimento; na fase da tradução, será gerada a comunicação do conhecimento em uma forma inteligível; a fase da disseminação marca a transmissão do conhecimento; e, por fim, a fase da mudança aborda o estágio no qual se efetuam mudanças organizacionais em resposta aos resultados da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial.

Tucker e Schaltegger (2016) inferem que esse *framework* pode ser usado para identificar e organizar as observações que foram realizadas sobre potenciais causas geradoras da lacuna entre a pesquisa e a prática de Contabilidade Gerencial, notando os quatro estágios, acima referidos, como barreiras. A barreira da descoberta, geralmente, manifesta-se como uma falha na colocação de questões de relevância prática para os profissionais de mercado. A barreira da tradução diz respeito à compreensão da pesquisa; as descobertas são, muitas vezes, prejudicadas pela má apresentação, como a atenção excessiva à metodologia e teoria ou o descaso com quaisquer implicações de pesquisa que tenham potencial relevância e interesse para os profissionais. A disseminação precisa enfrentar os atrasos no tempo da publicação acadêmica, em contrapartida com as necessidades de decisão de curto prazo dos profissionais. Tucker e Parker (2014) ressaltam que cada uma dessas quatro barreiras pode, eventualmente, dificultar a adoção de resultados de pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial no cotidiano da prática. As partes envolvidas nesse contexto (pesquisa acadêmica e prática da Contabilidade Gerencial) precisam estar prontas, dispostas e capazes de abraçar novas formas de operar.

2.2 Literatura acadêmica sobre pesquisa de práticas de Contabilidade Gerencial (CG)

A relevância da pesquisa e da prática de Contabilidade Gerencial recebeu ampla atenção nas últimas décadas e continua a gerar considerável debate na literatura acadêmica (Modell, 2014). Nesses debates, um tema recorrente é a potencial lacuna entre a teoria e a prática (Ax & Greve, 2017; Leite, Fernandes & Leite, 2016; Parker, Guthrie & Linacre, 2011; Victor-Ponce & Colomina, 2016; Wilson *et al.*, 2010).

A Contabilidade Gerencial, para Albu e Toader (2012), Grosu, Almășan e Circa (2014), Malmi e Granlund (2009), McLellan (2014), Tucker e Schaltegger (2016) e Victor-Ponce e Colomina (2016) é inerte em relação ao seu objetivo, que é gerar informações para a tomada de decisão, e que o foco entre acadêmicos e profissionais parece ser divergente, estabelecendo-se uma lacuna nesse campo de estudo e prática. Angose e Lavarda (2014) apontaram que os motivos para esse distanciamento são fatores institucionais e Victor-Ponce e Colomina (2016), por sua vez, responsabilizaram o sistema de critérios de avaliação dos professores e a ausência de interação da academia e revistas profissionais.

Tucker e Parker (2014) reportam que, devido à natureza prática da Contabilidade Gerencial, essa discussão a respeito da potencial lacuna é irrelevante, uma vez que a pesquisa deve fornecer explicações que sejam úteis para os pesquisadores e para os que fazem uso dela como prática. Nesse contexto, as pesquisas necessitam ser direcionadas aos temas relacionados à prática (Tucker & Schaltegger, 2016), gerando a integração entre pesquisadores e profissionais. Essa integração poderia proporcionar maior compreensão dos desafios e oportunidades que os profissionais enfrentam no mercado e assim, pesquisadores poderiam contribuir para gerar soluções imediatas no ambiente prático (Albu & Toader, 2012).

Jansen (2018) considera que a falta de comunicação entre as distintas teorias que podem ser usadas na literatura contábil limita o impacto da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial sobre a prática. As teorias mais utilizadas na pesquisa acadêmica em Contabilidade são das áreas de Economia, teoria da Organização, Sociologia e Psicologia (Malmi e Granlund, 2009). O autor argumenta que essas teorias não são específicas da Contabilidade Gerencial e levam a descobertas genéricas com baixa utilidade prática.

Grosu, Almășan e Circa (2014) ressaltam que o excesso de informações de natureza financeira e de relatórios fiscais não contribui com a utilidade da Contabilidade Gerencial. Nesse contexto, Odar, Kavčič e Jerman (2015) observaram que as empresas da Eslovênia não fizeram uso de informações gerenciais em momento de crise e, nos tempos pós-crise, fizeram uso das técnicas. Ao considerar a relação entre as práticas de CG, tradicionais ou modernas, Leite, Fernandes e Leite (2016) averiguaram que, em Portugal, as técnicas tradicionais são mais utilizadas, quando comparadas com as contemporâneas. No contexto da Malásia, Ayedh e Eddine (2015) afirmaram que a adoção do *Balanced Scorecard*, uma técnica de CG considerada contemporânea, influenciou, significativamente, a rentabilidade das empresas, a satisfação do cliente, a posição de mercado em relação ao crescimento de vendas para serviços e produtos existentes, ressaltando a relevância das práticas no processo de gestão.

No contexto nacional, Wanderley (2014) aponta que as mudanças de CG respondem de forma mais significativa às pressões externas, tais como mudanças de marco regulatório, mudança de controle acionário, pressão da opinião pública e setorial. Frezatti, Aguiar, Wanderley e Malagueño (2015) apontam para a predominância de abordagens quantitativas em detrimento de outras estratégias mais interacionistas, a exemplo dos experimentos.

No que concerne à adoção de inovações em práticas de Contabilidade Gerencial, para Busco, Caglio e Scapens (2015), é muito difícil encontrar a mesma prática de CG implementada em diferentes organizações. A adoção dessas inovações está no centro de uma rede difusa, na qual o profissional interage com outras técnicas e tecnologias, e diferentes interesses de pesquisa e informação podem ser acomodados por meio de um processo constante de questionamentos e reinvenção. O conhecimento a respeito de que maneira a difusão das inovações é afetada pela interação das características dos profissionais com as das inovações é limitado, ressaltam Ax e Greve (2017).

Assim, quando uma inovação difusa é compatível com os valores e as convicções de uma empresa, ela é adotada antecipadamente. Além disso, a inovação difusa é adotada mesmo que tardiamente, quando se verifica a probabilidade de redução de perdas. Os estudos de Ax e Greve (2017), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016) ponderam de que modo as diferenças nas barreiras que impedem o envolvimento eficiente da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial com a prática influenciam a adoção dessas práticas.

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa de abordagem quantitativa, perante o problema, fez uso de *survey* como estratégia de pesquisa (Creswell, 2010). Os dados foram coletados mediante aplicação de questionário eletrônico enviado por *e-mail* – por meio do *google forms* – aos conselheiros de contabilidade pertencentes aos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) de cada estado e ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Também foram enviados *e-mails* a alunos e professores de Contabilidade. No texto, o primeiro grupo também é referido por profissionais da contabilidade enquanto o segundo grupo também se refere a pesquisadores.

A escolha dos atores (conselheiros do CRC e professores de Contabilidade) deu-se em consonância com Rogers (1983), quando afirma que as decisões de inovação podem emergir de autoridade, no sentido de que escolhas, para adotar ou rejeitar uma inovação, são feitas por um número relativamente pequeno de indivíduos em um sistema que possui poder, *status* ou *expertise* técnica. Assim, escolheram-se os conselheiros do CRC, pois eles são membros do órgão de representação técnica profissional. Já os alunos e professores de Contabilidade fizeram parte do estudo por serem formadores dos futuros profissionais da contabilidade e, geralmente, também serem pesquisadores.

Contatou-se cada CRC, por *e-mail*, solicitando a divulgação da pesquisa para os conselheiros. Da mesma forma, foi contatado o CFC, em Brasília, no intuito de que este ressaltasse a importância, nos CRCs, em responder à pesquisa realizada. Além disso, buscou-se o *e-mail* de cada conselheiro para envio individual do questionário. A busca ocorreu nos *sites* dos CRCs assim como no mecanismo de pesquisa do *Google*. De um total de 845 conselheiros, foram identificados os *e-mails* de 566 (67%) deles. Entretanto, 99 *e-mails* retornaram como inválidos, demonstrando a desatualização das informações nos *sites* pesquisados. Ainda foram contatados 33 conselheiros por meio de rede social.

Em relação aos *e-mails* dos pesquisadores, foi solicitado aos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade (PPGCC) brasileiros que enviassem a pesquisa a seus alunos e professores. Foram enviados *e-mails* aos seguintes PPGCCs: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Universidade Comunitária Regional de Chapecó (Unhochapecó), Universidade de São Paulo (USP), Universidade Estadual de Maringá (UEM), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade Federal de Brasília (UnB), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Universidade Federal do Amazonas (UFAM), Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade Presbiteriana Mackenzie (Fucape), Universidade Regional de Blumenau (FURB). A amostragem é não probabilística por acessibilidade, conforme modelo *snowball*.

Consubstanciados por Rogers (1983), o instrumento de pesquisa buscou identificar dados descritivos do perfil dos respondentes. Essa medida proporcionou filtrar quais professores realmente atuam na docência e como pesquisadores daqueles que estão em início de carreira acadêmica. Além disso, dados demográficos sobre o tempo de experiência profissional e docência, corroboraram para justificar a amostra desses atores como: corpo profissional e de pesquisadores em Contabilidade.

O instrumento de pesquisa foi enviado aos profissionais (conselheiros) e pesquisadores (alunos e professores) na primeira semana de maio/2017, sendo reenviado após quinze dias, resultando 121 respostas. Vinte e uma respostas foram invalidadas, pois o respondente não preencheu todos os campos, totalizando 100 respostas válidas.

O questionário, validado por Tucker e Schaltegger (2016), com alfa de Cronbach de 0,79 – 0,86 – 0,71, compõe-se por 54 questões, divididas em oito blocos. Devido ao questionário ter sido traduzido para o contexto brasileiro, foi realizado pré-teste com estudantes de doutorado e profissionais da contabilidade, os quais não participaram da investigação. As questões foram estruturadas em uma escala de cinco pontos, variando entre concordo totalmente (5) e discordo totalmente (1).

O primeiro bloco do questionário contém nove questões relacionadas às características do respondente e à organização na qual ele desempenha suas atividades profissionais. O segundo bloco contém cinco questões e referem-se aos profissionais que atuam com CG. O terceiro bloco, composto por cinco questões, refere-se à avaliação da percepção quanto à extensão do *gap* entre a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e a prática. Os blocos de quatro a sete são compostos de oito questões cada, sendo que o bloco 4 objetiva medir como os resultados da pesquisa interagem com a prática organizacional.

As questões que abordam as fases da difusão-inovação estão nos blocos 5 a 8. O bloco 5 refere-se à fase da descoberta e tem por objetivo medir como os resultados da pesquisa interagem com a prática organizacional. O bloco 6 refere-se à fase da tradução e objetiva verificar de que modo a generalização dos resultados da pesquisa atinge a prática organizacional. O bloco 7 contém questões relativas a fase da disseminação e busca medir de que forma os resultados de pesquisas atingem as organizações e o bloco 8 refere-se à fase da mudança e tem por objetivo determinar em que medida a pesquisa, em CG, influencia a prática. No último bloco, três questões foram direcionadas a avaliar os esforços realizados, por associações profissionais (CRCs), para superar a lacuna entre pesquisa e prática.

Para apresentação dos resultados, utilizaram-se a estatística descritiva e a análise fatorial confirmatória (Bittencourt, Creutzberg, Rodrigues, Casartelli & Freitas, 2011). Utilizou-se análise fatorial confirmatória, pois o questionário já havia sido validado por Tucker e Schaltegger (2016). Assim, como houve a tradução das questões, optou-se pela confirmação dos resultados no contexto brasileiro.

Na Tabela 2, apresentam-se o total de conselheiros por estado, a quantidade de *e-mails* identificados (enviados individualmente) e a quantidade de *e-mail* inválidos (*e-mails* que retornaram).

Tabela 2

E-mails enviados aos conselheiros

	UF	Nº de Cons.	E-mails Enviados	Inv.		UF	Nº de Cons.	E-mails Enviados	Inv.		UF	Nº de Cons.	E-mails Enviados	Inv.
NORTE	AC	12	11	2	NORDESTE	AL	23	15	3	CENTRO OESTE	DF	54	29	8
	AM	24	15	6		BA	7	2	1		MS	27	17	6
	AP	22	7	2		CE	31	16	2		MT	46	41	5
	RR	18	11	2		MA	12	6	2		GO	10	7	1
	PA	15	10	2		PB	22	17	1	SUDESTE	SP	73	59	7
	RO	21	14	4		PE	34	22	6		MG	71	48	11
	TO	18	11	3		PI	20	14	-		ES	32	25	2
				RN	30	24	3	RJ	51		19	4		
SUL	PR	54	42	2	SE	24	13	3						
	RS	52	43	8										
	SC	42	28	3										
											Total	845	566	99

Fonte: elaborado pelos autores.

Ademais, foi realizada revisão sistemática de literatura nas bases de dados *Ebscohost*, *CAPES* e *Web of Science*, utilizando os descritores “*Diffusion Theory*”, “*Knowledge Dissemination*”, “*Diffusion of Innovation Theory*”, “*Gap Research Practice*”, “*Management Accounting*” para fundamentação do referencial teórico-empírico.

4. Apresentação e discussão dos resultados

A primeira parte do estudo dedicou-se a caracterizar os respondentes. Consideraram-se válidas 100 respostas, sendo 83 professores (pesquisadores) e 17 conselheiros (profissionais), em que 39% dos respondentes são do gênero feminino, enquanto 61% do gênero masculino. A maioria dos respondentes (91%) é formada em Ciências Contábeis, sendo que a maioria possui titulação máxima mestrado (54%). A faixa etária dos respondentes está entre 31 e 40 anos (34%) e 41 e 50 anos (32%). Ressalta-se que, apesar do contato com o CFC, com os CRCs e envio individual de *e-mail* aos conselheiros, apenas dezessete deles responderam à pesquisa.

Houve respondentes de 18 estados brasileiros, não havendo respondentes dos seguintes estados: Alagoas, Amazonas, Amapá, Ceará, Maranhão, Piauí, Roraima, Sergipe e Tocantins. Dos respondentes, 50% são residentes na região Sul do Brasil, 26% na região Sudeste, 7% na região Nordeste, 13% na região Centro-Oeste e 2% na região Norte. A maioria dos respondentes (34%) possui mais de vinte anos de atuação profissional, sendo que 35% atuam em universidade pública e 42% em universidades privadas, nas quais 48% são IES de grande porte.

No segundo bloco da pesquisa, os respondentes foram questionados sobre a atuação dos profissionais que atuam em CG. Desses, 42% acreditam que os profissionais não publicam em revistas acadêmicas e, para 47%, os profissionais que atuam em CG não possuem o hábito de ler revistas acadêmicas. Apesar disso, os respondentes consideram que 49% pesquisam em revistas acadêmicas e 48% participam de eventos científicos. Entretanto, 61% dos profissionais não ministram cursos e/ou palestras.

A seção 3 tratou da percepção quanto à extensão da lacuna entre a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e a prática e quanto importante esta lacuna se apresenta. Percebe-se uma diferença entre a percepção dos profissionais e pesquisadores, no que tange à pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial ser isolada da prática: a média das respostas dos professores foi de 2,73, enquanto a dos membros dos CRCs foi de 3,6 (Tabela 3), demonstrando que os conselheiros sentem, em maior medida do que os professores, que a pesquisa está, demasiadamente, isolada da prática. Esses resultados são consistentes com Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016), os quais observaram unanimidade na percepção da lacuna entre a pesquisa e a prática em CG. Victor-Ponce e Colomina (2016) apontam que há necessidade de redução dessa lacuna.

Tabela 3

Comparação das percepções entre conselheiros e pesquisadores sobre a relação pesquisa e prática

Item	Variação*				Média		Desvio Padrão	
	Mín.		Máx.		Prof.	Cons.	Prof.	Cons.
	Prof.	Cons.	Prof.	Cons.				
1. Pesquisa acadêmica em CG é, demasiadamente, isolada da prática	1	2	5	5	2,73	3,6	1,16	1,18
2. Pesquisa acadêmica deve basear-se na prática	1	4	5	5	4,18	4,53	0,92	0,51
3. Geralmente, a pesquisa acadêmica ocorre com base na prática	1	1	5	5	3,30	3,06	1,07	1,22
4. A prática em CG deve considerar os resultados da pesquisa acadêmica	1	2	5	5	4,05	3,93	0,89	0,88
5. A prática em CG considera as descobertas de pesquisas acadêmicas	1	1	5	4	3,01	3,07	1,11	1,03

Fonte: dados da pesquisa.

Onde: * A variação para todos os itens é 1- discordo totalmente, 5 concordo totalmente.

A necessidade de a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial ser baseada na prática foi percebida em 91% das respostas, bem como a necessidade de utilizar a prática nas pesquisas acadêmicas (84%). Isso mostra que a maioria dos respondentes, entre pesquisadores e profissionais, considera que a pesquisa deve basear-se na prática. No entanto, 40% dos respondentes percebem que a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial não considera os resultados da prática. Albu e Toader (2012) ressaltam que iniciativas de integração entre profissionais e pesquisadores, atenderiam ao propósito de ambos os lados, proporcionando aos acadêmicos maior compreensão dos desafios e oportunidades do mercado e aos profissionais a possibilidade de encontrar soluções imediatas para as necessidades do ambiente prático. Silva e Ott (2012) em estudo realizado com contadores do Rio Grande do Sul (RS) constatou que a maioria dos profissionais da contabilidade não mantém contato com pesquisadores da área de Contabilidade nem ao menos uma vez ao ano o que reforça esse distanciamento.

As questões reunidas no bloco quatro mediram como os resultados da pesquisa interagem com a prática organizacional. Entre os respondentes, 37% acreditam que a seleção das questões de pesquisa pelos acadêmicos é influenciada de forma inadequada pelos negócios. Já 53% dos respondentes creem que os tópicos de pesquisa, selecionados pelas pesquisas acadêmicas, não atendem às necessidades práticas. Enquanto 48% pensam que as questões de pesquisa formuladas são restritas e não consideram a multidisciplinaridade das disciplinas, 43% discordam. O restante (57%) concorda que a maioria dos pesquisadores não se preocupa com problemas que emergem da prática, bem como aqueles que observam as necessidades imediatas de curto prazo.

Esses resultados estão em consonância com os achados Tucker e Parker (2014), ao afirmarem que a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial não está suficientemente envolvida com a prática. Tucker e Schaltegger (2016) afirmam que o problema da lacuna entre teoria e prática na produção de conhecimento ocorre porque as questões de pesquisa colocadas pelos acadêmicos estão desconectadas das pressões que os profissionais enfrentam diariamente.

Foi senso comum entre os respondentes (96%) que o contato direto entre pesquisadores e profissionais deve melhorar a qualidade da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial, e a maioria (75%) considera uma barreira importante, no sentido de geração de resultados de pesquisa mais relevantes, pois as práticas de CG, em sua maior parte, permanecem confidenciais. Uma das explicações para Tucker e Parker (2014) é a experiência prática limitada à falta de incentivos aos pesquisadores em CG. Silva e Ott (2012) concluem que a comunicação é uma importante barreira entre a pesquisa e a prática contábil.

O bloco cinco, que reúne as etapas de persuasão e da decisão (fase da tradução), verificou como a generalização dos resultados da pesquisa atinge a prática organizacional. Rogers (1983) especifica que na etapa da persuasão, o indivíduo busca ativamente informações sobre a nova ideia, por isso a vantagem relativa, a compatibilidade e a complexidade influenciam a formação da atitude. A etapa da decisão consiste na aceitação ou rejeição da adoção de uma inovação. Quase a totalidade dos respondentes (95%) pensa que a realização de simpósios, realizados em conjunto (entre pesquisadores e profissionais), pode melhorar o engajamento entre academia e prática profissional. Os resultados de Silva e Ott (2012) constataram que a maioria dos profissionais da contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul não participam de congressos e eventos de Contabilidade.

Outrossim, 94% veem de forma positiva a ideia de que, se os acadêmicos tivessem a oportunidade de atuar nas organizações, o trabalho em equipe (93%) e a formação prática (91%) poderiam melhorar a relação pesquisa-prática. Tucker e Parker (2014) revelam que o modo como a pesquisa publicada foi escrita e a falta de acessibilidade às revistas acadêmicas pelos profissionais são fatores explicativos para a formação da lacuna entre pesquisa e prática. Victor-Ponce e Colomina (2016) apontam que são escassas as revistas destinadas aos profissionais da contabilidade.

O bloco seis, que reúne questões que caracterizam a etapa da implementação (fase da disseminação), propôs-se a medir como os resultados de pesquisas atingem as organizações. É nesse estágio que a nova ideia é posta em prática (Rogers, 1983). Verificou-se que 63% dos respondentes acreditam que os profissionais de mercado não acessam pesquisas acadêmicas. Tucker e Schaltegger (2016) apontam a falta de acesso dos profissionais australianos à pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial como uma barreira pertinente à indisponibilidade, fato esse não observado nos profissionais alemães. Silva e Ott (2012) levantaram que 63% dos pesquisados lêem frequentemente periódicos de contabilidade e desses 43% se interessam por temas de CG.

Rogers (1983) infere que um indivíduo pode desenvolver uma necessidade, quando descobre a existência da inovação. Portanto, as inovações podem levar a necessidades ou vice-versa, e o conhecimento da existência de uma inovação pode criar motivação para a sua adoção. Ao observar os resultados dessa investigação, verificou-se que 74% pactuam com a ideia de que importantes resultados de pesquisa não são efetivamente disseminados para o público profissional e 86% consideram que muitos resultados de pesquisas poderiam ser úteis para os gestores, mas não são utilizados. Para 12% dos respondentes, não é necessário melhorar a forma com que os resultados de investigações são transmitidos para os gestores, enquanto a grande maioria (86%) pensa que sim.

O conhecimento é a informação necessária para usar uma inovação adequadamente. O adotante deve entender como funciona essa nova ideia e usá-la corretamente e assim por diante (Rogers, 1983). Os achados do estudo apontam que, em relação à atualização e ao conhecimento dos gestores, para 74% dos respondentes, os gestores não estão atualizados em relação a publicações relevantes, divulgadas em revistas acadêmicas. Para 62%, os gestores não possuem conhecimento de como acessar os resultados da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e, para 68%, os gestores não estão atualizados com informações – levantadas por pesquisas acadêmicas – relevantes para a prática. Por fim, para 53% dos respondentes, os resultados de pesquisas acadêmicas são difíceis de localizar.

O penúltimo bloco (bloco sete) apresenta a fase da mudança (confirmação), que aborda o estágio na qual se efetuam mudanças organizacionais. O tomador de decisão busca o reforço de uma decisão de inovação já tomada, porém, é possível reverter essa decisão, se mensagens conflitantes sobre a inovação forem recebidas pelo tomador de decisão (Rogers, 1983). As questões dispostas nesse bloco objetivam determinar em que medida a pesquisa em CG gerencial influencia a prática.

Para 66% dos respondentes, o tempo insuficiente que os pesquisadores passaram no campo organizacional é uma grande barreira para a implementação dos resultados da investigação. O estudo de Victor-Ponce e Colomina (2016) reitera esses resultados para a ausência de interação da academia com as atividades profissionais. Já para 89% dos respondentes, a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial deve propor novas técnicas que atendam às novas necessidades e oportunidades enfrentadas pelos gestores. Apesar de mudanças no meio ambiente, os sistemas de CG resistem a essas mudanças ou mudam de forma muito lenta (Angonese & Lavarda, 2014).

Oitenta e oito por cento dos respondentes concorda que a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial deve direcionar mais atenção à identificação das condições necessárias para o sucesso da implementação de técnicas de contabilidade de gestão e, também, 88% concordam que a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial deve ser dirigida para explicar, compreender e criticar as motivações ou resultados da adoção e utilização de técnicas de Contabilidade de Gestão.

A pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial, para 72% dos respondentes, deve concentrar-se em questões de comunicação, liderança e construção de confiança que possam facilitar a mudança, enquanto 64% acreditam que a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial deve concentrar-se em avaliar a eficácia das técnicas e abordagens utilizadas pelos profissionais. Entretanto, para 64% dos respondentes, muitos profissionais não têm capacidade crítica para avaliar pesquisas e 57% pensam que muitos profissionais não têm formação suficiente para utilizar os resultados de pesquisas.

No último bloco (bloco oito), três questões foram direcionadas a avaliar os esforços realizados pelas associações profissionais (Conselhos Regionais de Contabilidade), para superar a lacuna entre pesquisa e prática. Entre os respondentes, 72% deles acreditam que os CRCs possuem um papel importante na redução da lacuna entre a pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e a prática em CG, e 59% pensam que os CRCs não são efetivos na redução da lacuna entre a pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial e a prática em CG. No entanto, enquanto 40% entendem que os CRCs contribuem para a diminuição da lacuna, 45% discordam. Esses resultados estão em consonância com Tucker e Schaltegger (2016) quando apontam, tanto na Alemanha quanto na Austrália, o importante papel que órgãos profissionais desempenham para a superação da lacuna entre pesquisa e prática, bem como na observação de que esses órgãos poderiam fazer um pouco mais para reduzir esse *gap*.

Em relação às fases da difusão-inovação, consideradas barreiras para a difusão da Contabilidade Gerencial, os resultados desta pesquisa (Tabela 4) evidenciam que não há uma fase que seja totalmente responsável pela imposição de barreiras entre a teoria e a prática. Entretanto, existe predominância que aponta a fase da tradução como maior preocupação dos respondentes, tanto para os profissionais (membros dos CRCs) quanto para os pesquisadores (professores de Contabilidade), sendo apontada como aquela que possui o maior potencial em aumentar o *gap* entre pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e prática.

Tabela 4

Avaliação dos respondentes quanto às barreiras de difusão

	Barreiras			
	Descoberta (Conhecimento)	Tradução (Persuasão e decisão)	Disseminação (Implementação)	Mudança (Confirmação)
Profissionais	24%	28%	22%	26%
Pesquisadores	22%	29%	23%	26%

Fonte: dados da pesquisa.

Ante o exposto, conforme análise realizada, utilizando o instrumento original de Tucker e Schaltegger (2016), todas as barreiras podem dificultar a adoção de resultados de pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial no cotidiano da prática. Uma vez identificadas as barreiras, é necessário o engajamento na solução das dificuldades. Nesse sentido, os achados deste estudo explicitam que não há grandes percentuais de diferença entre o reconhecimento de uma barreira em detrimento à outra na opinião tanto de conselheiros quanto de professores.

Com o propósito de analisar a confiabilidade do instrumento original proposto por Tucker e Schaltegger (2016), realizaram-se análises preliminares das variáveis. Constatou-se que não havia dados omissos, pois o uso do *google forms* exige a completude das respostas. Em relação à estatística descritiva dos dados, observou-se que as medidas de assimetria estavam abaixo de 1,7 e a curtose abaixo de 1,9, indicando “que os resíduos não têm uma distribuição normal perfeita; para uma variável normalmente distribuída, a assimetria (uma medida de simetria) deve ser zero e a curtose (que mede quão alta ou atarracada é a distribuição normal) deve ser 3” (Gujarati & Porter, 2011, p. 150).

Na sequência, realizou-se análise fatorial para reduzir as variáveis em dimensões latentes. O objetivo era confirmar se as questões utilizadas por Tucker e Schaltegger (2016) representavam adequadamente as barreiras descritas por Brownson *et al.* (2006), Rogers (1983), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016), uma vez que o instrumento de pesquisa foi traduzido e era possível a necessidade de adaptá-lo.

Questões que apresentaram comunalidades divididas foram retiradas do modelo e foram fixadas na barreira em que cargas eram mais representativas. Inicialmente, para análise fatorial confirmatória, foi realizada a extração dos componentes principais, até que se verificou a adequação da matriz correlacional quanto aos pressupostos necessários à análise multivariada, como a ausência de multicolinearidade e a fatorabilidade dos dados. O indicador KMO foi igual a 0,681.

Decidiu-se pela extração de quatro fatores pelo método dos fatores principais, rotação ortogonal *varimax*. A consistência interna dos fatores foi medida pelo *Alpha* de *Cronbach* (0,782). A solução fatorial encontrada (explicando 71,55% da variância total) apontou para quatro fatores com *eigenvalues* maior que 1, os quais apresentaram uma distribuição dos itens divergente à encontrada no questionário original. Com base na matriz correlacional e na distribuição de cargas dos fatores, a escala validada foi reduzida para 10 questões, conforme Tabela 5.

Tabela 5

Matriz de Componentes

	Componente			
	1	2	3	4
A maioria dos pesquisadores não se preocupa com problemas que emergem da prática, bem como àqueles que observam as necessidades imediatas de curto prazo. (descoberta)	,390	,508	-,345	,313
Os profissionais de mercado preferem se informar por outros meios em detrimento aos resultados de investigações acadêmicas. (disseminação)	,329	,478	,072	,601
Investigações que utilizam o método de pesquisa-ação provavelmente melhorará muito a coerência da pesquisa acadêmica aos praticantes. (tradução)	,561	,437	-,320	-,272
Equipes conjuntas de pesquisa (academia e profissionais) são susceptíveis de melhorar significativamente, na medida em que os praticantes são capazes de entender como a pesquisa acadêmica foi escrita. (tradução)	,751	,243	-,129	-,365
Muitos resultados de pesquisas que poderiam ser úteis para os gestores não são utilizados. (disseminação)	,585	,166	,593	,110
Os gestores não estão atualizados com informações relevantes para a prática, levantadas por pesquisas acadêmicas. (disseminação)	,268	,173	,847	-,164
A pesquisa acadêmica deve direcionar mais atenção à identificação das condições necessárias para o sucesso da implementação de técnicas de contabilidade de gestão. (mudança)	,710	-,295	-,175	-,015
A pesquisa acadêmica deve ser dirigida para explicar, compreender e criticar as motivações ou resultados da adoção e utilização de técnicas de contabilidade de gestão. (mudança)	,702	-,556	,046	,165
A pesquisa acadêmica deve se concentrar em questões de comunicação, liderança e construção de confiança que podem facilitar a mudança. (mudança)	,603	-,444	-,080	,391
O contato direto entre pesquisadores e profissionais deve melhorar a qualidade da pesquisa acadêmica. (descoberta)	,683	-,085	-,068	-,372

Fonte: dados da pesquisa.

Com isso, as fases apresentaram questões diferentes do instrumento de Tucker e Schaltegger (2016), e novos resultados foram encontrados (Tabela 6).

Tabela 6

Avaliação dos respondentes quanto às barreiras de difusão após análise fatorial

	Barreiras			
	Descoberta (Conhecimento)	Tradução (Persuasão e decisão)	Disseminação (Implementação)	Mudança (Confirmação)
Profissionais	25%	26,7%	23,7%	24,6%
Pesquisadores	23,6%	27,4%	24%	25%

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que os resultados são próximos ao original, mantendo-se a fase de tradução como a principal barreira. Porém, na percepção dos profissionais, a segunda barreira que mais influencia na lacuna entre teoria e prática é a descoberta, seguida da mudança e disseminação por último. Na percepção dos pesquisadores, a ordem permaneceu inalterada.

Essa escala final se afastou do instrumento original Tucker e Schaltegger (2016) e fornece indícios de necessidade de revisão do instrumento. Ressalta-se, que no estudo original, os autores fizeram uso de um número restrito de entrevistados e que, apesar de terem indicado medidas de confiabilidade e realização do teste de Média ANOVA, grande parte da análise fundamentou-se pela técnica de análise de conteúdo.

4.1 Implicação dos Resultados

O processo de desenvolvimento da inovação consiste em todas as decisões, atividades e impactos que decorrem do reconhecimento de uma necessidade ou problema. Nesse contexto, a difusão da inovação pode encontrar barreiras que restringem a adoção deste processo.

A pesquisa de Tucker e Schaltegger (2016) evidenciou que uma barreira comum que impede a aproximação da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial com a prática, na Alemanha e Austrália, é a falta de comunicação entre as pessoas. Em estudo nacional, Silva e Ott (2012) reforçam essa observação. Esse estudo corrobora os achados desses autores, pois 96% dos respondentes concordam que o contato direto entre pesquisadores e profissionais pode proporcionar a melhora da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial. Essas percepções vão ao encontro da teoria da Difusão das Inovações, na qual a inovação é comunicada por meio de canais entre os membros de um sistema, proporcionando um processo de convergência (ou divergência) à medida que dois ou mais indivíduos trocam informações.

Diferente da Austrália, onde a principal barreira é o acesso às pesquisas acadêmicas, nesse estudo somente 53% dos respondentes pensam que os resultados são difíceis de serem localizados. Assim como na Alemanha, onde a principal barreira, apontada por Tucker e Schaltegger (2016), foi a irrelevância de tópicos pesquisados por acadêmicos, no Brasil, apenas 53% dos respondentes acreditam que os tópicos de pesquisa selecionados pelos acadêmicos não atendem às necessidades práticas.

Quase a totalidade dos respondentes concorda que o engajamento conjunto entre pesquisadores e profissionais, seja na participação de eventos realizados em conjunto ou na troca de experiências, nas quais acadêmicos possam conhecer o mercado, proporcionaria uma redução da lacuna entre teoria e prática. Assim como Wilson *et al.* (2010) identificaram que o crescente interesse em reduzir essa lacuna, percebe-se, entre os respondentes, que há uma disposição para isso.

Na fase denominada “conhecimento”, o indivíduo ganha alguma compreensão do funcionamento da inovação quando exposto a ela (Rogers, 1983). A fase da tradução, conforme aponta Tucker e Schaltegger (2016), é um dos principais obstáculos na lacuna entre teoria e prática. Essa fase representa a falha na comunicação do conhecimento e refere-se à compreensão da pesquisa, em que as descobertas são, muitas vezes, prejudicadas pela má apresentação, como a atenção excessiva à metodologia e teoria, ou ignorando quaisquer implicações de pesquisa que tenham potencial relevância e interesse para os profissionais.

Na sequência, a fase da mudança é considerada o segundo maior obstáculo pelos respondentes. Nessa fase, as partes envolvidas precisam estar prontas, dispostas e capazes de abraçar novas formas de operar. Os pesquisadores consideram a fase da descoberta o menor obstáculo. Já para profissionais, a fase da disseminação é o menor obstáculo dentre as fases da difusão do conhecimento.

Jansen (2018) sugere que a pesquisa intervencionista pode ser um caminho para que os pesquisadores da Contabilidade Gerencial obtenham experiência na realização de revisões de literatura que identifiquem ideias de como resolver problemas práticos. O autor afirma que essa revisão é focada em um problema prático específico e reúne toda a literatura sobre como esse problema poderia ser resolvido. Oyadomari, Silva, Mendonça Neto e Riccio (2014) corroboram que a abordagem intervencionista pode contribuir para o desenvolvimento de uma teoria em Contabilidade Gerencial.

Flamholtz (1983) já alertava que a contabilidade tende a focar em aspectos do processo contábil isoladamente do contexto organizacional e Scapens (1994) considera que os pesquisadores devem focar mais na prática da Contabilidade Gerencial. Pode-se entender que tal afirmação já era um indicativo para que as pesquisas em Contabilidade não sejam isoladas da prática.

5. Considerações Finais

Este estudo contribui para o debate a respeito da relevância da pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e a prática em Contabilidade Gerencial e fornece evidências em relação à natureza, extensão e difusão da percepção dos pesquisadores e profissionais de contabilidade (representados por membros dos Conselhos Regionais de Contabilidade). O estudo avança em relação à discussão original com base nos estudos de Tucker e Lowe (2014), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016), pois trabalha com uma amostra numérica superior e faz uso de análise fatorial para validação das escalas. Ademais, indica avanços que devem ser direcionados para que a pesquisa em Contabilidade Gerencial se aproxime da prática.

Em relação à pesquisa em Contabilidade Gerencial (CG), verificou-se que os profissionais sentem, em maior medida do que os professores, que a pesquisa está, demasiadamente, isolada da prática, e é unânime a percepção da necessidade de se apropriar das problematizações advindas da prática nas pesquisas acadêmicas.

O uso da teoria da Difusão permitiu *insights* mais profundos acerca das barreiras que impedem o engajamento mais efetivo entre pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial e prática. Nesse sentido, essa investigação, em vez de discutir uma potencial lacuna sobre a teoria e a prática, faz uso do *framework* concebido pela teoria da Difusão da Inovação para identificar quais fatores podem ser considerados como impeditivos da difusão da pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Os resultados indicaram que a difusão da pesquisa em Contabilidade Gerencial, no contexto brasileiro, encontra dificuldades ou barreiras, conforme as quatro fases descritas por Brownson *et al.* (2006), Rogers (1983), Tucker e Parker (2014) e Tucker e Schaltegger (2016). As percepções indicaram uma leve predominância, de forma unânime pelos respondentes professores de Contabilidade e corpo profissional, na fase da tradução, representada por falhas de comunicação do conhecimento, por redução à compreensão da pesquisa, pelo direcionamento da pesquisa em temáticas não aplicáveis aos interesses do corpo profissional. Esses resultados indicam que as quatro fases representam empecilhos ou barreiras para a difusão dos resultados da pesquisa em Contabilidade Gerencial no desenvolvimento da atividade profissional.

Os resultados e conclusões deste estudo devem ser observados com limitações, uma vez que, apesar das diversas tentativas, houve um número pequeno de conselheiros considerados representantes do corpo profissional que participaram do estudo. Como proposta de continuidade deste estudo, a construção de um novo instrumento de pesquisa que melhor caracterize as barreiras de difusão da pesquisa em Contabilidade Gerencial apresenta-se como contribuição para a compreensão da lacuna entre pesquisa e prática em Contabilidade Gerencial.

Referências

- Albu, C. N. & Toader, S. (2012). Bridging the gap between accounting academic research and practice: some conjectures from Romania. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 11(2), pp. 163-173.
- Angonese, R. & Lavarda, C. E. F. (2014). Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 25(66), pp. 214-227. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Ax, C. & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, pp. 59-74. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.007>
- Ayedh, A. M. A. & Eddine, C. O. H. (2015). The impact of advance management accounting techniques on performance: The case of Malaysia. *Middle East Journal of Business*, 10(2), pp. 3-13. <https://doi.org/10.5742/MEJB.2015.92633>
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F. & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), pp. 79-82.
- Bittencourt, H. R., Creutzberg, M., Rodrigues, A. C. R., Casartelli, A. O. & de Freitas, A. L. S. (2011). Desenvolvimento e validação de um instrumento para avaliação de disciplinas na educação superior. *Estudos em Avaliação Educacional*, 22(48), pp. 91-113.
- Brownson, R. C., Kreuter, M. W., Arrington, B. A., & True, W. R. (2006). From the Schools of Public Health. *Public health reports*, 121(1), pp. 97-103.
- Busco, C., Caglio, A., & Scapens, R. W. (2015). Management and accounting innovations: reflecting on what they are and why they are adopted. *Journal of Management & Governance*, 19(3), pp. 495-524.
- Creswell, J. W. (2010). Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. Tradução Magda Lopes. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, organizations and society*, 8(2-3), pp. 153-169. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90023-5](http://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90023-5)
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., Wanderley, C. A. & Malagueño, R. (2015). A Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil: Desenvolvimento, Dificuldades e Oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), pp. 47-68. <https://doi.org/10.4270/RUC.2015103>
- Grosu, C., Almășan, A. & Circa, C. (2015). Difficulties in the accounting research–practice–teaching relationship: Evidence from Romania. *Accounting and Management Information Systems*, 14(2), pp. 275-302.
- Gujarati, D. N. & Porter, D. C. (2011). *Econometria Básica-5*. AMGH Editora.
- Jansen, E. P. (2018). Bridging the gap between theory and practice in management accounting: reviewing the literature to shape interventions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), pp. 1486-1509. <http://10.1108/AAAJ-10-2015-2261>
- Leite, A. A., Fernandes, P. O. & Leite, J. M. (2016). Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the portuguese textile and clothing sector. *International Journal of Management Science & Technology Information*, (19), pp. 59-77.
- Malmi, T. & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), pp. 597-620. <http://doi.org/10.1080/09638180902863779>

- McLellan, J. D. (2014). Management Accounting Theory and Practice: Measuring the Gap in United States Businesses. *Journal of Accounting, Business & Management*, 21(1), pp. 53-68.
- Modell, S. (2014). The societal relevance of management accounting: An introduction to the special issue. *Accounting and Business Research*, 44(2), pp. 83-103. <http://doi.org/10.1080/00014788.2014.882741>
- Moehrle, S. R., Anderson, K. L., Ayres, F. L., Bolt-Lee, C. E., Debreceny, R. S., Dugan, M. T. & Plummer, E. (2009). The impact of academic accounting research on professional practice: An analysis by the AAA Research Impact Task Force. *Accounting Horizons*, 23(4), pp. 411.
- Odar, M., Kavčič, S. & Jerman, M. (2015). The role of a management accounting system in the decision-making process: evidence from a post-transition economy. *Engineering Economics*, 26(1), pp. 84-92.
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L., Mendonça Neto, O. R. & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), pp. 244-265. <http://doi.org/10.14392/ASAA.2014070204>
- Parker, L. D., Guthrie, J. & Linacre, S. (2011). The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), pp. 5-14. <http://doi.org/10.1108/09513571111098036>
- Rogers, E. M. (1983). Diffusion of innovation. 3^a. edition. New York: The Free Press.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp. 301-321. <http://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>
- Silva, A. P. B. & Ott, E. (2012). Um estudo sobre a interação entre a pesquisa científica e a prática profissional contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(2), pp. 204-220. <http://doi.org/10.17524/repec.v6i2.258>
- Sultan, F., Farley, J. U. & Lehmann, D. R. (1990). A meta-analysis of applications of diffusion models. *Journal of marketing research*, 70-77. 10.2307/3172552
- Tucker, B., & D. Lowe, A. (2014). Practitioners are from Mars; academics are from Venus? An investigation of the research-practice gap in management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), pp. 394-425. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2012-00932>
- Tucker, B. & Parker, L. (2014). In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2), pp. 104-143.
- Tucker, B. P. & Schaltegger, S. (2016). Comparing the research-practice gap in management accounting: A view from professional accounting bodies in Australia and Germany. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), pp. 362-400.
- Victor-Ponce, P. & Colomina, C. I. M. (2016). ¿ La investigación española en Contabilidad de Gestión está alejada de la práctica profesional? La opinión académica. *Revista de Contabilidad*, 19(1), pp. 45-54.
- Wanderley, C. (2014). Privatização e mudanças na contabilidade gerencial: os “drivers” de mudanças numa distribuidora brasileira de energia elétrica. *Revista Universo Contábil*, 10(3), pp. 94-113.
- Wilson, P. M., Petticrew, M., Calnan, M. W. & Nazareth, I. (2010). Disseminating research findings: what should researchers do? A systematic scoping review of conceptual frameworks. *Implementation Science*, 5(1), p. 91.

Uma análise da contribuição econômica e social das cooperativas agropecuárias brasileiras pela Demonstração do Valor Adicionado

Paola Richter Londero

<https://orcid.org/0000-0003-2059-9949> | E-mail: paolarlondero@gmail.com

Lívia Maria Lopes Stanzani

<https://orcid.org/0000-0001-8776-879X> | E-mail: stanzanilivia@gmail.com

Ariovaldo dos Santos

<https://orcid.org/0000-0003-0388-6284> | E-mail: arisanto@usp.br

Resumo

Objetivo: Avaliar a criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras e a sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a criá-la, comparando o processo com as empresas de finalidade lucrativa.

Método: As análises realizadas são baseadas em dados secundários obtidos do banco de dados do anual “Melhores e Maiores”, sendo a pesquisa classificada como *archival*. A amostra compreende 1.368 observações, distribuídas entre o período de 2010 a 2016, contendo cooperativas e empresas com finalidade lucrativa listadas no Ranking das 400 maiores do agronegócio brasileiro. Para a verificação das hipóteses, foi utilizado o teste estatístico *Mann-Whitney*.

Resultados: As cooperativas contribuem, significativamente, para a criação de riqueza no setor agropecuário brasileiro. No que tange à distribuição da riqueza criada, tanto as cooperativas quanto as demais empresas têm os colaboradores como principal grupo de destinação do valor adicionado. Ao contrário do esperado, a carga tributária suportada pelas cooperativas é estatisticamente similar à das demais organizações. Por fim, os cooperados recebem uma porcentagem do valor adicionado estatisticamente superior à recebida pelos investidores nas empresas, de modo consistente com o propósito da cooperativa.

Contribuições: As cooperativas contribuem para a economia do setor agropecuário criando e distribuindo riqueza, principalmente em momentos que as demais organizações se encontram em estagnação.

Palavras-chave: Riqueza criada; contabilidade; econômico-social; cooperativas agropecuárias.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 21/1/2019. Pedido de Revisão em 23/3/2019. Resubmetido em 17/4/2019. Aceito em 9/6/2019 por Dr^a. Márcia Martins Mendes De Luca (editora associada) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Em vista da crescente pressão da sociedade para que as empresas assumam a responsabilidade e aumentem a competitividade, há uma demanda significativa por ferramentas empresariais que mensurem e demonstrem os impactos gerados pelas organizações, tanto no âmbito econômico quanto social e ambiental (Server & Capo, 2011).

Nesse sentido, Duguid (2017) destaca que há ferramentas de avaliação de impacto disponíveis. Os instrumentos contábeis tradicionais, tais como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, são utilizados em conjunto a instrumentos complementares, como, por exemplo, Balanço Social, para auxiliar nesse processo. A necessidade de utilizar esses instrumentos complementares é intensificada nas sociedades cooperativas, que são entidades que objetivam tanto a ênfase social quanto a econômica. Para assegurar o alcance do objetivo social e econômico, as cooperativas promovem iniciativas de inclusão e desenvolvimento sustentável, que visam fortalecer os cooperados, a comunidade e o movimento cooperativista. Assim, reconhecer, mensurar e comunicar essas iniciativas se torna cada vez mais primordial, pois auxilia a garantir a fidelização dos cooperados, assegurar transações econômicas e demonstrar as contribuições que as cooperativas promovem.

Contudo, muitas vezes, tais ferramentas não estão padronizadas, o que não permite a comparação entre empresas e, conseqüentemente, que os *stakeholders* percebam o diferencial originado por cada tipo de organização. Webb (2017) destaca que há a necessidade de que os instrumentos contábeis reflitam as particularidades de cada arranjo organizacional, uma vez que somente assim será possível perceber realmente o impacto de tais organizações.

É claro, a métrica utilizada por esses instrumentos deve permitir a comparabilidade entre as diferentes entidades. Diante da necessidade e da importância de se mensurar o desempenho das organizações, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), componente integrante do Balanço Social, mostra-se um instrumento extremamente útil ao evidenciar como a entidade gera e distribui a riqueza criada entre os agentes econômicos que contribuíram para a sua geração (Ribeiro & Santos, 2004; Santos, 2005). Assim, devido a sua finalidade social e econômica, a DVA é um demonstrativo que permite a análise de desempenho econômico das empresas de forma comparativa, além de evidenciar o relacionamento da entidade com a sociedade na qual ela está inserida (Evraert & Riahi-Belkaoui, 1998; Santos & Hashimoto, 2003; Cunha, Ribeiro, & Santos, 2005).

Nesse contexto, inserem-se as sociedades cooperativas, consideradas entidades singulares no mercado (Ménard, 2011), com objetivos econômicos e sociais (International Co-operative Alliance [ICA], 2013). Torna-se necessário explorar e compreender como as sociedades cooperativas interagem com os seus ambientes socioeconômicos, interno e externo, principalmente no que tange à forma com que tais entidades criam e distribuem valor, visto que são tidas como meras intermediárias de mercado e, não, objetivo-fim (Bialoskorski Neto, 2012).

Duguid (2017, p.42) expõe que, “em geral, há um entendimento dentro do movimento cooperativo de que, por causa dos sete princípios subjacentes, deve haver resultados observáveis e previsíveis que diferem dos resultados observados em outras formas organizacionais”.

Assim, a questão norteadora desta pesquisa é: **A geração e distribuição de riqueza aos agentes econômicos nas cooperativas agropecuárias são comparáveis às das entidades de fins lucrativos do mesmo setor?** Portanto, a pesquisa tem como objetivo: avaliar a criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras e a sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a criá-la, comparando o processo ao das empresas de finalidade lucrativa que atuam no agronegócio. Para tanto, esse estudo apresenta, além dessa introdução, uma discussão teórica; em seguida, o método de investigação empregado, os resultados da pesquisa realizada e as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 Cooperativas e o seu compromisso com as partes interessadas

As cooperativas são tidas como organizações econômicas intermediárias de mercado, formadas para atender às aspirações econômicas e sociais de seus membros (ICA, 2013, Chaddad & Iliopoulos, 2013; Bialoskorski Neto, 2012). Tais organizações são consideradas singulares em função da ausência de finalidade lucrativa, estrutura de funcionamento, objetivo e influência da doutrina cooperativista, por meio de seus valores e princípios norteadores (Schneider, 2012). Os princípios do cooperativismo são: (1º) adesão livre e voluntária; (2º) gestão e controle democrático por parte dos sócios; (3º) participação econômica dos membros; (4º) autonomia e independência; (5º) educação, treinamento e informação cooperativa; (6º) cooperação intercooperativa e a integração cooperativa; e (7º) preocupação com a comunidade.

Para Hueth e Reynolds (2011), a cooperativa tem importante papel econômico e social de transformação na comunidade onde se encontra inserida. Tal organização gera oportunidades no mercado para um grupo de produtores que, anteriormente, eram desfavorecidos e permite uma distribuição de renda mais equitativa do que as demais organizações.

De acordo com a International Co-operative Alliance (ICA, 2013), essa distribuição de renda equitativa está vinculada ao 3º princípio do cooperativismo e à participação econômica dos membros, que determina a distribuição de retornos gerados baseada na participação econômica do cooperado e, não, na detenção do capital. Nesse sentido, segundo Michie (2011), os impactos econômicos gerados pelas cooperativas ainda podem ser ampliados devido à diversidade de indivíduos que detém a propriedade da cooperativa e à forma pela qual são beneficiados por sua existência.

Nesse sentido, a primeira hipótese do trabalho é proposta, H_1 : *As sociedades cooperativas contribuem significativamente para a criação de riqueza no setor agropecuário brasileiro.*

Ademais, segundo Michie (2011), em uma empresa de capital, os recursos são direcionados ao grupo que detém maior capital e, não, necessariamente, aos que interagem com a organização, como é o caso das cooperativas. Schneider (2012, p. 263) corrobora expondo que, na opinião de vários especialistas, o princípio da participação econômica é “um dos preceitos mais característicos e elemento chave para o futuro do movimento cooperativo. Por meio desse princípio, o cooperativismo contribui para a solução do problema da justa distribuição da riqueza e da renda”.

Tendo como base o seu papel em uma distribuição de riqueza e renda mais justa, a Constituição Federal de 1988 prevê o tratamento tributário adequado para o ato cooperado, ou seja, o ato “que não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (Art. 79, Lei n.º 5.764/1971). Assim, o resultado das transações com cooperados, denominado de sobras, não sofre a incidência de imposto de renda e contribuição social, conforme a Lei n.º 5.764/1971 e Lei n.º 10.865/2004, Art. 39. Nesse sentido, a segunda hipótese do trabalho é proposta, H_2 : *A parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas sociedades cooperativas é estatisticamente inferior à destinada pelas demais organizações.*

Outra singularidade das cooperativas brasileiras é a estrutura de financiamento. As cooperativas brasileiras são principalmente dependentes de capital de terceiros (Carvalho & Bialoskorski Neto, 2008), tendo em vista a dificuldade de atrair aportes complementares de capitais de seus cooperados, já que as cotas do capital não asseguram o direito do cooperado aos ativos líquidos da entidade. Além disso, destaca-se a inacessibilidade das cotas do capital a terceiros, estranhos à sociedade, o que reduz a sua liquidez, e também a limitação dos juros pagos sobre o capital próprio, conforme previsto na Lei n.º 5.764/1971. Com base nesse perfil de estrutura de financiamento, a terceira hipótese do trabalho é formulada, H_3 : *A parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros é estatisticamente superior à das demais organizações.*

Além disso, a cooperativa estabelece um vínculo forte com a comunidade, tendo em vista o 7º princípio do cooperativismo, que determina que as cooperativas trabalhem para o desenvolvimento sustentável de suas comunidades por meio de políticas aprovadas pelos seus membros. De acordo com a ICA (2013), existe um vínculo de autoajuda e autorresponsabilidade entre a cooperativa e todos os seus *stakeholders*, uma vez que as cooperativas surgem da demanda e estão enraizadas nas comunidades.

Assim, é necessário que a cooperativa trabalhe em prol do desenvolvimento econômico e social do seu cooperado, mas também de todos as partes envolvidas no negócio. Contudo, para que a cooperativa seja capaz de se perpetuar no mercado, além de gerar benefícios, torna-se necessário mensurá-los e evidenciá-los, a fim de fortalecer a sua imagem como cooperativa e modelo de negócio sustentável (ICA, 2013). Para Duguid (2017), muito pouco ainda é comunicado sobre as externalidades positivas e negativas que são geradas pelas sociedades cooperativas, o que reflete problemas de governança em tais entidades e acentua a assimetria de informação entre todos os envolvidos com a organização.

Nesse sentido, propostas, como as de Rixon (2013) e Beaubien e Rixon (2012), tentam trabalhar com indicadores voltados para evidenciação dos impactos gerados pelas cooperativas, no caso da amostra do estudo, cooperativas de crédito, com o objetivo de demonstrar com base nos princípios cooperativistas os diferenciais gerados em comparação às organizações de finalidade lucrativa. Novkovic (2006) também propõe a evidenciação dos impactos gerados pelas cooperativas por meio de métricas financeiras e não financeiras, contudo, destaca que poucas informações são divulgadas para o público externo.

De acordo com Duguid (2017), com o objetivo de evidenciar as contribuições e externalidades que as cooperativas proporcionam para a economia e região onde se encontram inseridas, novas ferramentas gerenciais estão ganhando força, tais como o Co-op Index, proposto por Hough (2015), o *Scorecard* de Sustentabilidade (Brown, Hicks & Leclerc, 2015) e outros relatórios tidos como mais tradicionais na literatura, mas que ainda são timidamente explorados pelas cooperativas, como o *Global Reporting Initiative* (GRI), o *International Integrated Reporting Framework* (IIRC) e o Balanço Social.

Dentre os últimos instrumentos citados, destaca-se o conceito de valor como norteador do seu desenvolvimento. Entre outros aspectos, tais relatórios têm o objetivo de demonstrar o que agrega valor à organização e como ela o distribui entre as partes interessadas.

2.2 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Desde a década de 1970, o conceito de valor adicionado passou a ser bastante utilizado pela literatura como instrumento de análise de desempenho e eficiência das companhias. Muitos estudos utilizaram a informação sobre a geração e distribuição da riqueza pelas empresas como forma de analisar a eficiência na gestão dos ativos, a dimensão da carga tributária, a distribuição da remuneração do capital investido e os impactos gerados para a sociedade (Bannister & Riahi-Belkaoui, 1991; Santos & Hashimoto, 2003; Ribeiro & Santos, 2004, Chan, Silva & Martins, 2007; Santos, Cunha, De Luca & Ribeiro, 2013; Esnard, Lyne & Old, 2017).

No Brasil, a geração e a distribuição da riqueza, ou valor adicionado, são evidenciadas na Demonstração de Valor Adicionado (DVA). Até 2007, a DVA era apresentada de forma voluntária por algumas empresas. No entanto, a partir da aprovação da Lei n.º 11.638/2007, a divulgação da DVA se tornou obrigatória para as companhias abertas brasileiras, resultando na emissão do pronunciamento técnico CPC 09 (2008) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. A norma emitida pelo órgão normatizador brasileiro surgiu da necessidade de definição de critérios padronizados para elaboração e divulgação da DVA pelas companhias.

Vale ressaltar que, apesar de a DVA não estar no escopo das demonstrações obrigatórias requeridas pelas normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (Iasb), o valor adicionado representa um indicador de desempenho muito próximo ao requerido pelas diretrizes do GRI - Valor Econômico Gerado e Distribuído (EVG&D) -, o que evidencia a sua relevância em nível internacional (Machado, Macedo & Machado, 2015). Assim, no escopo do CPC 09 (2008), destaca-se o fato de a demonstração do valor adicionado ser, também, um dos elementos componentes do Balanço Social.

De acordo com Santos e Hashimoto (2003, p. 155), a DVA pode ser entendida como “uma forma ordenada de apresentação da riqueza criada e distribuída pela empresa aos vários agentes econômicos que colaboram para a sua geração”. Nesse ponto, a DVA diferencia-se da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), tendo em vista que esta evidencia, apenas, a parcela da riqueza criada que é destinada aos sócios- representada pelo lucro líquido- enquanto a DVA apresenta, também, a parcela atribuível aos credores, empregados e governo (Santos & Hashimoto, 2003; Santos, 2005). Dessa forma, a DVA traz uma informação complementar em relação ao lucro, mostrando a alocação da riqueza criada pela empresa entre os seus diversos *stakeholders*.

A geração de riqueza é evidenciada na DVA pelo valor agregado pela companhia, que é calculado pela diferença entre receita e insumos adquiridos de terceiros, representando o quanto a entidade agrega de valor a esses insumos que são vendidos ou consumidos durante determinado período (Evraert & Riahi-Belkaoui, 1998; CPC 09, 2008). A elaboração da DVA está fundamentada no conceito econômico de valor adicionado, que é utilizado para a apuração do PIB do país. Existem, porém, diferenças temporais entre os modelos contábil e econômico no cálculo do valor adicionado, resultantes do regime de competência utilizado para fins contábeis. Enquanto o PIB está relacionado diretamente à produção, o valor adicionado contábil é gerado apenas no momento em que ocorre a venda do produto (De Luca, 1996; CPC 09, 2008).

Assim, em sua maior parte, a DVA é resultante da reestruturação das informações apresentadas pela própria DRE (CPC 09, 2008). Na primeira parte da demonstração contábil, devem ser apresentados os principais componentes da riqueza criada pela entidade, enquanto na segunda parte é apresentada a distribuição dessa riqueza e a remuneração destinada aos diversos agentes econômicos: pessoal, governo, capital de terceiros e capital próprio.

Atualmente, não há um modelo específico, regulamentado, para sociedades cooperativas. Apenas estão indicados no CPC 09 os modelos para empresas em geral, instituições financeiras bancárias e seguradoras. Nesse sentido, Londero e Bialoskorski Neto (2016) destacam que é necessário ter cuidado na análise das informações da DVA. As sociedades cooperativas são entidades singulares e, por essa razão, a evidenciação pela DVA tradicional pode gerar distorções na análise dos valores gerados e distribuídos, principalmente em função da dupla atuação do cooperado na cooperativa (Londero & Bialoskorski Neto, 2016).

3. Metodologia

Para alcançar o objetivo de pesquisa, o estudo apresenta abordagem consistente com o paradigma funcionalista. De acordo com Silva e Neto (2010), a partir dessa perspectiva de análise, a realidade é tida como concreta, objetiva e, normalmente, construída sob análise de dados de natureza quantitativa extraídos do fenômeno estudado. De acordo com Burrell e Morgan (1979), estudos sob essa orientação buscam analisar a regularidade dos fenômenos durante determinados períodos e observar relações causais entre seus elementos constituintes.

Seguindo a lógica do paradigma funcionalista, a pesquisa apresenta caráter exploratório-descritivo, aplicando a metodologia *archival* com utilização de dados secundários. O estudo baseia-se em informações obtidas no banco de dados da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), utilizado para a edição do anuário “Melhores e Maiores”. O banco de dados reúne as informações dos elementos componentes da Demonstração do Valor Adicionado, seguindo o padrão do CPC 09 – Modelo I Empresas em Geral, do período de 2010 a 2016. Os dados fornecidos já estavam atualizados para moeda de 31/12/2017, permitindo a comparação entre os períodos analisados, e foram convertidos para dólar com utilização da taxa de 31/12/2017 (R\$ 3,308 por US\$ 1,00). Ademais, também foram fornecidas informações sobre o número de cooperados, empregados e a classificação setorial da empresa no sistema agroindustrial brasileiro.

3.1 A amostra da pesquisa

A amostra explorada compreende as cooperativas e demais organizações com finalidade lucrativa que enviaram a Demonstração do Valor Adicionado para a Fipecafi e estão listadas no Ranking das 400 entidades maiores do agronegócio brasileiro, no período de 2010 a 2016.

Da amostra fornecida, foram excluídas as entidades que apresentaram valor adicionado distribuído (VAD) negativo nos períodos de análise, 1 cooperativa e 23 empresas de finalidade lucrativa, uma vez que, nesse caso, tais entidades não estão em um processo de criação de riqueza, e sim de consumo dessa riqueza. O VAD negativo ocorre quando o valor dos insumos adquiridos é superior à receita.

Com esse ajuste, a amostra totaliza 1.368 observações entre o período de 2010 a 2016. A Tabela 1 apresenta o número de cooperativas e demais organizações que compõe a amostra da pesquisa.

Tabela 1

Amostra da pesquisa dividida em cooperativas e demais entidades.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	44	54	51	45	53	58	56
Demais Entidades	144	145	154	147	146	148	141
Total da Amostra	188	199	201	190	193	204	193

Fonte: Fipecafi (2018).

O conjunto das demais entidades reúne o grupo elencado como organizações de finalidade lucrativa e é formado por meio da exclusão das sociedades cooperativas da amostra total. Cabe ressaltar que, como parte do processo para participação do *Ranking* das 400 entidades maiores do agronegócio brasileiro, cada organização deve enviar as suas demonstrações contábeis para a Fipecafi. Outra forma de participação é a disponibilização dessas demonstrações por meio de publicações. Assim, nesse *ranking* não estão incluídas todas as maiores cooperativas agropecuárias do Brasil, mas pode-se afirmar que dele faz parte um conjunto das mais representativas.

No que tange à representatividade da amostra, no ano de 2016, último ano analisado, as cooperativas alcançaram a marca de US\$4,7 bilhões em valor adicionado distribuído, enquanto as demais organizações somaram US\$32,7 bilhões, sendo que, nesse período, para efeito de participação econômica, o Produto Interno Bruto Brasileiro do setor agropecuário foi de US\$431,9 bilhões (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada [Cepea], 2018). Apesar de a amostra conter somente as cooperativas que enviam as suas demonstrações de forma voluntária, ela abrange grande parte das cooperativas de maior faturamento no Brasil, sendo principalmente localizadas nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Minas Gerais, considerados os estados berços e mais desenvolvidos do cooperativismo brasileiro (Pinho, 2004).

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva da amostra, expondo a média dos principais elementos de análise da pesquisa.

Tabela 2

Média dos principais elementos da amostra, em milhões de dólares de 31/12/2017.

Média	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ativo	779,1	740,7	689,9	821,0	699,2	781,3	817,1
PL	363,9	339,5	303,2	340,1	267,7	268,4	281,7
Riqueza Criada	134,7	135,6	125,3	160,2	142,5	123,4	118,5
VA Distribuído	185,8	178,6	163,6	206,6	182,3	210,5	194,1
Amostra	188	199	201	190	193	204	193

Legenda: PL – Patrimônio Líquido; VA – Valor Adicionado.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Por meio da estatística descritiva, é possível perceber que, de forma geral, as entidades da amostra são financiadas, em boa parte, por capital de terceiros. Como se vê, a participação do PL no valor do ativo, que em 2010 era de 46,7%, chega, em 2016, a 34,5%. Assim, é de se esperar que parcela significativa da riqueza criada deva ser distribuída para remunerar capital de terceiros. Em uma análise detalhada das sociedades cooperativas, o mesmo cenário é verificado. Em média, 63% do ativo dessas entidades é financiado por capital de terceiros, enquanto nas demais organizações a média é de aproximadamente 58%. Ademais, é possível observar que há um aumento médio de 40% sobre a riqueza criada por meio de valores recebidos em transferências, que engloba o valor adicionado distribuído, sugerindo certa dependência das organizações desse tipo de recurso para realizar a distribuição de valores entre as partes interessadas.

3.2 Variáveis de análise do valor adicionado e hipóteses da pesquisa

Com base no referencial teórico e no objetivo de avaliar a criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras e a sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a criá-la, comparando-se o processo ao das empresas de finalidade lucrativa, a pesquisa parte de três hipóteses. A primeira hipótese é relacionada à criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras:

- H_1 : As sociedades cooperativas contribuem significativamente para a criação de riqueza no setor agropecuário brasileiro.

Essa hipótese tem como base os estudos e dados apresentados por Londero e Bialoskorski Neto (2016), ICA (2013), Bialoskorski Neto (2012), Michie (2011), Organização das Cooperativas Brasileiras (2015) e Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento Brasileiro (2017), que justificam que as cooperativas agropecuárias contribuem, significativamente, para a economia do setor agropecuário, sendo que boa parte da produção do setor passa por tais entidades.

As demais hipóteses avaliam a distribuição do valor adicionado pelas cooperativas entre seus agentes econômicos, em comparação às demais entidades.

- H_2 : A parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas sociedades cooperativas é estatisticamente inferior à destinada pelas demais organizações.

Essa hipótese é alicerçada no fato de as cooperativas brasileiras não pagarem imposto de renda e contribuição social sobre o lucro no ato cooperado. Assim, como seria normal que tais entidades realizem mais o ato cooperado, em função de seu objetivo e natureza, espera-se que, devido a esse benefício fiscal concedido às cooperativas, a parcela de repasse do valor adicionado a esse grupo de interesse seja inferior, se comparada ao repasse feito pelas demais organizações.

- H_3 : A parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros é estatisticamente superior à das demais organizações.

As cooperativas brasileiras são dependentes de capital de terceiros (Carvalho & Bialoskorski Neto, 2008) e, por essa razão, é esperado que elas apresentem volume significativo de despesa financeira. A partir da estatística descritiva realizada na presente pesquisa, pôde-se perceber que o nível de endividamento das cooperativas é superior ao das demais organizações. Assim, espera-se que a parcela distribuída para remuneração de capital de terceiros seja maior nas sociedades cooperativas do que nas demais empresas.

Para testar tais hipóteses, assim como explorar o processo de distribuição de riqueza das organizações da amostra, a análise da pesquisa foi baseada nos índices de criação do valor adicionado e distribuição desse valor entre os agentes que contribuíram para a sua geração. Os quocientes selecionados que estão vinculados ao desenvolvimento das hipóteses de pesquisa e à proposta apresentada por Santos (2007) são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3

Quocientes de análise do valor adicionado.

Classe	Índice	Fórmula
Geração	Produtividade da mão de obra	Valor adicionado líquido / número de empregados
Geração	Produtividade das vendas	Valor adicionado líquido / faturamento
Geração	Quociente entre VA e ativo total	Valor adicionado líquido / ativo total
Geração	Quociente entre VA e PL	Valor adicionado distribuído / PL
Distribuição	Partic. dos empregados no VA	$(VAD \text{ aos empregados} / VAD) \times 100$
Distribuição	Partic. do governo no VA	$(\text{Impostos, taxas e contribuições} / VAD) \times 100$
Distribuição	Partic. de terceiros no VA	$(\text{Remuneração de capital de terceiros} / VAD) \times 100$
Distribuição	Partic. do capital próprio no VA	$(\text{Remuneração do capital próprio} / VAD) \times 100$

Legenda: Partic. – Participação; VA – Valor Adicionado; VAD – Valor Adicionado Distribuído; PL – Patrimônio Líquido.

Fonte: Adaptado de Santos (2007).

Como procedimentos metodológicos, foram realizados testes de média com a finalidade de verificar a existência de diferenças significativas entre o grupo total de entidades da amostra e a amostra sem as sociedades cooperativas. Para a seleção adequada do teste, a amostra foi submetida a um teste de normalidade conhecido como *Kolmogorov-Smirnov*, com correção de *Lilliefors*, onde ficou evidenciada a distribuição não normal dos dados. Isso indicou que deveria ser empregado teste não paramétrico, que é utilizado em amostras de livre distribuição, sendo que o teste foi orientado para variáveis de mensuração ordinal. O teste utilizado foi o *Mann-Whitney* para duas amostras independentes. O software utilizado para a análise dos testes foi o *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

4. Resultados

Os resultados da pesquisa são desdobrados de acordo com a estrutura da Demonstração de Valor Adicionado e, conseqüentemente, com as hipóteses apresentadas. Assim, o item 4.1 apresenta a análise da geração do valor adicionado, enquanto o item 4.2 evidencia a distribuição do valor adicionado entre as partes interessadas.

4.1 Análise da geração do valor adicionado

Os dois primeiros itens que compõem a DVA correspondem ao agrupamento das receitas e insumos adquiridos de terceiros, sendo que a diferença entre os dois grupos resulta no valor adicionado bruto, que representa a riqueza criada pela entidade sem considerar as retenções que ocorrem em função da depreciação, amortização e exaustão. A Tabela 4 apresenta os valores dos itens, considerando a totalidade da amostra.

Tabela 4

Constituição do valor adicionado bruto, em valores atualizados para 31/12/2017. Em bilhões de dólares.

Soma	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Receitas	109,1	120,8	106,2	128,4	112,6	123,2	116,7
Insumos adquiridos de terceiros	80,1	90,3	77,1	92,8	80,4	92,8	88,8
Valor adicionado bruto	29,0	30,4	29,0	35,6	32,2	30,4	27,9
% variação VAB		5%	-5%	23%	-10%	-6%	-8%

Legenda: VAB - Valor adicionado bruto.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Os anos de 2012, 2014, 2015 e 2016 foram considerados críticos para a economia brasileira, em especial para o setor agropecuário, que pode ter sido impactado por eventos climáticos e político-econômicos. Como possível consequência, tais eventos acarretaram a diminuição do valor adicionado produzido pelas entidades de finalidade lucrativa nesse período. Nos anos de 2012, 2014 e 2016, as reduções podem ser explicadas pela queda das receitas. Contudo, no ano de 2015, a redução do VAB é explicada pelo aumento dos insumos adquiridos de terceiros, que não foi acompanhado na mesma magnitude pelo aumento das receitas.

Em uma análise estratificada por tipo de entidade, conforme pode ser visualizado no Gráfico 1, as cooperativas somente apresentaram redução no valor adicionado bruto no ano de 2012, sendo que, nos demais anos analisados, tais organizações foram responsáveis por aumentar o crescimento de valor adicionado, enquanto as demais entidades apresentaram reduções. Por exemplo, destaca-se que em 2014, enquanto o crescimento das cooperativas no VAB foi de 14%, passando de US\$3 bilhões para US\$3,4 bilhões, as demais empresas tiveram redução de 12%, passando de US\$32,5 bilhões para US\$28,7 bilhões no mesmo período. Nesse sentido, os dados corroboram a afirmação de que em períodos críticos para o cenário econômico geral, as cooperativas se destacam apresentando crescimento do valor adicionado, demonstrando resiliência em ambientes adversos (ICA, 2016).

O Gráfico 1 apresenta a geração do valor adicionado bruto por período, considerada a estratificação da amostra em cooperativas e demais organizações com finalidade lucrativa.



Gráfico 1. Constituição do valor adicionado bruto com amostra estratificada, em valores atualizados para 31/12/2017. Em milhares de dólares.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Por meio da análise do gráfico, é possível perceber que a margem entre as receitas e os insumos adquiridos de terceiros pelas sociedades cooperativas é inferior à praticada pelas demais empresas analisadas. Esse aspecto pode estar relacionado com a forma com que as cooperativas são capazes de gerar retorno aos seus proprietários, característico e alinhado com o 3º princípio do cooperativismo, o da participação econômica. Além da remuneração por sua atuação como proprietário, por meio da figura da distribuição de sobras e juros sobre capital próprio, a cooperativa também pode gerar retornos diretos pela participação do cooperado como cliente ou fornecedor da cooperativa.

Nesse caso, quando essas estratégias de distribuição em curto prazo são selecionadas pela cooperativa, a receita da cooperativa pode reduzir, uma vez que a mesma oferece produtos e serviços mais baratos ao cooperado do que para o mercado, ou ainda os custos dos insumos adquiridos aumentam, pois já possibilita o retorno no pagamento do preço do produto ou insumo entregue pelo cooperado à cooperativa. Assim, mesmo com menor valor adicionado bruto, as sociedades cooperativas que praticam tais estratégias de distribuição em curto prazo estão cumprindo o seu papel, uma vez que já estão maximizando o retorno para o seu “investidor”, o cooperado. Essa é uma das razões pelas quais autores como Londero e Bialoskorski Neto (2016) sugerem maior cuidado na análise da DVA divulgada pelas cooperativas.

Por meio de uma análise de teste de médias, comparou-se a riqueza criada por todas as entidades da amostra, composta por empresas com finalidade lucrativa e cooperativas do setor agropecuário, e a riqueza criada pelo mesmo grupo de empresas após a exclusão das cooperativas da amostra. O objetivo foi verificar se as cooperativas contribuem, significativamente, para a geração de riqueza no setor agropecuário. A Tabela 5 evidencia os resultados encontrados na análise da primeira hipótese de pesquisa.

Tabela 5

Teste de média para verificação do impacto das cooperativas na criação de riqueza do setor agropecuário, considerando as entidades da amostra. Em bilhões de dólares.

Soma	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	1,99	2,54	2,30	2,80	3,16	3,65	3,69
Demais Empresas	23,33	24,43	22,88	27,64	24,35	21,52	19,17
Total	25,32	26,98	25,18	30,43	27,51	25,17	22,86
<i>p-value estatística t</i>	0,114	0,04125**	0,1047	0,1914	0,0839*	0,1284	0,2064

H1: As sociedades cooperativas contribuem significativamente para a criação de riqueza no setor agropecuário brasileiro. Legenda: * - Nível de Significância de 10%; ** - Nível de Significância de 5%.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Os resultados mostram que apenas, nos anos de 2011 e 2014, houve diferença significativa entre os dois grupos de entidades, sendo que no restante do período analisado a exclusão das cooperativas agropecuárias da amostra não impactou de forma significativa a geração de riqueza no setor.

Em 2011 e 2014, períodos em que as cooperativas contribuíram de forma significativa na geração de riqueza para a economia do setor agropecuário brasileiro, pôde-se perceber uma significativa diferença na variação da riqueza criada por cada grupo, considerando o período anterior. Enquanto as cooperativas, na comparação de 2010 para 2011, cresceram 25,6% em criação de riqueza, as demais empresas registraram um aumento mais discreto de 4,7%. Já, na análise do período de 2013 para 2014, as cooperativas registraram crescimento de 13,2% em riqueza criada, enquanto as demais organizações reduziram o seu potencial de criação de riqueza em 11,9%. Assim, a relevância da contribuição das sociedades cooperativas para a economia pode estar associada ao ritmo de crescimento das demais organizações. Quando as demais empresas apresentam períodos de estagnação ou redução, a participação das cooperativas ganha força.

A Tabela 6 evidencia os indicadores utilizados na análise da geração de riqueza pelas empresas e cooperativas do setor agropecuário. Nesse caso, o teste de Médias foi realizado comparando-se os índices apresentados pelas cooperativas e os apresentados pelas demais empresas. O objetivo foi verificar se existe diferença na forma de geração de riqueza pelas entidades e comparar alguns indicadores de eficiência.

Tabela 6

Diferença estatística entre os índices de análise de geração de riqueza das sociedades cooperativas e demais organizações.

Média	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Produtividade da mão-de-obra							
Cooperativas	31,11	34,64	36,04	34,56	32,75	31,76	36,74
Demais Empresas	66,64	71,25	80,08	66,76	73,59	75,02	68,30
<i>p-value estatística t</i>	0,0001***	0,0000***	0,0001***	0,0003***	0,0000***	0,0000***	0,0005***
Produtividade das vendas							
Cooperativas	0,1086	0,1066	0,1128	0,1126	0,1027	0,1100	0,1140
Demais Empresas	0,2759	0,3760	0,3687	0,3710	0,3959	0,4062	0,4195
<i>p-value estatística t</i>	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0000***
Quociente entre VA e ativo total							
Cooperativas	0,1527	0,1584	0,1641	0,1667	0,1442	0,1538	0,1614
Demais Empresas	0,2973	0,3100	0,2974	0,2826	0,2988	0,2727	0,2697
<i>p-value estatística t</i>	0,0019***	0,0000***	0,0000***	0,0003***	0,0000***	0,0000***	0,0002
Quociente entre VA e patrimônio líquido							
Cooperativas	0,5231	0,5893	0,5852	0,5903	0,6154	0,6233	0,7053
Demais Empresas	1,0172	1,0970	1,1969	1,2319	0,9904	2,1733	1,8588
<i>p-value estatística t</i>	0,0117**	0,0010***	0,0007***	0,0152**	0,0004***	0,0007***	0,0092***

Legenda: ** - Nível de Significância de 5%; *** - Nível de Significância de 1%.

O primeiro indicador analisado comparou a produtividade da mão de obra entre os dois grupos de entidades. É possível perceber que houve diferença significativa entre os grupos em todos os anos analisados, sugerindo que a participação média de cada funcionário na riqueza criada é menor nas cooperativas quando estas são comparadas às demais empresas. Nesse sentido, cabe destacar que a média de empregados das cooperativas da amostra, no setor agropecuário, é aproximadamente 1,8 mil, enquanto nas demais empresas a média de empregados gira em torno de 3 mil. Mesmo com o aumento significativo no denominador do indicador nas organizações de finalidade lucrativa, o potencial de valor adicionado líquido é superior, como analisado na Tabela 5. Assim, é justificado que a produtividade da mão-de-obra seja superior, o que não exige a necessidade de as sociedades cooperativas buscarem aprimoramento da estrutura operacional para o aumento dessa produtividade.

O segundo indicador apresentado na tabela evidencia a produtividade de vendas das entidades. Observou-se que, na média, as cooperativas transformam uma menor parcela das vendas em riqueza quando comparadas às demais empresas da amostra. Essa diferença foi estatisticamente significativa em todos os anos analisados. Nota-se, ainda, que esse indicador tende a aumentar com maior expressividade entre os anos de 2010 e 2016 nas empresas com finalidade lucrativa, enquanto sofre apenas um tímido incremento nas cooperativas nesse mesmo período. Isso pode ser consequência do fato de as cooperativas também distribuírem riqueza aos seus proprietários por meio da venda de seus produtos por preços subsidiados, já que tal estratégia reduz o faturamento e a riqueza criada pela entidade pelo mesmo valor.

O terceiro indicador revela o volume de ativos aplicados na obtenção da riqueza criada pelas entidades. Esse índice também foi, significativamente, maior para as empresas com finalidade lucrativa, sugerindo maior eficiência na aplicação dos recursos dessas entidades em todos os anos analisados. Nesse aspecto, cabe destacar o caminho que as cooperativas estão trilhando para o processo da gestão profissionalizada, buscando implementar e consolidar estratégias que proporcionem uma gestão mais eficiente dos recursos dessas organizações (OCB, 2016).

Por fim, o quarto indicador apresentado mostra o volume de capital próprio aplicado na obtenção da riqueza criada pela entidade. Os resultados mostram que as cooperativas apresentam uma menor relação entre a riqueza criada e a quantidade de capital próprio aplicado na sua obtenção quando comparadas às empresas com finalidade lucrativa. Isso sugere que as cooperativas criam menos valor com a aplicação dos recursos dos proprietários do que as demais entidades. Porém, mais uma vez, vale ressaltar que parte desse resultado pode ser justificada pela forma de remuneração do capital próprio utilizada pelas cooperativas.

Assim, em um primeiro momento, a análise desses indicadores reflete uma menor eficiência das cooperativas na gestão dos seus recursos e na criação de valor para a sociedade, quando comparadas às empresas com finalidade lucrativa. No entanto, deve-se levar em consideração a peculiaridade na forma de remuneração do capital próprio apresentada pelas sociedades cooperativas. Essa característica pode ter influenciado no cálculo dos indicadores e mitigado uma parcela da riqueza gerada por essas entidades.

4.2 Análise da distribuição do valor adicionado

No que tange ao valor adicionado distribuído (VAD), ou seja, agregando-se os valores recebidos em transferência à riqueza criada pela entidade, pôde-se perceber que as empresas com finalidade lucrativa recebem maiores volumes de recursos advindos de transferências do que as cooperativas. No caso das cooperativas, ao se comparar a riqueza criada pela entidade com o VAD, conforme pode ser observado na comparação da Tabela 5 com a Tabela 7, o aumento médio no período analisado foi de 24,2%. Enquanto isso, nas demais entidades, a média de aumento de 2010 a 2014 foi de 32,3%, enquanto em 2015 e 2016 o aumento foi de 77,8% e 70,8%, respectivamente.

Em função desses recursos recebidos de terceiros, pôde-se verificar, por meio dos resultados do teste de Mann-Whitney, que as sociedades cooperativas contribuíram significativamente para o valor adicionado distribuído pelas entidades do setor agropecuário brasileiro nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2014, considerando um nível de significância de 10%, conforme exposto na Tabela 7. Vale ressaltar que o teste foi realizado por meio da comparação entre o total de entidades da amostra (cooperativas e demais empresas) e as demais empresas.

Tabela 7

Verificação do impacto das cooperativas no valor adicionado distribuído pelas entidades do setor agropecuário brasileiro. Em bilhões de dólares.

Soma	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	2,46	3,14	2,87	3,32	3,90	4,68	4,71
Demais Empresas	32,46	32,40	30,02	35,94	31,29	38,27	32,75
Total	34,93	35,54	32,89	39,25	35,19	42,94	37,46
<i>p-value estatística t</i>	0,0916*	0,0367**	0,0969*	0,1351	0,09361*	0,12	0,1751

Legenda: * - Nível de Significância de 10%; ** - Nível de Significância de 5%.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Contudo, quando ocorre um aumento significativo dos valores recebidos em transferência pelas demais empresas, como houve em 2015 e 2016, o potencial de agregação de valor das cooperativas é reduzido, perdendo significância estatística.

Com relação aos índices de distribuição do valor adicionado, para verificar a diferença estatística entre a forma de distribuição por tipo de organização, comparou-se a amostra de cooperativas com a das demais empresas em cada período de análise. Os trabalhadores formam o primeiro grupo de distribuição do valor adicionado evidenciado na DVA. Assim, a Tabela 8 evidencia a parcela de distribuição do VAD para pessoal, englobando tanto a remuneração direta quanto os benefícios recebidos pelos funcionários.

Tabela 8

Comparação do índice de distribuição do valor adicionado aos colaboradores.

Média	Participação dos empregados no valor adicionado						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	36,35%	33,89%	34,54%	34,55%	34,83%	36,00%	33,64%
Demais Empresas	33,65%	32,37%	32,85%	36,71%	35,06%	38,61%	35,14%
<i>p-value estatística t</i>	0,0636*	0,1024	0,2149	0,3424	0,6144	0,3686	0,1765

Legenda: * - Nível de Significância de 10%.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Pela análise de distribuição de Mann-Whitney, não foi possível encontrar diferenças entre a parcela de valor adicionado distribuída aos funcionários pelas sociedades cooperativas e pelas empresas, a não ser no ano de 2010, a um nível de significância de 10%, onde as cooperativas distribuíram significativamente uma parcela maior de sua riqueza criada quando comparada às outras entidades. No caso das cooperativas, esse grupo foi o que recebeu a maior parcela da riqueza criada em todos os anos, totalizando US\$8,42 bilhões no período analisado.

Já para as empresas com finalidade lucrativa, esse também foi o grupo que recebeu a maior parcela da riqueza criada até o ano de 2014; após esse período, os valores repassados a terceiros superaram a parcela destinada ao pessoal. De 2010 a 2016, em valores de 31/12/2017, tais entidades empresariais distribuíram US\$ 58,1 bilhões aos seus colaboradores. É claro que, em termos absolutos, a expressividade das entidades empresariais é superior à das sociedades cooperativas. Entretanto, relativizando-se o potencial de distribuição de valor de cada entidade, a parcela distribuída aos seus funcionários não é significativamente diferente quando se analisam os dois grupos de entidades.

Com relação ao segundo grupo de distribuição do valor adicionado, o governo, em função da ausência de tributação sobre a sobra - o resultado econômico proveniente do ato cooperado -, a pesquisa investigou se a parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas sociedades cooperativas é estatisticamente inferior à destinada pelas demais organizações. A Tabela 9 demonstra a parcela de distribuição do VAD destinada ao pagamento de impostos, taxas e contribuições, considerando-se as esferas municipal, estadual e federal.

Tabela 9

Comparação do índice de distribuição do valor adicionado ao governo.

Participação do governo no valor adicionado							
Média	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	21,38%	23,14%	20,69%	20,12%	19,19%	19,18%	19,17%
Demais Empresas	26,95%	24,62%	23,00%	24,21%	22,67%	16,26%	22,40%
<i>p-value estatística t</i>	0,0115**	0,1625	0,2771	0,3132	0,0835	0,6749	0,4769

Legenda: * - Nível de Significância de 10%; ** - Nível de Significância de 5%; *** - Nível de Significância de 1%.
 H₂: A parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas sociedades cooperativas é estatisticamente inferior à das demais organizações.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Ao contrário do esperado, não foi encontrada diferença estatística entre a parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas sociedades cooperativas e pelas empresas, na maioria dos anos de análise. Esse resultado demonstra que, apesar do benefício fiscal de isenção de tributos sobre as sobras, concedido às sociedades cooperativas, a parcela do valor adicionado consumida pelo governo nessas organizações é tão expressiva quanto nas demais organizações. Esses achados podem ser justificados pela alta carga tributária incidente sobre a receita, onde não há diferenciação expressiva entre cooperativas e organizações de finalidade lucrativa, bem como pelo pagamento do tributo sobre o lucro no caso do ato não cooperado, assim como ocorre nas empresas.

Em valores absolutos, medidos em moeda de 31/12/2017, durante o período analisado, o repasse das cooperativas consideradas na amostra, a título de impostos, foi de US\$4,6 bilhões, enquanto nas demais organizações esse valor totalizou US\$58,7 bilhões.

O terceiro grupo de distribuição do valor adicionado evidencia a parcela de riqueza criada pela entidade que é destinada à remuneração do capital de terceiros. Em função da dependência de capital de terceiros apresentada pelas cooperativas, que se mostrou superior à encontrada nas empresas pela estatística descritiva, a pesquisa investigou se a parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros é estatisticamente superior à das demais organizações. A Tabela 10 demonstra a parcela de distribuição do VAD para remuneração do capital de terceiros, considerando-se juros e aluguéis.

Tabela 10

Comparação do índice de distribuição do valor adicionado para remuneração de capital de terceiros.

Participação de terceiros no valor adicionado							
Média	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	22,34%	21,54%	22,72%	21,42%	21,83%	25,07%	27,70%
Demais Empresas	27,48%	33,19%	32,81%	31,86%	33,43%	45,34%	37,09%
<i>p-value estatística t</i>	0,6784	0,2676	0,2579	0,10167	0,0549*	0,0002***	0,0619*

Legenda: * - Nível de Significância de 10%; *** - Nível de Significância de 1%.
 H₃: A parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros é estatisticamente superior à das demais organizações.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Na análise da distribuição de Mann-Whitney não se pôde aceitar H_3 , isto é, não há diferença entre os grupos no que tange à parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros, sendo que nos anos de 2014, 2015 e 2016 foram encontradas diferenças, porém, ao contrário do esperado, a parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros nas cooperativas foi estatisticamente inferior à das demais organizações.

Nos anos de 2015 e 2016, o grupo de terceiros foi distribuição do VA que recebeu a maior parcela de remuneração, demonstrando a sua expressividade para as empresas de finalidade lucrativa. Durante o período de análise, tais entidades repassaram para esse grupo o montante de US\$95,4 bilhões, em valores de 31/12/2017, o maior volume repassado, sendo que, em média, 72,6% desse valor corresponde a juros. No caso das cooperativas, no mesmo período, o valor adicionado distribuído alcançou o montante de US\$5,5 bilhões, em valores de 31/12/2017. Na análise da constituição desse valor, no caso das cooperativas, 89,9% correspondem a juros, ou seja, uma parcela superior à das demais organizações, o que é condizente com o cenário de dependência de capital de terceiros revelado pela análise descritiva.

Por fim, o último grupo evidenciado pela DVA apresenta a participação do capital próprio no valor adicionado e é composto tanto pela parte diretamente distribuída ao investidor, quanto pela parcela retida na entidade para continuidade de suas atividades. A Tabela 11 apresenta os resultados obtidos por meio da comparação dos índices de análise vinculados à remuneração de capital próprio.

Tabela 11

Comparação do índice de distribuição do valor adicionado para remuneração de capital próprio.

Média	Participação do capital próprio no valor adicionado						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cooperativas	19,92%	21,43%	22,05%	23,91%	24,16%	19,75%	19,49%
Demais Empresas	11,92%	9,82%	11,33%	7,21%	8,84%	-0,21%	5,37%
<i>p-value estatística t</i>	0,0131**	0,0024**	0,0005***	0,0000***	0,0000***	0,0000***	0,0206**

Legenda: ** - Nível de Significância de 5%; *** - Nível de Significância de 1%.

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Em todos os anos analisados, foi possível verificar a existência de diferença estatística entre os grupos no que tange à participação do capital próprio no valor adicionado. A parcela de riqueza criada destinada à remuneração do capital próprio é potencialmente superior nas sociedades cooperativas, sendo que, em 2013 e 2014, esse grupo foi o que recebeu a maior parcela da riqueza criada por essas entidades. No caso das empresas, esse grupo foi sempre o quarto na proporção de participação do valor adicionado. De 2010 a 2016, em valores de 31/12/2017, o repasse das cooperativas da amostra foi de US\$5,9 bilhões, enquanto nas demais organizações o repasse total foi de US\$20,9 bilhões. Cabe ressaltar que no ano de 2015, 43 empresas com finalidade lucrativa apresentaram prejuízos no exercício, o que resultou em indicadores médios negativos no período.

5. Considerações finais

Conquistar o mercado e aumentar a rentabilidade do negócio são preocupações frequentes das organizações. De forma complementar, as demais partes interessadas no negócio também buscam compreender como as organizações criam riqueza para os seus investidores e a comunidade onde estão localizadas e a forma como distribuem esse valor (Server & Capo, 2011).

Para que essa comunicação sobre as externalidades geradas, tanto no âmbito econômico quanto social e ambiental, seja possível, é essencial o aprimoramento dos instrumentos contábeis. A ótica puramente econômica voltada para o proprietário não é mais suficiente para suprir a necessidade de informações das partes interessadas. Esse incômodo é intensificado quando se observam as sociedades cooperativas, que possuem em seu objetivo os compromissos econômicos e sociais alinhados, bem como a preocupação com a comunidade evidenciada em seus princípios.

Atualmente, a análise tradicional baseada em indicadores e demonstrações contábeis voltadas para o interesse econômico com ênfase nos acionistas não atende à necessidade de evidenciação do impacto econômico-social das entidades na sociedade, especialmente das cooperativas. Nesse sentido, a DVA se mostra um excelente instrumento de análise dos meios de geração e distribuição da riqueza pelas organizações, viabilizando a obtenção de informações comparáveis sobre o desempenho das entidades e que são de interesse não somente dos proprietários do negócio, mas de todos os que contribuíram para o processo de criação dessa riqueza.

Nesse cenário, por meio da utilização da DVA como instrumento de análise, foi possível verificar como as sociedades cooperativas, dadas as suas peculiaridades, contribuem para a economia no setor em que atuam, por meio da criação e distribuição da riqueza entre os agentes econômicos, comparativamente às demais empresas, no setor agropecuário brasileiro.

Os resultados mostraram que as sociedades cooperativas contribuem para a economia do setor agropecuário criando e distribuindo riqueza, principalmente em momentos em que as demais organizações se encontram em estagnação ou em períodos de redução de atividade. Contudo, considerando a riqueza criada líquida pela entidade, na maioria dos períodos, as cooperativas da amostra não demonstraram significância estatística na sua contribuição para o setor agropecuário, visto que a riqueza líquida criada pelas cooperativas, quando adicionada e retirada da análise, não apresentou diferença estatística.

Em relação à forma de distribuição da riqueza criada, a parcela que é distribuída para pessoal, governo e remuneração de capital de terceiros não pôde ser considerada significativamente diferente da forma de distribuição das demais empresas, na maioria dos períodos analisados. Esse resultado é interessante, principalmente no que se refere à parcela distribuída ao governo na forma de impostos, taxas e contribuições, afinal, as cooperativas não pagam tributos sobre a sobra do ato cooperado. Logo, esperava-se que a parcela entregue ao governo fosse significativamente inferior, quando cooperativas e demais empresas foram comparadas, o que não foi verificado. Ademais, a parcela de riqueza direcionada para a remuneração do capital próprio nas cooperativas é estatisticamente superior à destinada pelas demais empresas, o que é condizente com a atuação das cooperativas como intermediárias de mercado e não como atividades-fim do processo.

Entretanto, como limitação do estudo, é importante ressaltar que a análise dos índices de geração do valor adicionado pode ser prejudicada em função de as cooperativas apresentarem a possibilidade de retorno ao cooperado por sua atuação como usuário da cooperativa. Nesse caso, os repasses em curto prazo, realizados por meio da oferta de um maior preço no insumo adquirido do cooperado ou um menor preço no produto oferecido pela cooperativa, podem ter impactado a riqueza criada pela entidade. Nesse sentido, destaca-se a importância de se aprimorar os instrumentos contábeis que possam captar tais singularidades e melhor permitir a comparabilidade entre os diferentes tipos de organizações.

Referências

- Bannister, J. W. & Riahi-Belkaoui, A. (1991). Value added and corporate control in the US. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 3(3), pp. 241-257. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.1991.tb00097.x>
- Beaubien, L. & Rixon, D. (2012). Direction in the development of KPIs in Cooperatives. *Journal of Co-operative Studies*, 45(2), pp. 5-15.
- Bialoskorski Neto, S. (2012). *Economia e gestão de organizações cooperativas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- Brown, L., Hicks, E. & Leclerc, A. (2015). *The Sustainability and planning scorecard: A tool designed for and with local retail food co-operatives*. In L. Brown, C. Carini, J. Gordon Nembhard, L. Hammond Ketilson, E. Hicks, J. McNamara, . . . R. Simmons, *Co-operatives for Sustainable Communities: Tools to Measures Co-operative Impact and Performance*. Ottawa: Co-operatives and Mutuals Canada, pp. 87-117.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: elements of sociology of corporate life*. London: Heinemann.
- Carvalho, F. L. de. & Bialoskorski Neto, S. (2008). Indicadores de avaliação de desempenho de cooperativas agropecuárias: um estudo em cooperativas paulistas. *Revista de Organizações Rurais & Agroindustriais*, Lavras, 10(3), pp. 420-437.
- Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea). (2018). *Departamento de Economia, Administração e Sociologia*. Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz. USP - Universidade de São Paulo. Recuperado em 19 junho, 2018, de <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>
- Chaddad, F. & Iliopoulos, C. (2013). Control Rights, Governance, and the Costs of Ownership in Agricultural Cooperatives. *Agribusiness: An International Journal*, 29(1), pp. 3–22. doi: <https://doi.org/10.1002/agr.21328>
- Chan, B. L., Silva, F. L. D. & Martins, G. D. A. (2007). Destinação de riqueza aos acionistas e aos empregados: comparação entre empresas estatais e privadas. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(4), pp. 199-218. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552007000400010>
- CPC-Comitê, D. P. C. (2008). *Pronunciamento Técnico CPC 09: Demonstração do valor adicionado*. Recuperado em 19 junho, 2018, de http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988, 5 de outubro). *Constituição Federal*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico.
- Cunha, J. V. A. D., Ribeiro, M. D. S. & Santos, A. D. (2005). A demonstração do valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(37), pp. 7-23. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772005000100001>
- De Luca, M. M. M. (1996). *A contribuição da demonstração do valor adicionado no processo de mensuração do PIB e em algumas análises macroeconômicas*. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Duguid, F. (2017). Non-financial tools and indicators for measuring the impact of co-operatives. *Journal Of Co-Operative Accounting And Reporting*, 5(1), pp.40-54.
- Evraert, S. & Riahi-Belkaoui, A. (1998). Usefulness of value added reporting: a review and synthesis of the literature. *Managerial finance*, 24(11), pp. 1-15. doi: <https://doi.org/10.1108/03074359810765679>

- Esnard, R., Lyne, M. & Old, K. (2017). Factors affecting the value added by agricultural cooperatives in Saint Lucia: An institutional analysis. *Journal of Co-operative Organization and Management*, 5(2), pp. 73-79. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcom.2017.10.003>
- Hough, P. (2015). Walking the talk: Putting co-operative principles and values into practice with the help of the Co-op Index. In L. Brown, C. Carini, J. Gordon Nembhard, L. ...R. Simmons, *Co-operatives for Sustainable Communities: Tools to Measure Co-operative Impact and Performance* (pp. 118 -128). Ottawa: Co-operatives and Mutuals Canada.
- Hueth, B. & Reynolds, A. (2011). A lyfe-cycle perspective on governing cooperative enterprises in agriculture. *Choices*, 26(3). Recuperado em 08 de junho, 2018, de <http://www.choicesmagazine.org/choices-magazine/theme-articles/critical-issues-for-agricultural-cooperatives/a-life-cycle-perspective-on-governing-cooperative-enterprises-in-agriculture->
- International Co-operative Alliance (ICA, 2013). *The Guidance Notes on the Co-operative Principles*. Recuperado 12 de junho, 2018, de https://www.ica.coop/en/media/library/research-and-reviews/the-guidance-notes-on-the-co-operative-principles?_ga=2.149288566.1336107640.1528822663-496140371.1524686934.
- International Co-operative Alliance (ICA, 2016). *Sustainability Reporting for Co-operatives*. Recuperado em 12 de junho, 2018, de https://www.ica.coop/en/media/library/publications/sustainability-reporting-co-operatives-guidebook?_ga=2.249427911.1336107640.1528822663-496140371.1524686934
- Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. (1971, 16 de dezembro). *Define a política nacional do cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Recuperado em 05 de junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm
- Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (2004, 30 de abril). *Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Recuperado em 17 de junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm
- Lei nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. (2007, 28 de Dezembro). *Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Recuperado em 12 de junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm
- Londero, P. R. & Bialoskorski Neto, S. (2016). Demonstração do Valor Adicionado como instrumento de evidenciação do impacto econômico e social das cooperativas agropecuárias. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, 18(3), pp. 256-272.
- Machado, M. A. V., da Silva Macedo, M. A. & Machado, M. R. (2015). Análise da relevância do conteúdo informacional da DVA no mercado brasileiro de capitais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), pp. 57-69. doi: <https://doi.org/10.1590/rcf.v26i67.98098>
- Ménard, C. (2011). Hybrid modes of organization. alliances, joint ventures, networks, and other 'strange' animals. In: R. Gibbons and J. Roberts (eds.), *Handbook of Organizational Economics*. Princeton: Princeton University Press (Forthcoming).
- Michie, J. (2011). Promoting Corporate Diversity in the Financial Services Setor, *Policy Studies*, 32(4), pp. 309-23. doi: <https://doi.org/10.1080/01442872.2011.571849>

- Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2017). *Cooperativismo no Brasil*. Recuperado em 12 de junho, 2028, de <http://www.agricultura.gov.br/assuntos/cooperativismo-associativismo/cooperativismo-brasil>.
- Novkovic, S. (2006). Co-operative business: The role of co-operative principles and values. *Journal of Co-operative Studies*, 39(1), pp. 5-15.
- Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB, 2016). *Manual de Boas Práticas de Governança Cooperativa*. Recuperado em 12 de junho, 2018, de http://www.ocesc.org.br/documentos/manual_boas_praticas.pdf
- Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB, 2015). *Relatório de Gestão*. Recuperado em 25 de junho, 2018, de http://www.ocb.org.br/arquivos/RelatorioAnual/relatorio_de_gesta_ocb_2015_impreso.pdf
- Pinho, D. B. (2004) *O cooperativismo no Brasil: da vertente pioneira à vertente solidária*. São Paulo: Saraiva.
- Ribeiro, M. D. S. & Santos, A. D. (2004). A remuneração dos capitais utilizados para financiamento dos ativos de empresas distribuidoras de energia elétrica medida por meio da DVA. *Brazilian Business Review*, 1(1), pp. 17-30.
- Santos, A. D. (2005). DVA-Uma demonstração que veio para ficar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), p. 3-3. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772005000200001>.
- Santos, A. D. (2007). Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas.
- Santos, A., da Cunha, J. V. A., De Luca, M. M. M. & Ribeiro, M. D. S. (2013). A economia das empresas nos governos FHC e Lula: uma análise a partir da Demonstração do Valor Adicionado. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 5(1). doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v5i1.27758>
- Santos, A. & Hashimoto, H. (2003). Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 38(2).
- Schneider, J. O. (2012). A Doutrina do Cooperativismo: Análise do Alcance, do Sentido e da Atualidade dos seus Valores, Princípios e Normas nos Tempos Atuais. *Revista do Centro Interdisciplinar de Desenvolvimento e Gestão Social*, 3(2), pp. 251-273.
- Server, R. & Capo, J. (2011). The interrelationship between the demands of Corporate Social Responsibility and co-operative principles and values. CIRIEC-Espana, *Revista de Economia*, 73(1), pp. 213-232.
- Silva, A. B. & Neto, J. B. (2010). Perspectiva multiparadigmática nos estudos organizacionais. In: Godoi, C. K.; Bandeira-de-Mello, R. & Silva, Anielson, B. (org). *Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais: Paradigmas, estratégias e métodos*. São Paulo: Saraiva.
- Rixon, D. (2013). Are co-operative principles reflected in performance reporting: A case study of insurance co-operatives. *International Journal of Co-operative Management*, 6(2), pp. 77-91.
- Webb, J. T. (2017). Accounting for Co-operation. *Journal of Co-Operative Accounting and Reporting*, 5(1), pp. 102-115.

Perfil de articulação da contribuição e geração de conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial

Mamadou Dieng

<https://orcid.org/0000-0002-5990-8019> | E-mail: mamadou04@hotmail.com

Diego Dantas Siqueira

<https://orcid.org/0000-0002-1421-4080> | E-mail: diego.dantas.pb@gmail.com

Dêner Matheus da Silva Viana

<https://orcid.org/0000-0003-0901-4292> | E-mail: denermatheus81@hotmail.com

Resumo

Objetivo: Analisar a articulação da contribuição dos artigos da área de Controladoria e Contabilidade Gerencial, de 2010 a 2016, na perspectiva de Boxenbaum e Rouleau (2011).

Método: Dados referentes a um total de 190 artigos publicados no Congresso Anpcont, na área temática Controladoria e Contabilidade Gerencial, no período de 2010 a 2016, foram coletados e classificados por meio de categorização conforme cada *script* epistêmico, por meio da análise descritiva.

Resultados: Constatou-se que a perspectiva dominante da pesquisa é do tipo evolução, mostrando que a pesquisa da área segue a perspectiva da filosofia de Karl (1959) e assume que os pesquisadores, na comunidade brasileira, estão envolvidos em uma busca comum e avanço gradual do conhecimento. Este resultado enquadra-se também na perspectiva da ciência normal de Kuhn (1962). Em outras palavras, pode-se afirmar que a forma de articulação utilizada pelos pesquisadores da área de Contabilidade Gerencial no Brasil corresponde à detecção de uma “lacuna” em pesquisas anteriores.

Contribuições: O estudo proporciona uma melhor compreensão do direcionamento da articulação das pesquisas contemporâneas da Contabilidade Gerencial sobre contribuição à pesquisa, evidenciando as abordagens paradigmáticas, teóricas e metodológicas, e destaca qual (ais) alternativa (s) de *script* de produção de conhecimento prevalece (em) entre os pesquisadores da comunidade científica.

Palavras-Chave: Conhecimento; Contabilidade gerencial; Pesquisa-Scripts.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 26/2/2019. Pedido de Revisão em 17/7/2019. Resubmetido em 18/8/2019. Aceito em 6/9/2019 por Dr. Fulano Beltrano Sicrano da Silva (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Nos últimos 25 anos, o avanço da pesquisa em Contabilidade Gerencial tem sido objeto de painéis de discussão em eventos comemorativos de aniversário de décadas de pesquisas dos dois principais periódicos de contabilidade gerencial do mundo, o primeiro europeu, o *Management Accounting Research (MAR)* e o segundo norte-americano, o *Journal of Management Accounting Research (JMAR)*. Na Europa, editoriais do *Management Accounting Research: 20 years on* (Scapens & Bromwich, 2001); *Management Accounting Research: the first decade* (Scapens & Bromwich, 2010); *Management Accounting Research: 25 years on* (Bromwich & Scapens, 2016) vêm apresentando os principais aspectos relacionados ao desenvolvimento da produção de conhecimento científico em Contabilidade Gerencial segundo relatos de pesquisadores especialistas da área. Também, nos Estados Unidos da América, o debate sobre a pesquisa em Contabilidade Gerencial ocorreu na celebração do 25º aniversário do *Journal of Management Accounting Research (JMAR)*.

Vários assuntos sobre pesquisa em Contabilidade Gerencial foram abordados, por exemplo, as barreiras para a criação de conhecimento na pesquisa em Contabilidade Gerencial (Salteiro, 2015) e o estabelecimento do conhecimento da Contabilidade Gerencial (Shields, 2015), porém o perfil de articulação das pesquisas em Contabilidade Gerencial permanece um foco a ser investigado e carece de evidências empíricas. Neste contexto, investigar o roteiro empregado para gerar conhecimento consolida os estudos epistemológicos já realizados no campo da Contabilidade Gerencial.

No Brasil, desde outubro de 2013, pesquisadores da área de Contabilidade Gerencial se reuniram no I Encontro de Docentes de Contabilidade Gerencial/Controle Gerencial promovido pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) para discutir o desenvolvimento desta área no país. Neste contexto, a comunidade científica da área tem realizado esforços para uma reflexão sobre o progresso da produção de conhecimento em Contabilidade Gerencial, particularmente, o status da área de contabilidade gerencial, as dificuldades para o desenvolvimento e possíveis oportunidades para o futuro (Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malagueño, 2015).

Embora estudos anteriores tanto no cenário internacional (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009; Helford, Lee, Van der Stede & Young, 2006;), quanto nacional (Araújo & Silva, 2010; Cruz, Costa, Espejo & Almeida, 2011; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2008; Lunkes, Ripoll Feliu & Rosa, 2011; Nascimento, Junqueira & Martins, 2009) tenham revisado as pesquisas da literatura da Contabilidade Gerencial por meio de análises bibliométrica, bibliográfica e epistemológica, nenhum desses levantamentos tratou diretamente a questão relativa à contribuição e das formas alternativas de articulação para produzir conhecimento científico em Contabilidade Gerencial. Por contribuição à pesquisa, entende-se o incremento que a pesquisa pode fornecer aos conhecimentos já adquiridos sobre um determinado assunto. Em nenhum caso, este incremento deve ser imperativamente revolucionário (Berland, Stolowy & Piot, 2012).

Apesar de existir na literatura várias formas de analisar a contribuição de uma pesquisa (Croom, 2001; Gendron, 2008), Boxenbaum e Rouleau (2011) apresentam uma estrutura que aborda algumas construções de produção do conhecimento e contribuições teóricas à pesquisa, enfatizando três *scripts* epistêmicos, conhecidos como roteiros, que são: evolução, diferenciação e bricolagem. Os autores afirmam que a evolução é uma investigação que orienta os pesquisadores a terem uma visão de melhoria de um trabalho existente. A diferenciação não se baseia em nenhuma investigação; procura-se gerar um conhecimento que é descontínuo com um conhecimento existente, ou seja, é uma investigação nova. E a bricolagem refere-se ao conjunto de diferentes elementos do conhecimento de pesquisa, podendo ter a sua origem em várias disciplinas acadêmicas. Apesar de o Gendron (2008) ter levantado questões do tipo “como se pensa, hoje em dia, a contribuição à pesquisa”? “Como esta última se articula no campo da pesquisa em Contabilidade?” Faz-se necessário refletir sobre esta questão de natureza epistemológica que não suscitou até então muitos estudos no contexto da pesquisa contábil, embora a contribuição seja uma referência central na vida cotidiana. A partir destes fundamentos, parece justificável interessar-se aos modelos de contribuição à pesquisa apresentada por Boxenbaum e Rouleau (2011) e estudá-los empiricamente com base nos artigos publicados em Contabilidade Gerencial, uma vez que, cada vez mais, pesquisadores da área vêm conduzindo reflexões sobre o avanço do conhecimento produzido neste campo científico. Portanto, frente a este quadro, surge o seguinte questionamento de pesquisa: **Quais são os *scripts* de produção de conhecimento que influenciam a articulação da contribuição das pesquisas publicadas na área temática de controladoria e contabilidade gerencial dos Congressos Anpcont (Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis)?**

Para tanto, o objetivo do estudo consiste em analisar o perfil de articulação da contribuição dos artigos da área de Controladoria e Contabilidade Gerencial, de 2010 a 2016, na perspectiva de Boxenbaum e Rouleau (2011). O estudo justifica-se, por um lado, pela carência de pesquisas epistemológicas que analisem os roteiros de produção de conhecimento adotados pelos pesquisadores nessa área temática. E, por outro lado, busca obter evidências empíricas acerca do fenômeno no Anpcont porque é o principal evento que reúne teoricamente pesquisadores dos programas de pós-graduação brasileira, que concentra discussões relativas à Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) e possibilita o conhecimento de diversos enfoques dos estudos dessa área temática.

Esse artigo contribui com a literatura de várias formas. Primeiro, ele fornece uma análise empírica focada em pesquisas na área de Controladoria e Contabilidade Gerencial, permitindo que os pesquisadores tenham melhor compreensão do direcionamento da articulação das pesquisas contemporâneas em Contabilidade Gerencial sobre contribuição à pesquisa. Segundo, ele evidencia as abordagens paradigmática, teórica e metodológica que servem de base aos *scripts* de produção de conhecimento que influenciam as pesquisas no campo da Contabilidade Gerencial. Terceiro, o estudo destaca qual (ais) alternativa (s) de *script* de produção de conhecimento prevalece (em) entre os pesquisadores da comunidade científica da Contabilidade Gerencial, em particular, qual filosofia epistemológica orienta a articulação da pesquisa em Contabilidade Gerencial no tocante à contribuição na geração do conhecimento no Brasil. Por fim, espera-se que o presente trabalho contribua para esclarecer se os *scripts* de produção de conhecimento adotados pelos pesquisadores brasileiros estão respondendo às críticas levantadas pelos especialistas da área sobre os elementos que dificultam o avanço da geração de conhecimento em Contabilidade Gerencial.

Além desta introdução, o artigo está estruturado da seguinte forma, na seção seguinte, o referencial teórico apresentando as características epistemológicas da pesquisa em Contabilidade Gerencial com ênfase no Brasil e no contexto internacional, a contribuição na pesquisa científica e os três *scripts* epistêmicos de Boxenbaum e Rouleau (2011) sobre produção de conhecimento no campo organizacional com suas implicações em Contabilidade Gerencial. Em seguida, os procedimentos metodológicos são apresentados. Na seção seguinte, encontram-se a análise e discussão dos resultados. A última seção traz as considerações finais do artigo e destaca as limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2. Referencial Teórico

2.1 Contribuição à pesquisa científica e os três *scripts* epistêmicos de Boxenbaum e Rouleau (2011)

De acordo com Berland, Schwarz, Krist, Kenyon, Lo e Reiser (2012) - a contribuição pode ser entendida como o incremento que o artigo fornece aos conhecimentos já adquiridos sobre determinado assunto. Em nenhum caso, esta contribuição se deve ser imperativamente revolucionário. Evidentemente, seria ideal receber contribuições de muita envergadura, mas sabe-se que são muito raras e difíceis. A maioria das contribuições abordam pontos precisos de um *corpus* teórico e contribuem em fazer avançar de maneira incremental a Ciência Contábil.

A contribuição gera interesse porque enriquece os trabalhos antecedentes e é bem argumentada, clara e precisa. Mais do que uma revolução, a contribuição pode ser uma simples evolução do *status* do conhecimento. Trata-se então de uma confirmação, inferência, nova proposição. A confirmação é uma contribuição que visa mostrar que proposições antigas, já formuladas antes se revelam ainda válidas. Infelizmente, muitos artigos são proposições de replicações de estudos anteriores, sem grande originalidade. Se a replicação é legítima em ciência, a publicação necessita toda vez que esta replicação se faça com modificações do modelo inicial que apresentam originalidades, permitindo ampliar o campo de aplicação da teoria testada. É preciso que as modificações abordem características cuja natureza pode ser teoricamente intrigante. Replicar um estudo feito nos Estados Unidos, na França, ou na Tunísia é interessante se o autor conseguir mostrar que o contexto institucional coloca a *priori* uma dúvida sobre a validade da teoria neste contexto (Berland *et al.*, 2012).

A originalidade não é um fim em si. Uma questão pode não ter sido jamais formulada pela simples razão de não ter um grande interesse. Convém então justificar o interesse da questão formulada; um grande número de artigos submetidos peca nesse ponto essencial. O interesse da questão formulada (e da resposta trazida) pode comportar muitos aspectos: gerencial, teórico, metodológico, pedagógico, epistemológico, etc. Existe evidentemente uma grande diversidade de tipos de resultados possíveis para um trabalho de pesquisa, e os revisores estão sempre atentos e abertos a toda a forma de inovação na matéria.

Berland *et al.* (2012) alertam que, entre as causas mais frequentes de rejeição de artigos na revista “*Comptabilité – Contrôle – Audit*” figura a insuficiência de contribuição, isto é, incrementos substanciais do artigo ao conhecimento. Um bom artigo deve fazer avançar a ciência. As duas principais vias (às vezes podem ser confundidas) são: a produção de uma contribuição teórica e a produção de novos enunciados para educação. Neste contexto, surgem duas questões fundamentais, a saber, como se pensa atualmente a contribuição na pesquisa? Como ela se articula no campo da pesquisa em Contabilidade, especialmente em Contabilidade Gerencial? É assim que se deve situar estudos visando refletir sobre estas questões de natureza epistemológica que até então não têm estimulado pesquisas no campo da Contabilidade embora a contribuição seja uma referência central na vida cotidiana dos pesquisadores (Gendron, 2013).

Uma das alternativas de se pensar em contribuição foi apresentada por Boxenbaum e Rouleau (2011). Segundo estes pesquisadores, na teoria Organizacional Contemporânea, encontram-se três roteiros epistêmicos que os acadêmicos empregam para conceber e apresentar o novo conhecimento organizacional. Eles são evolução, diferenciação e bricolagem, visualmente representadas na Figura 1. Cada rótulo corresponde a um recurso-chave que separa um *script* temático dos outros. Eles representam tipos ideais que os estudiosos podem recorrer simultaneamente durante o ato de produção do conhecimento.

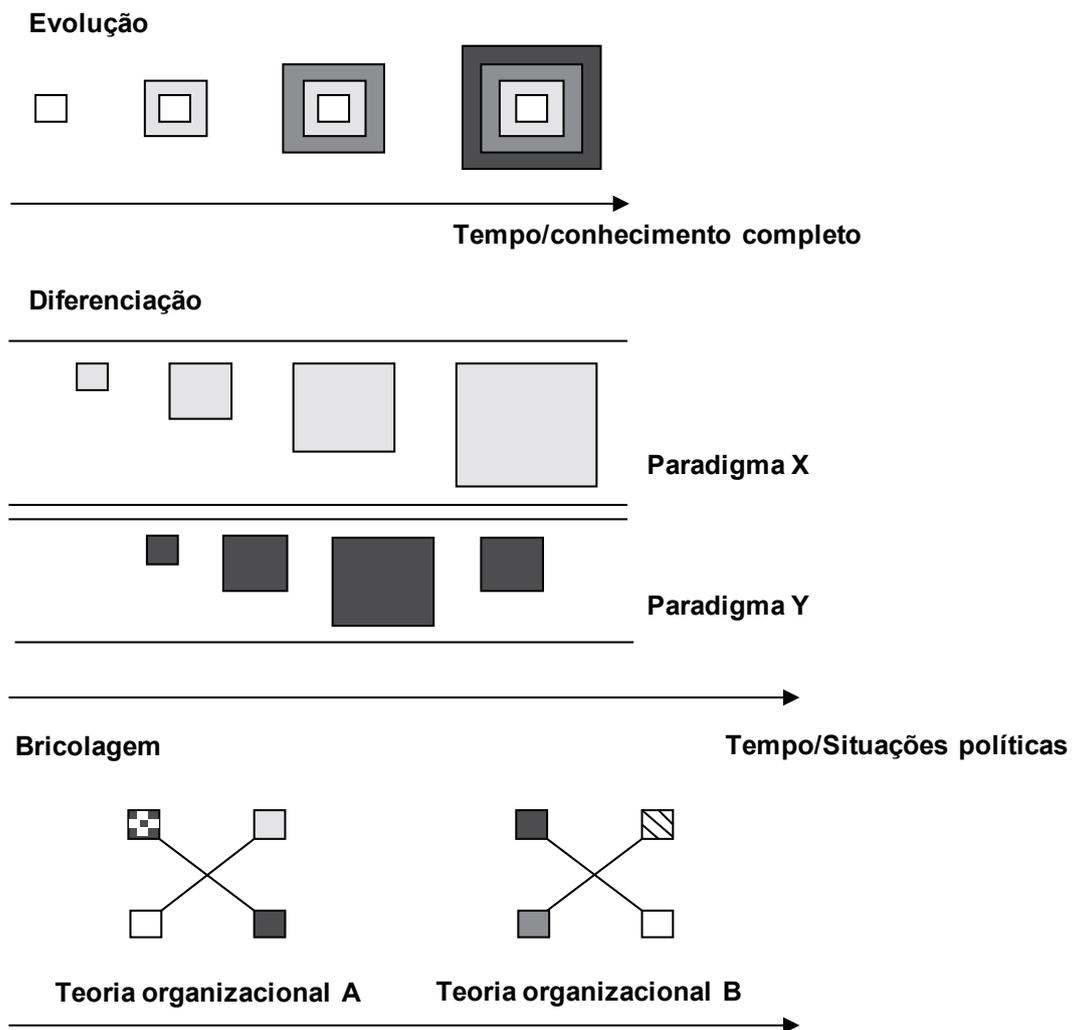


Figura 1. *Scripts* de evolução, diferenciação e bricolagem.

De forma sintetizada, a evolução busca gerar conhecimento a partir de lacunas identificadas em pesquisas anteriores. A diferenciação por meio de rompimento de formas de olhar o objeto de estudo (paradigmas, teorias). A bricolagem é composta a partir de combinação de diferentes paradigmas e teorias, com o intuito de encontrar uma nova luz sobre determinado objeto de estudo. Em relação à evolução, a contribuição é apresentada geralmente no estudo com afirmações contributivas bastante vigorosas e constituídas, como se as ditas contribuições eram definitivamente constituídas de maneira inequívoca. A originalidade nesse tipo de *script* consiste em resolver, pelo menos parcialmente e temporariamente, um dos enigmas colocados pelo paradigma a que adere o pesquisador (Kuhn, 1983). Quanto ao *script* de diferenciação, em uma pesquisa, uma “contribuição” será apresentada destacando a distinção, ou seja, explicando como as interpretações e conclusões do estudo são diferentes do corpus estabelecido (Gendron, 2013). Em termos de originalidade, a diferenciação enfatiza a distinção entre os avanços do estudo e os conhecimentos atuais, por meio de mudança de paradigma da pesquisa. Por fim, a bricolagem, segundo Boxenbaum e Rouleau (2011), este *script*, em vez de inventar uma nova teoria ou novo paradigma, conserta ou remodela teorias existentes, combinando vários conceitos teóricos, ideias e observações em sua disposição imediata. Diante disso, é razoável supor a utilização dos *scripts* de produção de conhecimento na pesquisa em Contabilidade Gerencial porque é uma área de múltiplas perspectivas epistemológicas em que pesquisadores fazem uso de diferentes paradigmas e teorias advindas de outras áreas de conhecimento.

2.2 Características epistemológicas e *script* de produção de conhecimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial

No Brasil, constatou-se, por meio dos estudos epistemológicos da pesquisa em Contabilidade Gerencial que os pesquisadores articulam suas pesquisas para gerar contribuições, apoiando-se em vários paradigmas que orientam suas abordagens teóricas e de método de pesquisa. No entanto, predomina o paradigma funcionalista sobre o paradigma crítico interpretativo, o uso de conceitos contábeis ou legislação sobre as teorias econômica, sociológica ou psicológica em relação às teorias e, pesquisa de campo e levantamentos descritivos sobre trabalhos documentais ou trabalhos de natureza explicativa em relação às estratégias de pesquisa (Nascimento, Junqueira & Martins, 2010). Essas evidências são ratificadas no estudo de Frezatti *et al.* (2015) quando revelam que, com base na análise do ano de 2013, os estudos de pesquisadores brasileiros na área de Contabilidade Gerencial são predominantemente quantitativos, muito embora restritos principalmente a uma das possibilidades metodológicas no âmbito quantitativo, deixando de lado outras abordagens que poderiam ser também mais utilizadas nesse âmbito, tais como estudos analíticos, estudos de arquivo e experimentos.

Comparando a pesquisa em Contabilidade Gerencial dentro e fora do Brasil a partir dos eventos científicos europeus e norte-americanos (*Conference on New Directions in Management Accounting e Management Accounting Section Midyear Meeting*), Frezatti *et al.* (2015) destacam que enquanto o evento europeu sugere uma predominância de estudos qualitativos, com o emprego do estudo de caso, seguido de perto por levantamentos, como principal abordagem quantitativa, o evento norte-americano apresenta a abordagem quantitativa como a principal e preponderante abordagem de pesquisa, com ênfase ao uso de dados de arquivos e estudos experimentais, em vez de levantamentos, com apenas uma pequena quantidade de estudos com uma abordagem qualitativa.

Na França, Berland, *et al.* (2016) investigaram também as características das publicações sobre controle gerencial no principal periódico nacional, “Comptabilité-Contrôle-Audit (CCA)”, ao longo de um período de 20 anos e constataram que entre os métodos de pesquisa empregados nessas publicações, predominam revisões da literatura, seguidas de estudos de caso, depois de levantamentos e enfim de entrevistas. Além disso, esses pesquisadores notaram uma desaceleração progressiva de estudos históricos e forte diminuição das revisões de literatura. Em contrapartida, estudos baseados em entrevistas se desenvolveram nos últimos 20 anos. Os métodos quantitativos são ainda pouco explorados nas publicações em controle da revista CCA. Eles são mais utilizados nas revistas internacionais, incluindo a utilização de equações estruturais. Isto sugere que a pesquisa francesa em controle gerencial se baseia fortemente em uma abordagem qualitativa. Ainda, de acordo com os pesquisadores franceses, as bases teóricas para sustentar as pesquisas em controle são ligadas à sociologia, a teoria da Estruturação ou a teoria do Ator Rede e também o construto teórico de sistemas de controle gerencial de Simons.

Além dessas evidências empíricas sobre os aspectos epistemológicos da pesquisa em Contabilidade Gerencial, a comunidade científica da área tem feito algumas críticas epistemológicas que estão à origem da estagnação da produção científica em Contabilidade Gerencial. Elas abrangem as perspectivas paradigmáticas, teórica e metodológica adotada pelos pesquisadores para determinar a forma como a pesquisa deve ser articulada para gerar conhecimento. Com base na nossa análise, constatou-se que as principais reflexões conduzidas atualmente sobre como a pesquisa em contabilidade gerencial deve ser articulada para contribuir com a produção de conhecimento se relacionam com os três (3) modelos de *script* de produção de conhecimento de Boxenbaum e Rouleau (2011).

O primeiro *script* de produção de conhecimento, a evolução, é a perspectiva dominante nas ciências organizacionais para articular a contribuição da pesquisa (Gendron, 2013). Ela tem como alicerce a filosofia de Karl (1959) e assume que os pesquisadores, em uma dada comunidade, estão envolvidos em uma busca comum e avanço gradual do conhecimento. Gendron (2013) acrescenta que a partir desta perspectiva, o objetivo principal, no período chamado de ciência normal por Kuhn (1983) não se destina a questionar o corpo de conhecimento, mas, sim, fortalecer, tijolo por tijolo, peças de um “muro” de conhecimento dedicado a um determinado objeto. A questão de pesquisa específica que estimula o pesquisador é tipicamente associada com a detecção de uma “lacuna” na pesquisa anterior, que Sandberg e Alvesson (2011) chamaram de técnica de *gap-spotting*. Se a pesquisa em questão é rigorosamente realizada, a lacuna seria pelo menos parcialmente preenchida. Assim, a contribuição resultaria do resultado bem-sucedido do teste de erro-tipo ao qual o pesquisador buscou realizar.

Do ponto de vista do *script* de evolução, pesquisadores em Contabilidade Gerencial têm chamado a atenção sobre a necessidade de uma continuidade nas pesquisas a fim de garantir o estabelecimento do conhecimento produzido. Por exemplo, Shields (2015) afirma que um importante obstáculo que limita a produção de conhecimento estabelecido em Contabilidade Gerencial é o número pequeno de estudos investigando evidências de consistência teórica sobre uma mesma base de variáveis. A pesquisa em Contabilidade Gerencial produzirá mais conhecimento estabelecido se houver mais pesquisas comparativas com resultados consistentes. Quando os resultados de uma pesquisa não são consistentes com os estudos comparativos, isso proporciona oportunidade para conhecer as causas da inconsistência e como elas limitam a produção de conhecimento estabelecido em Contabilidade Gerencial.

Segundo Boxenbaum e Rouleau (2011), o segundo *script* de produção de conhecimento que pode ser usado para pensar contribuição, é a diferenciação que pressupõe que o mesmo objeto de estudo pode ser pensado de várias maneiras e examiná-lo a partir de um único ângulo nunca poderá esgotar o potencial de conhecimento inerente a este item. Gendron (2013) menciona que, em outras palavras, construir uma única parede do conhecimento, com base na mesma base teórica, é provável que resulte em contribuições menos importantes e óbvias. Em termos da prática da pesquisa, a diferenciação implica que os investigadores irão submeter-se a produzir obras que estão em descontinuidade com o conhecimento estabelecido (Boxenbaum & Rouleau 2011).

O segundo *script* de produção de conhecimento, a diferenciação, baseia-se na premissa de que não há um quadro de referência compartilhado que possa abranger todo o conhecimento acadêmico em relação às organizações. Em vez disso, existem perspectivas diferenciadas que coexistem dentro da teoria Organizacional e que não podem ser ordenadas hierarquicamente (Burrell & Morgan, 1979; Scherer & Steinmann, 1999). No contexto da pesquisa em Contabilidade Gerencial, a mudança de paradigma, do positivismo para o interpretativismo e/ou teoria Crítica tem sido destacada por vários pesquisadores como ponto fundamental para que as pesquisas desenvolvidas em Contabilidade Gerencial possam contribuir com o avanço do conhecimento (Frezatti *et al.*, 2015; Hopper & Bui, 2016). Essa mudança de paradigma reflete o *script* de diferenciação e a filosofia da ciência associada a Kuhn (1962). Um dos princípios fundamentais dessa filosofia é que a prática da produção do conhecimento se desenvolve dentro de uma comunidade acadêmica que compartilha um conjunto de princípios epistemológicos e suposições ontológicas sobre o mundo, que coletivamente formam o que é conhecido como um paradigma. Um paradigma refere-se a uma base de conhecimento que é mutuamente incomensurável com a de outro paradigma, o que significa que suas suposições fundamentais sobre o mundo e seus modos de produção de conhecimento não podem ser integradas entre si (Scherer & Steinmann, 1999).

O terceiro *script* de produção, a bricolagem, refere-se a uma montagem de elementos prontamente disponíveis. Com esta lente de produção de conhecimento, o pesquisador combina diferentes materiais em mãos para gerar novo conhecimento a partir de um conjunto de intuições e deduções, um ângulo distinto de análise, sintetizando algumas teorias, metáforas e/ou métodos (Boxenbaum & Rouleau, 2011; Gendron, 2013). Na pesquisa em Contabilidade Gerencial, pesquisadores têm chamado também a atenção sobre a utilização de diferentes paradigmas, teorias e métodos. Por exemplo, Modell (2010) destaca a utilização de métodos mistos e o diálogo por meio de paradigmas múltiplos. Em relação à combinação de teorias, a sua utilização para articular a produção de conhecimento em Contabilidade Gerencial encontra-se ainda muito pouca quando comparada com o uso de uma única teoria nas pesquisas, a exemplo da teoria econômica e dos construtos teóricos de sistemas de controle gerencial (Bromwich & Scapens, 2016; Frezatti *et al.*, 2015).

Dos três *scripts* de construção de conhecimento no campo organizacional descritos por Boxenbaum e Rouleau (2011) é difícil dizer se os estudos de Contabilidade Gerencial se enquadram como evolutivos ou diferenciadores ou como um processo de bricolagem. Em boa medida, os ensaios desse campo chamam a atenção sobre pesquisas que busquem complementar lacunas e desenvolver construtos, num processo de desenvolvimento, de ampliação do campo de conhecimento (tipo evolutivo) (Shields, 2015). Por outro lado, há debates no sentido de diferenciar paradigmas, teorias e métodos, utilizando o *script* de tipo diferenciação (Bromwich & Scapens, 2016; Frezatti *et al.*, 2015; Modell, 2010).

3. Procedimentos Metodológicos

Para realizar a pesquisa, optou-se por analisar os artigos científicos publicados no Congresso Anpcont devido à sua representatividade da comunidade científica brasileira e por representar o fórum de discussão científica dos principais programas de pós-graduação em Contabilidade no país. Além disso, a escolha dessa base se justifica pelo conceito Qualis A do evento junto com a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes).

Nesse sentido, o presente estudo baseou-se em uma análise descritiva por meio de um levantamento de artigos científicos que foram publicados sobre Controladoria e Contabilidade Gerencial entre 2010 e 2016 em um dos maiores eventos científicos de contabilidade do Brasil, a Anpcont (Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis), a fim de caracterizar e analisar os *scripts* de produção do conhecimento utilizados pelos pesquisadores brasileiros e também confrontar a tendência dos tipos de contribuição à pesquisa encontrados nas sugestões de Bromwich e Scapens (2016), Frezatti *et al.* (2015), Shields (2015); Salteiro (2015) a respeito das dificuldades e dos obstáculos no tocante ao avanço do conhecimento em Contabilidade Gerencial.

A pesquisa foi realizada por meio de consultas na base de dados, que fornecem o acesso a artigos científicos publicados nos anais dos congressos anuais: <http://www.anpcont.org.br>. Os artigos publicados na área temática “Controladoria e Contabilidade Gerencial” foram utilizados para investigar os três roteiros de produção de conhecimentos, conforme ilustrado na Tabela 1. Devido à indisponibilidade de artigos de períodos anteriores a 2010, considerou-se que o estudo de artigos publicados no período de 2010 a 2016 permitiria a aquisição de conhecimentos sobre o estado dos roteiros de produção do conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial.

Tabela 1

Amostra de artigos publicados na área temática no período de 2010 a 2016

Ano	Artigos Publicados Quantidade
2010	23
2011	26
2012	28
2013	28
2014	27
2015	32
2016	25
Total	190

Quanto à seleção dos artigos pesquisas anteriores realizaram estudos tanto epistemológicos, como bibliométricos, com intervalo de tempo semelhante (Cardoso, Pereira & Guerreiro, 2007; Machado, Nascimento & Murcia, 2009; Nascimento, Junqueira, & Martins, 2009; Nascimento, Junqueira & Martins 2010; Oliveira, 2002, Teóphilo & Iudícibus, 2009). No período de 2010 a 2016, foram apresentados 190 artigos no referido congresso. Após a elaboração da plataforma teórica, foram definidos os dados que seriam coletados de cada artigo, conforme os argumentos que deram sustentação à questão da pesquisa do ponto de vista epistemológico, isto é, identificar nos artigos argumentos que levam à classificação em função dos três roteiros de produção do conhecimento científico de Boxenbaum e Rouleau (2011) – evolução, diferenciação e bricolagem. Os argumentos foram extraídos na base teórica do estudo, definidos em categorias conforme pode ser observado na Figura 2.

Categorias	Argumentos
Evolução	Apresentação de novas reivindicações de conhecimento como sendo continuidade de conhecimentos prévios. Identificação de lacuna em pesquisas anteriores. Aplicação da técnica gap-spotting. O produto do conhecimento proposto avança a fronteira do conhecimento.
Diferenciação	Apresentação de destaques sobre a distinção, ou seja, a explicação de como as interpretações e conclusões do estudo são diferentes do corpus estabelecido. Apresentação de ênfase sobre a distinção entre os avanços do estudo e os conhecimentos atuais.
Bricolagem	Apresentação de um conjunto de intuições e deduções, um ângulo distinto de análise, sintetizando algumas teorias, metáforas e/ou métodos. Apresentação de uma nova luz sobre um determinado objeto de estudo, mas a partir de um ângulo analítico e uma estratégia de investigação com base na nova busca de sentido a partir de elementos já conhecidos.

Figura 2. Relação dos argumentos dos roteiros de produção do conhecimento por categoria

Para a classificação dos dados, os pesquisadores fizeram a leitura dos artigos com ênfase na introdução, no referencial teórico, na metodologia e conclusão, especificamente na concepção epistemológica, isto é, na concepção do problema de pesquisa e nas abordagens teóricas e metodológicas. Utilizou-se do *software Excel* para realizar a tabulação dos dados coletados mediante classificação dos artigos por tema, tipo de contribuição (evolução, diferenciação e bricolagem), quantidade de abordagem teórica e quantidade de método. Os tipos de contribuição foram classificados conforme os três roteiros de produção do conhecimento propostos por Boxenbaum e Rouleau (2011) enquanto que as abordagens teóricas foram classificadas com base na adaptação das teorias adotadas no estudo de Bromwich e Scapens (2016).

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Abordagens paradigmáticas dos artigos científicos em controladoria e contabilidade gerencial publicados no período de 2010 a 2016

A Tabela 2 evidencia os paradigmas de pesquisa adotados nos artigos científicos publicados na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial no período de 2010 a 2016. Percebe-se que 97% do total dos artigos analisados foram classificados no paradigma de pesquisa positivismo e pós-positivismo e, o restante nos paradigmas interpretativismo (1%) e teoria crítica (2%) respectivamente.

Tabela 2

Paradigmas de pesquisa dos artigos científicos em Controladoria e Contabilidade Gerencial do congresso Anpcont no período de 2010 a 2016

Paradigmas de Pesquisa	Quantidade	Percentual
Positivismo e Pós-Positivismo	185	97%
Interpretativismo	1	1%
Interacionismo	-	-
Simbólico	-	-
Fenomenologia	-	-
Hermenêutica	-	-
Teoria Crítica	4	2%
Feminismo	-	-
Pós-modernismo	-	-
Total	190	100%

Estes resultados ratificam evidências já mostradas no estudo de Nascimento *et al.* (2010) onde se revelou que 97% dos trabalhos abordam a perspectiva funcionalista, ou seja, adotando uma perspectiva positivista. Adicionalmente, constatou-se que os poucos artigos realizados sob o paradigma interpretativo e crítico referem-se a estudos que adotam teorias como a teoria Ator-Rede, teoria da Estruturação e teoria das Representações Sociais. Também, pode-se afirmar que essas evidências se opõem aos resultados encontrados no *Conference on New Directions in Management Accounting*, em que 49% dos trabalhos empregam uma ontologia mais à esquerda da matriz de Burrell e Morgan (1979), tratando problemas gerenciais pelas óticas interpretativista, estruturalista, pós-estruturalista e de teoria Crítica (Frezatti *et al.*, 2015). Deste modo, pode-se afirmar que as pesquisas publicadas na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial utilizam de pouca mudança de paradigmas conforme mostrado na Figura 1, para produzir conhecimento sob o *script* de diferenciação.

4.2 Abordagens teóricas dos artigos científicos em Controladoria e Contabilidade Gerencial publicados no período de 2010 a 2016

Após a descrição e análise dos paradigmas de pesquisa adotados nos artigos científicos publicados no Congresso Anpcont de 2010 a 2016, buscou-se identificar as perspectivas teóricas utilizadas nestes estudos. A Figura 3 apresenta a distribuição das abordagens teóricas conforme a diversidade teórica abordada por Bromwich e Scapens (2016). De acordo com essa mesma figura, constata-se uma predominância de construtos teóricos emanados de sistemas e controle gerencial (34%) e de teorias econômicas (28%). Isto mostra também que ainda nas pesquisas da área prevalece o uso de teorias sob a bandeira do paradigma econômico e organizacional. As teorias econômicas mais presentes nos artigos foram teoria da Agência, teoria dos Prospectos, teoria da Utilidade Esperada, teoria Institucional, teoria dos Construtos de Sistemas e controle gerencial foram dos mais variados, por exemplo, modelos alternativos de avaliação de desempenho como *Balanced Scorecard*. Em seguida, constatou-se a utilização de outras teorias em 20 artigos advindas das teorias organizacionais. Em 13% dos artigos científicos, não foi possível identificar as teorias utilizadas, nestes casos faltava clareza ou, às vezes mesmo, não havia nenhuma identificada.

Abordagens teóricas dos artigos científicos em controladoria e contabilidade gerencial de 2010 a 2016

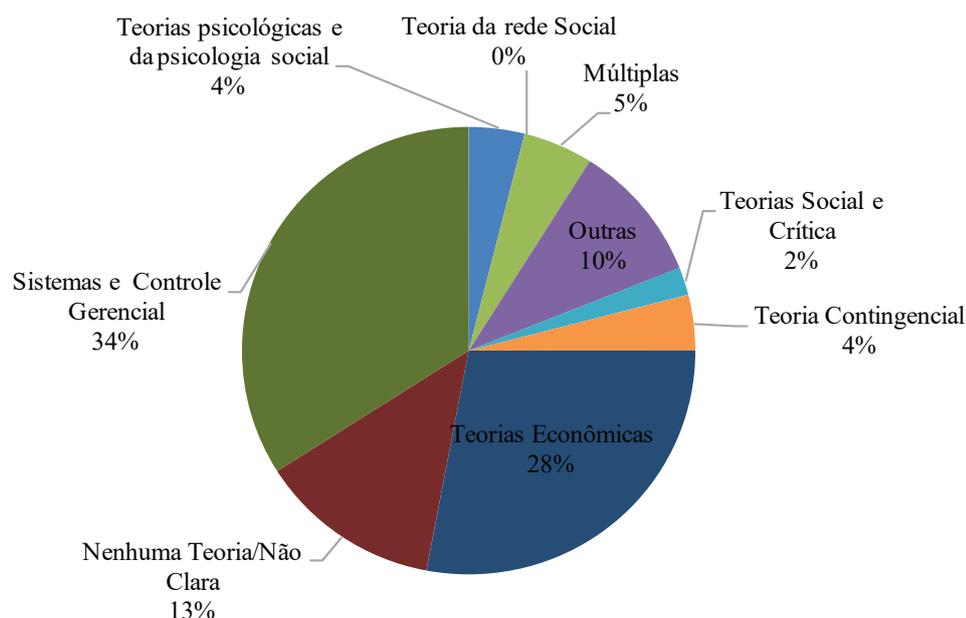


Figura 3. Abordagens teóricas dos artigos científicos no período de 2010 a 2016

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa

Ainda segundo a Figura 3, enfatiza-se o pequeno número de artigos que utilizaram teoria Social e Crítica (2%), teoria da Rede Social (0%) e teorias Múltiplas (5%), o que traduz que as pesquisas em Controladoria e Contabilidade Gerencial publicadas no Congresso Anpcont, no período de 2010 a 2016, não adotaram perspectivas teóricas sob o paradigma interpretativo e crítico. Além disso, não se verificou a utilização de múltiplas teorias para sustentar uma produção do conhecimento do tipo *script* de bricolagem. Tais evidências conflitam com as recomendações do periódico europeu *Management Accounting Research* no sentido de que pesquisas da área devem ampliar as teorias para uma perspectiva interpretativa e pós-estruturalista (Hopper & Bui, 2016).

Por fim, cabe ressaltar a pouca utilização de teorias Psicológica e Psicologia Social (4%) e da teoria Contingencial (4%). Mais uma vez, em relação a esta última, que de acordo com Bromwich e Scapens (2016), a pesquisa contábil gerencial tem apresentado um crescimento de teorias Social e Crítica.

4.3 Abordagens de métodos de pesquisa dos artigos científicos em Controladoria e Contabilidade Gerencial publicados no período de 2010 a 2016

A Figura 4 apresenta o perfil das abordagens de métodos de pesquisa dos artigos científicos publicados no Congresso Anpcont de 2010 a 2016. De acordo com a mesma Figura 4, observa-se que 64% dos trabalhos pesquisados utilizaram como abordagem de método de pesquisa o quantitativo, confirmando assim o método adotado pelo *mainstream* da pesquisa em Contabilidade Gerencial. Vale salientar que os trabalhos de natureza qualitativa foram 18% do total dos artigos e o restante distribuído em trabalhos quali-quantitativo (13%) e não empírico (5%). Estes resultados corroboram a análise de Frezatti *et al.* (2015) sobre o estágio da pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil. Existe uma predominância de estudos quantitativos na pesquisa em Contabilidade Gerencial, especificamente por meio de levantamentos. Adicionalmente, quando se observa a dimensão qualitativa, o emprego de estudos de caso tem sido o mais utilizado por pesquisadores em Contabilidade Gerencial. A predominância desses dois métodos está em consonância com o identificado por Nascimento *et al.* (2010), que constataram esses dois métodos como os mais comuns nos principais eventos acadêmicos da área de Contabilidade (incluindo o Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - Enanpad), no período de 2005-2008.

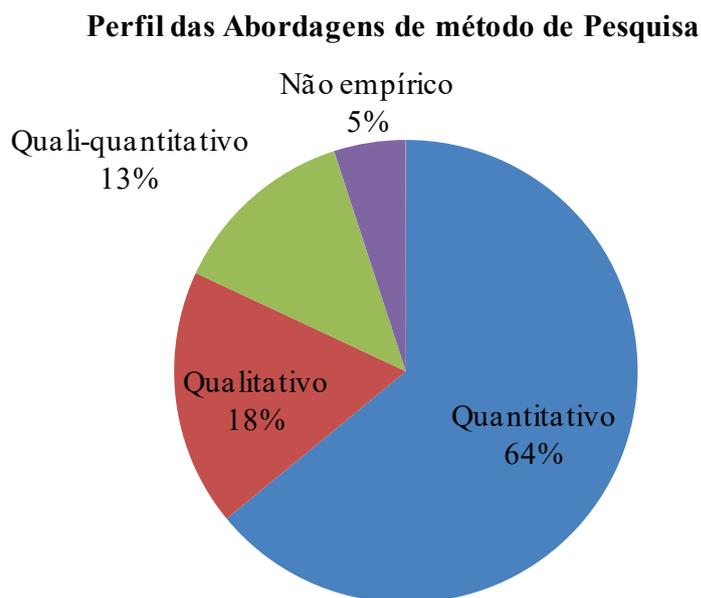


Figura 4. Perfil das abordagens de método de pesquisa dos artigos científicos publicados no Congresso Anpcont de 2010 a 2016

Além disso, nota-se um ligeiro crescimento na utilização do método quali-quantitativo que se alinha ao padrão metodológico das pesquisas internacionais em Contabilidade Gerencial, onde estas buscam, cada vez mais, integrar as pesquisas quantitativas e qualitativas. Neste sentido, os estudos realizados no Brasil e publicados no Anpcont estão corroborando a tese de Modell (2010), que destacou que os métodos mistos estão sendo amplamente examinados no contexto da pesquisa de Contabilidade Gerencial e o diálogo por meio de paradigmas múltiplos recebeu atenção por parte dos pesquisadores brasileiros.

4.4 Classificação dos artigos científicos em Controladoria e Contabilidade Gerencial por tipo de contribuição

A Tabela 3 apresenta a quantidade de artigos científicos em Controladoria e Contabilidade Gerencial por tipo de *script* de produção de conhecimento. Constatou-se que do total de 190 artigos publicados na Anpcont, no período de 2010 a 2016, 163 artigos foram classificados no grupo do *script* de produção de conhecimento do tipo evolução, representando aproximadamente 86% do total. Em seguida, tem-se 22 artigos científicos classificados no *script* de produção de conhecimento do tipo bricolagem, equivalendo a 11% da quantidade total de artigos. Em relação ao *script* de diferenciação, percebe-se também por meio da mesma Tabela 3 que houve um número pequeno de artigos com este tipo de contribuição. Diante desses dados, pode-se observar inicialmente que, em geral, a produção de conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial no período estudado mostra uma perspectiva predominante de contribuição do tipo evolução. Além disso, cabe ressaltar também um pequeno número de trabalhos buscando produzir conhecimentos através do *script* tipo bricolagem.

Tabela 3

Frequência dos scripts de produção de conhecimento no período total

Scripts de Produção de Conhecimento	Quantidade	Percentual
Evolução	163	86%
Diferenciação	5	3%
Bricolagem	22	11%
Total	190	100%

Como pode ser observado na Tabela 3, ao longo do período analisado, constatou-se que dos 86% dos artigos adotaram o *script* de evolução, no período de 2010 a 2016. Mais de 80% dos artigos publicados anualmente adotam o *script* de evolução chegando a uma frequência de 96%, no ano de 2013, o que mostra uma predominância desta perspectiva de contribuição nos artigos publicados no Congresso Anpcont. Além disso, percebe-se também certa estabilidade no uso deste *script* de produção de conhecimento ao longo do período analisado.

Tabela 4

Frequência dos tipos de contribuição por ano

ANO	TIPOS DE CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA							
	EVOLUÇÃO	%	DIFERENCIAÇÃO	%	BRICOLAGEM	%	TOTAL	%
2010	19	83%	1	4%	3	13%	23	100%
2011	22	85%	2	7,5%	2	7,5%	26	100%
2012	24	86%	-	-	4	14%	28	100%
2013	27	96%	-	-	1	4%	28	100%
2014	24	89%	-	-	3	11%	27	100%
2015	25	78%	1	3%	6	19%	32	100%
2016	21	84%	1	4%	3	12%	25	100%
TOTAL	163	88%	5	3%	23	11%	190	100%

Em relação ao *script* de bricolagem, constataram-se frequências relativas abaixo de 20% do total de artigos publicados em Controladoria e Contabilidade Gerencial em cada edição do Congresso. Isto revela que a produção científica desta área de conhecimento não segue esta perspectiva de contribuição à pesquisa para gerar conhecimento no campo da Controladoria e Contabilidade Gerencial. No tocante ao *script* de diferenciação, o período de 2011 apresentou um percentual aproximadamente de 8%, o que traduz que poucos artigos foram classificados neste tipo de contribuição, o que mostra que os trabalhos publicados e analisados em Controladoria e Contabilidade Gerencial não buscam se diferenciar uns aos outros para gerar novo conhecimento para a área. Em resumo, pode-se destacar, a partir da análise descritiva, feita sobre o diagnóstico dos *scripts* de produção de conhecimento nos artigos publicados em Controladoria e Contabilidade Gerencial, que há uma predominância de utilização da perspectiva do *script* de evolução. Tal evidência confirma a utilização da perspectiva de contribuição mais comumente pela comunidade científica no geral nas pesquisas da área temática de controladoria e contabilidade gerencial do Congresso Anpcont.

4.5 Evolução dos tipos de contribuição dos artigos científicos em função do período estudado

Como o principal objetivo desse estudo consistiu em analisar a perspectiva dominante da contribuição à pesquisa em Controladoria e Contabilidade Gerencial, faz-se necessário analisar o comportamento evolutivo dos *scripts* de produção de conhecimento ao longo do período de estudo. A Figura 6 mostra a evolução dos três *scripts* de produção de conhecimento da área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial das edições do Congresso Anpcont, no período de 2010 a 2016. No geral, como pode ser constatado no mesmo gráfico, o *script* de evolução se sobrepõe aos demais *scripts*, de diferenciação e bricolagem.

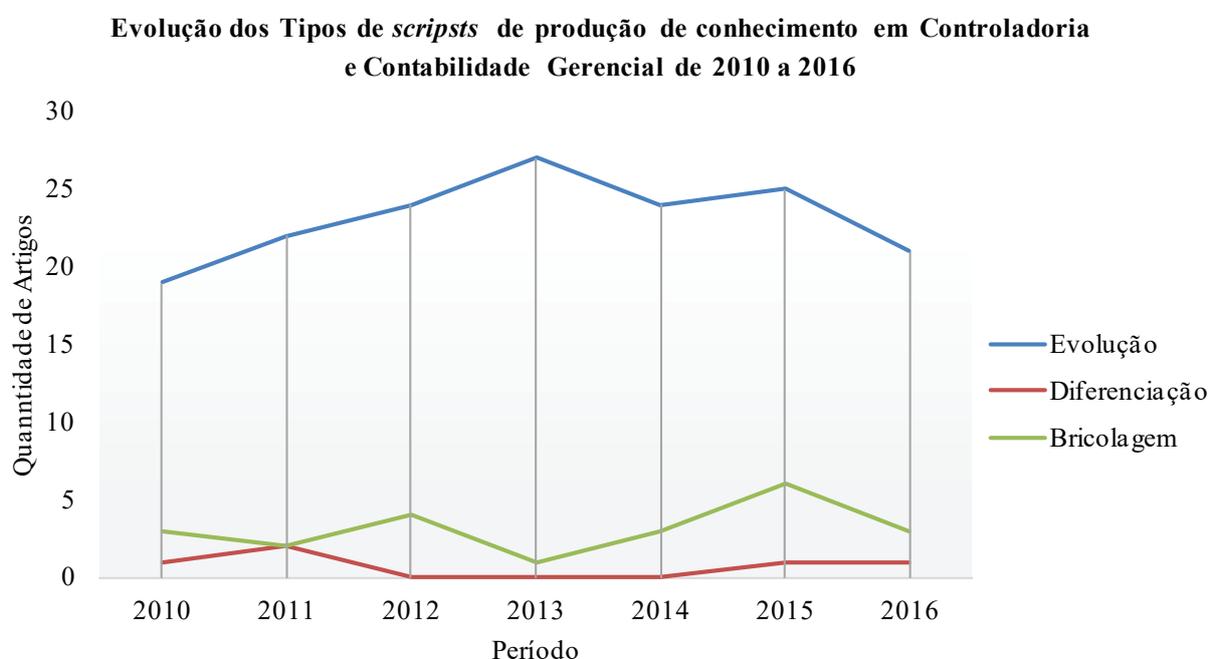


Figura 6. Evolução dos *scripts* de produção de conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial no período de 2010 a 2016

No primeiro subperíodo, de 2010 a 2013, observa-se que um crescimento do uso do *script* de evolução nas pesquisas nesta área temática enquanto o uso do *script* de bricolagem permanece constante nos dois primeiros anos (2010 e 2011) equivalendo aproximadamente de 13% do total dos artigos publicados em cada edição. No período de 2011 a 2012, observa-se um aumento (14%) e depois um declínio de 2012 a 2013 (4%) na utilização deste *script*. O crescimento na utilização do *script* de bricolagem ficou mais acentuado nas edições de 2014 e 2015. Quanto ao segundo subperíodo, de 2013 a 2016, percebeu-se através do Gráfico 3 um aumento da utilização do *script* de bricolagem até a edição de 2015 contra um declínio seguido de oscilação do uso do *script* de evolução pelos pesquisadores em Controladoria e Contabilidade Gerencial. Cabe ressaltar aqui a utilização do *script* de bricolagem em 6 artigos (19%) no ano de 2015, o que traduz um interesse cada vez maior por pluralismo paradigmático, teórico ou metodológico embora ainda seja insignificante diante da predominância do *script* de evolução.

5. Considerações Finais

Este trabalho buscou avaliar o progresso da pesquisa em Contabilidade Gerencial no geral definida na área temática em um dos dois maiores eventos de Contabilidade do Brasil. Adicionalmente, buscou-se conduzir esta discussão à luz das recentes publicações de editoriais de duas renomadas revistas internacionais especializadas da área, *Management Accounting Research* e *Journal of Management Accounting Research (JMAR)* especificamente dedicadas ao desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial. Portanto, com base no estudo realizado, verificou-se que a perspectiva dominante da pesquisa na linha temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial é do tipo evolução, mostrando que a pesquisa da área segue a perspectiva da filosofia de Karl (1959) e, assume os pesquisadores, na comunidade brasileira, estão envolvidos em uma busca comum e avanço gradual do conhecimento. Este resultado pode ser enquadrado também na perspectiva da ciência normal de Kuhn (1983), quando afirmou que o *script* evolutivo não se destina a questionar o corpo de conhecimento, mas, sim, fortalecer, tijolo por tijolo, peças de um “muro” de conhecimento dedicado a um determinado objeto. Em outras palavras, pode-se afirmar que a forma de articulação utilizada pelos pesquisadores da área de Contabilidade Gerencial no Brasil corresponde à detecção de uma “lacuna” na pesquisa anterior, o que Sandberg e Alvesson (2011) chamaram de técnica de *gap-spotting*.

Esta evidência confirma ainda a predominância do paradigma positivista e a incipiência do uso de paradigmas alternativos tais como o interpretativismo e a teoria Crítica. Assim, as pesquisas publicadas na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial utilizam-se de pouca mudança de paradigmas para produzir conhecimento sob o *script* de diferenciação. Apesar de os resultados mostrarem uma evolução lenta da utilização desse roteiro de produção de conhecimento nos últimos anos e os resultados mostraram que pesquisas da Contabilidade Gerencial no Brasil têm buscado alternar paradigmas para investigar um mesmo objeto de pesquisa.

Sobre as abordagens teóricas, há uma predominância de construtos teóricos emanados de sistemas e controle gerencial e de teorias econômicas. Isto mostra também que ainda nas pesquisas da área prevalece o uso de um único paradigma baseado na teoria econômica. No estudo, foi enfatizado também um pequeno número de artigos que utilizaram teoria Social e Crítica, teoria da Rede Social e teorias Múltiplas, o que traduz que as pesquisas em controladoria e contabilidade gerencial publicadas no Congresso Anpcont, no período de 2010 a 2016, não adotaram perspectivas teóricas sob o paradigma interpretativo e crítico. Além disso, não se verificou a utilização de múltiplas teorias para sustentar uma produção do conhecimento do tipo *script* de bricolagem. Tais evidências conflitam com as recomendações do periódico europeu *Management Accounting Research* no sentido de que pesquisas da área devem ampliar as teorias para uma perspectiva interpretativa e pós-estruturalista (Hopper & Bui, 2016). A teoria Contingencial apresentada por Bromwich e Scapens (2016) como a mais utilizada para obter conhecimento estabelecido em contabilidade, foi pouco utilizada nos trabalhos.

No tocante ao perfil das abordagens de método de pesquisa dos artigos científicos publicados no Congresso Anpcont, de 2010 a 2016. Os resultados revelaram uma predominância de estudos quantitativos na pesquisa em Contabilidade Gerencial, especificamente por meio de levantamentos. Na dimensão qualitativa, o emprego de estudos de caso tem sido o mais utilizado por pesquisadores em contabilidade gerencial. Adicionalmente, constatou-se um crescimento insignificativo na utilização do método quali-quantitativo adotado como padrão metodológico das pesquisas europeias em Contabilidade Gerencial, onde estas buscam, cada vez mais, integrar as pesquisas quantitativas e qualitativas (Lukka, 2010; Modell, 2010).

Por fim, o presente estudo apresenta limitações quanto à classificação dos artigos conforme as abordagens epistemológicas, teóricas, metodológicas e de *script* de produção de conhecimento. Também, os resultados restringem aos artigos publicados no banco de dados da Anpcont e no período analisado no estudo. Como sugestões para futuras pesquisas, recomenda-se que estudos busquem, por exemplo, analisar as perspectivas dominantes de script de produção por tema para que se possa identificar quais estudos estão sendo consolidados para obter geração de conhecimento na área (Hesford *et al.*, 2006; Otley, 2016).

Referências

- Araújo, E. A. T., & Silva, W. A. C. (2010). Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos Enanpads de 2003 a 2008. *Revista Universo Contábil*, 6(3), pp. 29-44.
doi: <https://doi.org/10.4270/ruc.2010320>
- Berland, L. K., Schwarz, C. V., Krist, C., Kenyon, L., Lo, A. S. & Reiser, B. J. (2016). Epistemologies in practice: Making scientific practices meaningful for students. *Journal of Research in Science Teaching*, 53(7), pp. 1082-1112.
doi: <https://doi.org/10.1002/tea.21257>
- Berland, N., Stolowy, H. & Piot, C. (2012). Éditorial. Qu'est-ce qu'une «bonne» contribution?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(2), pp. 3-6.
doi: <https://doi.org/10.3917/cca.182.0003>
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T. & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), pp. 2-20. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
- Boxenbaum, E. & Rouleau, L. (2011). New knowledge products as bricolage: Metaphors and scripts in organizational theory. *Academy of Management Review*, 36(2), pp. 272-296.
doi: <https://doi.org/10.5465/amr.2011.59330898>
- Bromwich, M. & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, pp. 1-9. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>
- Burell, G. & Morgan, G. (1979). Sociological paradigms and organisational analysis. *Elements of the sociology of corporate life*.
- Cardoso, R. L., Pereira, C. A. & Guerreiro, R. (2007). Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(3), pp. 177-198. doi: <https://doi.org/10.1590/s1415-65552007000300009>
- Croom, S. (2001). The dyadic capabilities concept: examining the processes of key supplier involvement in collaborative product development. *European Journal of Purchasing and Supply Management*, 7(1), pp. 29 – 37. doi: [https://doi.org/10.1016/s0969-7012\(00\)00019-8](https://doi.org/10.1016/s0969-7012(00)00019-8)

- Cruz, A. P. C. D., Costa, F., Espejo, M. M. D. S. B. & Almeida, L. B. D. (2011). Redes de cooperação entre pesquisadores no congresso USP de controladoria e contabilidade: uma análise retrospectiva do período 2001-2009. *22(55)*, pp. 64-87
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de Araújo Wanderley, C. de & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, *11(1)*, pp. 47-68. doi: <https://doi.org/10.4270/ruc.2015103>
- Frezatti, F., Nascimento, A. R. D. & Junqueira, E. R. (2008). Demandas metodológicas, monoparadigma e o desenvolvimento da contabilidade gerencial. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*. Salvador, BA, Brasil, 2
- Gendron, Y. (2008). Constituting the academic performer: the spectre of superficiality and stagnation in academia. *European Accounting Review*, *17(1)*, pp. 97-127.
doi: <https://doi.org/10.1080/09638180701705973>
- Gendron, Y. (2013). Rethinking the concept of research contribution. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, *19(2)*, pp. 133-155. doi:<https://doi.org/10.3917/cca.192.0133>
- Helford, J. W., Lee, S. H. S., Van der Stede, W. A. & Young, S. M. (2006). Management accounting: a bibliographic study. *Handbooks of management accounting research*, *1*, pp. 3-26. doi: [https://doi.org/10.1016/s1751-3243\(06\)01001-7](https://doi.org/10.1016/s1751-3243(06)01001-7)
- Hopper, T. & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical?. *Management Accounting Research*, *31*, pp. 10-30.
doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Karl, P. (1959). The logic of scientific discovery. *Hutchinson, Londres*.
- Kuhn, T. S. (1962). The Structure of Scientific Revolutions. Chicago (University of Chicago Press) 1962.
doi: <https://doi.org/10.1086/ahr/68.3.700>
- Kuhn, T. S. & Meyer, L. (1983). La structure des révolutions scientifiques.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, *21(2)*, pp. 110-115. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>
- Lunkes, R. J., Ripoll Feliu, V. M. & Rosa, F. S. (2011). Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua espanhola *Congresso de Contabilidade e Auditoria, Porto, Portugal*, pp. 1-15.
- Machado, M. R., Nascimento, A. R. D. & Murcia, F. D. (2009). Análise crítica-epistemológica da produção científica em contabilidade social e ambiental no Brasil. *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil, 9.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, *21(2)*, pp. 124-129.
doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.005>
- Nascimento, A. R. D., Junqueira, E. & Martins, G. D. A. (2009). Análise epistemológica da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil. *Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração - Enanpad*, Salvador, BA, Brasil, 33
- Nascimento, A. R. , Junqueira, E. & Martins, G. A. (2010). Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, *14(6)*, pp. 1113-1133.
doi: <https://doi.org/10.1590/s1415-65552010000700008>

- Oliveira, M. C. (2002). Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(29), pp. 68-86. doi: <https://doi.org/10.1590/s1519-70772002000200005>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, pp. 45-62. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Salterio, S. E. (2015). Barriers to knowledge creation in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), pp. 151-170. Doi: <https://doi.org/10.2308/jmar-51056>
- Sandberg, J. & Alvesson, M. (2011). Ways of constructing research questions: gap-spotting or problematization?. *Organization*, 18(1), pp. 23-44. Doi: <https://doi.org/10.1177/1350508410372151>
- Scapens, R. W. & Bromwich, M. (2001). Editorial report—management accounting research: The first decade. *Management accounting research*, 12(2), pp. 245-254. Doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0159>
- Scapens, R. W. & Bromwich, M. (2010). Management accounting research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), pp. 278-284. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003>
- Scherer, A. G. & Steinmann, H. (1999). Some remarks on the problem of incommensurability in organization studies. *Organization Studies*, 20(3), pp. 519-544. doi: <https://doi.org/10.1177/0170840699203006>
- Shields, M. D. (2015). Established management accounting knowledge. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), pp. 123-132. Doi: <https://doi.org/10.2308/jmar-51057>
- Theóphilo, C. R. & Iudícibus, S. (2009). Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 8(2).

Docência em Ciências Contábeis no Brasil: epistemologia, pedagogia e saberes profissionais

Wagner Dantas de Souza Junior

<https://orcid.org/0000-0002-5991-8209> | E-mail: wagnerdantas9@gmail.com

Sérgio Adriano Romero

<https://orcid.org/0000-0003-0661-1526> | E-mail: sergyoadr@gmail.com

Sidnei Celerino da Silva

<http://orcid.org/0000-0002-0944-6231> | E-mail: sidneicelerino@yahoo.com.br

Silvana Anita Walter

<https://orcid.org/0000-0003-1684-5465> | E-mail: silvanaanita.walter@gmail.com

Resumo

Objetivo: Identificar as teorias epistemológicas, pedagógicas e os saberes necessários à profissão que orientam o perfil dos docentes de Ciências Contábeis do Brasil.

Método: O estudo caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, quantitativa, exploratória e descritivo, do tipo levantamento. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário online e os resultados foram analisados com estatística descritiva. A amostra conteve 108 observações.

Resultados: Os resultados apontam para as teorias construtivista e ativa como implícitas da aprendizagem docente, os modelos pedagógicos e epistemológicos das pedagogias não diretiva ou apriorista relacional ou epistemologia relacional como crenças que representam a postura do professor face ao ensino-aprendizado em sala de aula; os quatro saberes prioritários na área são os da disciplina que ministra (conteúdo), experiência da profissão, saberes curriculares e pedagógicos.

Contribuições: Espera-se contribuir com o ensino e pesquisa da Contabilidade através da reflexão de Instituições de Ensino Superior, professores, e acadêmicos para o avanço da área contábil face à profissionalização docente.

Palavras-chave: Epistemologia do ensino. Modelos pedagógicos. Saberes profissionais.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 27/10/2018. Pedido de Revisão em 30/7/2019. Resubmetido em 25/8/2019. Aceito em 23/9/2019 por Dr^a Bruna Camargos Avelino e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A pesquisa no ensino da Contabilidade no Brasil necessita de avanços para aprimorar a prática docente (Miranda, Casa Nova & Cornacchione Júnior, 2012). Conhecer o perfil do professor, sua orientação epistemológica, pedagógica e os saberes necessários que orientam o exercício da profissão pode auxiliar o desenvolvimento da prática docente. Além disso, segundo Peleias, Silva, Segreti e Chiroto (2007), o conhecimento do perfil do profissional professor oferece informações aos agentes responsáveis nas Instituições de Ensino Superior (IES) do país para aprimorar à prática da profissão docente e melhorar a qualidade do ensino.

Estudos anteriores sobre o perfil do professor de Contabilidade no Brasil pretenderam compreender os aspectos de sua formação profissional (Nossa, 1999), os saberes docentes (Slomski, 2007; Slomski & Andrade Martins, 2008; Alencar & Araújo, 2011; Slomski, Lames, Megliorini & Lames, 2013; Frauches, 2015), os modelos de ensino (Mazzioni, 2013; Silva, Santos, Cordeiro Filho & Bruni, 2014), as concepções epistemológicas (Laffin, 2013), o profissional que o professor deve formar (Nogueira & Fari, 2007), o perfil dos docentes que são referência (Miranda, 2011) e suas competências valorizadas na percepção dos discentes (Nogueira, Casa Nova & Carvalho, 2012; Rezende & Leal, 2013; Vasconcelos, Cavalcante & Monte, 2013), com o intuito de desvendar a postura do professor em sala de aula e os conhecimentos que o definem enquanto profissional.

Para o avanço do saber docente na área contábil, é preciso refletir sobre os modelos pedagógicos, epistemológicos e as competências necessários à profissão (Miranda *et al.*, 2012). Então, a questão que orienta este estudo é: **Quais são os fatores epistemológicos, pedagógicos e os saberes necessários à profissão que definem o perfil dos docentes da área de Ciências Contábeis no Brasil?**

O objetivo geral do estudo é identificar os fatores relacionados a epistemologia, pedagogia e os saberes necessários à profissão do perfil dos docentes de Ciências Contábeis do Brasil. Para atingir tal proposta, o estudo divide-se em etapas, tais como: revisar a literatura sobre teorias implícitas da aprendizagem, modelos epistemológicos e pedagógicos e os saberes necessários à profissão docente; elaborar um instrumento de coleta de dados, selecionar a amostra e aplicar o instrumento para avaliar os respondentes; e analisar os resultados utilizando estatística descritiva para caracterizar o perfil docente na área contábil.

Este trabalho diferencia-se dos estudos anteriores por identificar as crenças (epistemologia) por trás da ação docente (pedagogia) que orientam a sua prática profissional, e os saberes (competências) necessários à profissão da docência no ensino da Contabilidade na percepção dos docentes. Os modelos epistemológicos aqui são caracterizados a partir da ótica das teorias implícitas da aprendizagem (Rodrigo, Rodríguez & Marrero, 1993), dos modelos pedagógicos (Becker, 1994) e os saberes (ou competências) necessários à profissão docente, nas visões de Gauthier, Martineau, Desbiens, Malo e Simard (1998) e Tardif (2002).

A pesquisa está dividida em cinco seções. Após esta introdução, apresenta-se na próxima seção a revisão teórica da literatura. Na terceira seção elenca-se os procedimentos e métodos empregados na pesquisa. Na quarta seção analisa-se as informações coletadas e discutem-se resultados da pesquisa. Na quinta seção apresentam-se as conclusões do trabalho.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Estudos sobre o perfil do docente em Ciências Contábeis no Brasil

Estudos recentes sobre o perfil do professor de Ciências Contábeis caminham na direção de compreender sua formação e trajetória profissional (Nossa, 1999), os saberes docentes que fundamentam a prática de ensino (Slomski, 2007; Slomski & Andrade Martins, 2008; Slomski *et al.*, 2013; Alencar & Araújo, 2011; Frauches, 2015), os fatores que caracterizam seu modelo de ensino dos docentes (Mazzioni, 2013; Silva *et al.*, 2014), como as práticas e estratégias pedagógicas utilizadas em sala, os recursos tecnológicos, as metodologias de ensino, a avaliação e o planejamento das disciplinas.

Além destes, há trabalhos que buscam entender a prática da docência em Contabilidade por suas concepções epistemológicas e influência sobre o processo de ensino-aprendizado (Laffin, 2013), o perfil do profissional que o professor deve formar (Nogueira & Fari, 2007), as razões principais para escolha dos docentes que são referência para os discentes (Miranda, 2011), que incorporam atributos relacionais entre aluno-professor além da didática e as competências dos docentes valorizadas pelos discentes (Nogueira *et al.*, 2012) e valorizadas pelos docentes (Rezende & Leal, 2013; Vasconcelos *et al.*, 2013).

Para o avanço da profissão docente na área contábil, é preciso identificar e refletir sobre a epistemologia, pedagogia e competências (ou saberes) necessárias à profissão (Miranda *et al.*, 2012). Este trabalho complementa os estudos anteriores e visa identificar fatores que norteiam a prática docente a partir das teorias implícitas da aprendizagem (Rodrigo *et al.*, 1993), dos modelos pedagógicos e epistemológicos (Becker, 1994) e dos saberes experienciais relacionados à docência (Gauthier *et al.*, 1998; Tardif, 2002).

2.2 Teorias implícitas da aprendizagem docente

As teorias implícitas da aprendizagem são personificações individuais construídas sobre experiências adquiridas no contexto social (Nuñez, Ramalho & Uehara, 2009), ou seja, são uma síntese de conhecimentos e de experiências que configuram o pensamento da prática docente. A compreensão do tema pode auxiliar a visão da prática docente, a partir da construção epistemológica que a orienta e sua autoavaliação (Nuñez *et al.*, 2009).

No campo do trabalho docente, as teorias são classificadas sob a ótica da pedagogia do ensino, construídas ao longo do tempo e reconstruídas sobre a base de conhecimentos pedagógicos, transmitidos por meio da formação e prática pedagógica (Cunha, 2001). São segregadas em: tradicional, técnica, construtivista, ativa e crítica (Rodrigo *et al.*, 1993).

A teoria Tradicional caracteriza-se pela noção disciplinar do conhecimento e por aprendizagem obtida pela recepção de informação. Enfatiza a priorização dos conteúdos e é centralizada na autoridade moral do docente, que exerce o seu poder sobre o estudante. O aluno é pouco ativo no processo; é “destinatário” de verdades transmitidas pelo docente. Este modelo relaciona-se a uma educação logocêntrica (Nuñez *et al.*, 2009).

A teoria Técnica está baseada nas pressuposições epistemológicas da Tradicional, complementada por ideias advindas da cibernética e da teoria dos sistemas. Esta teoria enfatiza os objetivos instrucionais. Nela, o processo de ensino é visto como um procedimento técnico, de forma estruturada em busca de eficiência por meio de uma avaliação centrada em objetivos. Os objetivos podem ser expressados por taxonomias. A avaliação do ensino busca determinar em que medida se atingem os objetivos propostos (Nuñez *et al.*, 2009).

A teoria Construtivista, ao contrário, supõe que a educação deve adaptar o estudante ao mundo do adulto; a aprendizagem é apontada como um processo de construção de significados pelos estudantes sob a mediação do docente (Nuñez *et al.*, 2009). Esta teoria defende que o aluno é responsável pela construção do seu conhecimento e deve determinar quando, como e o que aprender, respeitando seus limites pessoais (Gregorio & Pereira, 2012).

A teoria Ativa admite que é por meio da prática que ocorre a aprendizagem do aluno e adota um entendimento prático do conhecimento sob a orientação do professor. Prioriza a aprendizagem por descoberta. A partir de uma postura pragmática, crê na atividade como uma característica fundamentalmente humana. Com isso, as curiosidades e necessidades dos sujeitos orientam a busca de hipóteses que precedem sua ação (Nuñez *et al.*, 2009).

A teoria Crítica, diferente das anteriores, adota uma lógica disciplinar e problematizadora do conhecimento e salienta a socialização e o caráter político-moral do ensino. Para esta vertente, o homem vive em um contexto, diante de uma sociedade e um momento histórico. Portanto, a educação tem por finalidade a formação da consciência crítica dos estudantes (Nuñez *et al.*, 2009).

As teorias Implícitas da Aprendizagem são um grupo de pressupostos implícitos, de ordem epistemológica, ontológica e conceitual, que orientam as predições, os juízos, as interpretações, as decisões, as ações e as verbalizações dos sujeitos (Scheuer & Pozo, 2006). O estudo destas voltado para os docentes tem a pretensão de explicar a estrutura latente que dá sentido ao ensino como mediação docente no currículo escolar.

As crenças dos professores conscientes ou inconscientemente se refletem nos modelos pedagógicos de ensino, que representam a postura do professor em sala de aula em relação ao processo de ensino e aprendizagem escolar. O assunto é explorado na próxima seção.

2.3 Modelos pedagógicos de ensino e aprendizagem escolar

A formação do professor e sua postura em sala de aula podem ser representadas por diversos modelos pedagógicos para caracterizar o processo de ensino e aprendizagem escolar. Becker (1994) trata estas representações segundo as nomenclaturas denominadas de pedagogia diretiva, pedagogia não diretiva e a pedagogia relacional, na qual cada uma tem uma epistemologia por trás que influencia e orienta a prática pedagógica docente.

Na pedagogia diretiva, o professor ensina e o aluno aprende. O docente acredita que o conhecimento pode ser transmitido para o aluno. Ou seja, a epistemologia por trás da ação docente é a de que o conhecimento pode ser compreendido como forma ou estrutura - não só conteúdo - e que a sua transmissão ocorre por meio de uma explicação (Becker, 1994).

A epistemologia da pedagogia diretiva é a do empirismo. Para ela, o indivíduo ao nascer é desprovido de conhecimento; pode ser considerado uma folha de papel em branco ou tábula rasa. Nesse sentido, não há nada no intelecto do homem que não tenha sido ingressado por meio dos seus sentidos. O professor acredita que o aluno é uma tábula rasa frente a cada novo conteúdo da grade curricular ou disciplina do curso (Becker, 1994).

Portanto, para o empirismo, o conhecimento do aluno e a sua capacidade de conhecer advém do meio físico ou social. O aluno aprende se, e somente se, o professor ensina (Becker, 1994). O ensino e a aprendizagem não são complementares; são considerados o modelo do fixismo, da reprodução e da repetição. O aluno deve submeter-se à fala do professor, ficar em silêncio, prestar atenção e repetir quantas vezes forem necessários a escrita, leitura etc., até o conhecimento que o professor deu aderir em sua mente (Becker, 1994).

Na pedagogia não diretiva, o professor é um facilitador da aprendizagem do aluno. O aluno trás para a sala de aula um saber que ele precisa apenas trazer à consciência, organizar ou incrementar conteúdo, e o professor deve interferir o mínimo possível na aprendizagem. O docente não diretivo acredita que o aluno aprende por si mesmo e que ele pode, no máximo, facilitar a aprendizagem e despertar um conhecimento que já existe no aluno (Becker, 1994).

A epistemologia da pedagogia não diretiva é a apriorista. A lógica que subjaz essa crença é a de que o ser humano nasce com o conhecimento já programado na sua herança genética. Basta um estímulo mínimo de exercício para que se desenvolva o conhecimento no indivíduo. Logo, a interferência do meio deve ser reduzida ao mínimo (Becker, 1994).

O docente inculcido de uma epistemologia apriorista renuncia a intervenção no processo de aprendizagem do aluno, uma das características fundamentais da ação docente. Em termos e relação pedagógica, o aluno que determina a ação ou inação do professor. Nesta relação, o polo do ensino é desautorizado e o da aprendizagem é tornado absoluto. Por consequência, o professor é desprezado de sua função e o aluno elevado a um *status* que ele não tem; sua não aprendizagem é explicada como “déficit herdado” (Becker, 1994).

A pedagogia relacional entende que a aprendizagem se dá pela construção mútua entre aluno e professor. O docente compreende que o aluno só aprenderá alguma coisa se ele agir e problematizar a sua ação (Becker, 1994). Duas condições são necessárias para que algum conhecimento novo seja construído: que haja a ação do aluno sobre o material disponibilizado pelo professor e que o aluno reflita sobre as perturbações provocadas pela assimilação deste material, ou seja, que o aluno se aproprie de suas ações sobre este material (Piaget, 1977).

A epistemologia relacional está por trás da pedagogia relacional. O professor tem um saber construído, sobretudo numa determinada direção do saber formalizado e acredita que seu aluno é capaz de aprender sempre. Esta capacidade precisa, no entanto, de estrutura, ou condição prévia de todo o aprender, que indica a capacidade lógica do aluno e do conteúdo. O aluno precisa aprender o que o professor tem a ensinar - isto desafiará a intencionalidade de sua consciência (Freire, 1979) ou provocará um desequilíbrio (Piaget, 1977), que exigirá do aluno respostas em duas dimensões complementares: em conteúdo e em estrutura.

Para Freire (1979), na pedagogia relacional, o professor, além de ensinar, passa a aprender; e o aluno, além de aprender, passa a ensinar. Nesta relação, professor e alunos avançam no tempo. O professor construirá, a cada dia, a sua docência dinamizando seu processo de aprender (Becker, 1994).

Por fim, acredita-se que as concepções epistemológicas dos docentes influenciam a forma como eles visualizam o processo de ensino e aprendizagem, o que, por consequência, impactam as suas práticas pedagógicas em sala de aula. Portanto, compreender os modelos pedagógicos e epistemológicos por trás da ação docente poderá contribuir para a reflexão sobre o perfil do ser professor na área contábil.

2.4 Saberes necessários à profissão docente

É imperativo superar a racionalidade instrumental técnica que media a estruturação do conhecimento na área da Contabilidade, para aprimorar o significado do ensino em sala de aula (Laffin, 2013). Para isso, é importante a reflexão sobre o papel do docente que atua no ensino nessa área, sua formação profissional, concepções ensino-aprendizagem e os saberes necessários à docência que orientam suas práticas em sala de aula (Miranda *et al.*, 2012).

Ao iniciar a carreira da docência, professores trazem consigo diversas experiências do que é ser professor, que possibilitam distinguir quais eram bons profissionais (Pimenta & Anastasiou, 2002). O docente tende a ver a universidade com o olhar de aluno e, com o passar do tempo, desenvolve habilidades pessoais, como a capacidade de improvisação, macetes, gestos, atitudes e estilos que lhe possibilitam vencer as dificuldades e desenvolver uma maneira particular de ensinar (Tardif, 2002).

Na busca de melhor compreensão sobre as pesquisas relacionadas aos saberes necessários à docência, Puentes, Aquino e Quillici Neto (2009) categorizaram os estudos na área em três grupos: conhecimentos necessários à docência; saberes necessários à docência; e competências necessárias à docência. De acordo com os autores, existem diversas tipologias utilizadas por pesquisadores, porém, que não apresentam diferenças conceituais significativas, visto que, a profissionalização da docência é composta de três componentes elementares: de saber, de saber-fazer e de saber-ser, apresentados na forma de saberes, de conhecimentos ou de competências (Puentes *et al.*, 2009).

Pesquisas na área de Contabilidade indicam características comuns dos docentes que se destacam como profissionais do ensino: domínio do conteúdo e prática pedagógica (Celerino & Pereira, 2008; Catapan, Colauto & Sillas, 2012; Miranda *et al.*, 2012; Vasconcelos *et al.*, 2013), experiência profissional (Slomski, 2007; Dombrowski, Garner & Smith, 2010; Rezende & Leal, 2013) e relacionamento com alunos (Nogueira *et al.*, 2012; Rezende & Leal, 2013).

Os estudos supracitados destacam a relevância dos saberes profissionais no ensino da Contabilidade. Segundo a literatura na área, tais saberes ocupam um lugar de destaque na construção do conhecimento, porém, se analisados de forma isolada, não são suficientes (Miranda *et al.*, 2012). Fundamentar a aprendizagem de um ofício apenas na experiência significa deixar a cada professor o encargo de descobrir por si as estratégias eficazes, com o risco de cobrir sob os alunos os efeitos negativos da tentativa docente (Gauthier *et al.*, 1998).

Portanto, faltam estudos que explorem com mais profundidade as necessidades de uma formação pedagógico-didática consistente, para avaliar o papel que as instituições de ensino poderiam desempenhar na formação docente (Miranda *et al.*, 2012). Nesse sentido, incorporar conhecimentos que permitam ao docente compreender a realidade e enfrentá-la, tais como as crenças e os modelos que dão embasamento à sua formação, pode ampliar a visão sobre os saberes experienciais necessários à profissão do professor na área contábil.

3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, exploratória e descritiva e de levantamento (Marconi & Lakatos, 2003). Os dados foram coletados via questionário *on-line*, para professores do ensino de Contabilidade de Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras. A amostra foi feita por conveniência. Para alcançá-la, fez-se uma busca da lista de IES credenciadas que ofertam o curso de Ciências Contábeis no site do Ministério da Educação e Ciência (MEC) (Brasil, 2018). Foram encontrados 1.817 cursos presenciais e 115 a distância. Deste total, 54 estão extintos, 1.763 cursos em atividade em 1.570 IES no país.

Pela sigla ou nome da instituição, fez-se uma busca na internet, acessando a página da instituição e verificado o e-mail institucional dos professores ou do coordenador do curso. Para instituições que publicavam o endereço eletrônico dos professores, foi enviado o convite da pesquisa direto para eles solicitando, se possível, que além de responder à pesquisa que encaminhassem para outros professores do curso de sua lista de contatos. Já para as instituições que publicavam apenas o e-mail do coordenador, foi encaminhado a ele a solicitação de colaboração com a pesquisa, respondendo e encaminhando para os professores de suas IES. Foram encaminhados 862 e-mails e obtidas 108 respostas do questionário.

O questionário foi organizado em quatro dimensões, sendo a primeira relacionada as informações gerais dos docentes; a segunda sobre as teorias Implícitas de Aprendizagem, a partir dos estudos de Rodrigo *et al.* (1993) e Nuñez *et al.* (2009); a terceira sobre modelos Pedagógicos e Epistemológicos de Ensino, na lógica proposta por Becker (1994); e a quarta sobre os saberes necessários à docência, na visão de Gauthier *et al.* (1998) e Tardif (2002).

Na primeira seção, as características levantadas em relação ao perfil dos docentes em Ciências Contábeis brasileiros foram: o sexo do respondente, região do país, tipo de instituição, titulação, dedicação ao magistério, tempo de magistério, se possui outra atividade além da docência, formação pedagógica e publicação de artigos em congressos ou revistas.

Na segunda seção, o questionário esteve composto por 32 proposições (enunciados, identificados como E1, E2... En), que caracterizaram cada uma das teorias Implícitas sobre a Aprendizagem (tradicional, ativa, crítica, técnica e construtivista). Para cada teoria, foram apresentados enunciados e cada um deles seguidos de uma escala Likert de 1 a 7, para que o respondente escolhesse o ponto correspondente ao grau de concordância com o enunciado.

Na terceira seção, em relação aos modelos pedagógicos de ensino, perguntou-se a percepção do docente quanto ao cotidiano dele e o papel dos alunos, assinalando uma de três alternativas de enunciado que mais representam a sua concepção educacional e prática. A alternativa A estava relacionada à pedagogia diretiva/empirismo; a alternativa B à pedagogia não diretiva/apriorista; e a alternativa C à pedagogia relacional/construtivista.

A quarta seção apresentou sete saberes necessários à profissão docente, tais como os saberes da disciplina que ministra, curriculares, experienciais da profissão, pedagógicos, pessoais (família, sociedade, etc.), epistemológicos e da tecnologia da informação, e pediu-se aos respondentes para que avaliassem e os organizassem hierarquicamente de acordo com a sua percepção sobre a base que sustenta a sua atuação docente, considerando 1 para o saber que representa a base principal de sustentação do fazer docente e 7 para aquele menos provável. O plano do questionário é apresentado no Quadro 1.

Dimensão Profissional	Aspectos estudados	Questões/Enunciados	Autores
1. Dados Socioprofissionais	Sexo, região, tipo de instituição, titulação, dedicação ao magistério, tempo de magistério, se possui outra atividade além da docência, formação pedagógica, e publicação de artigos em congressos/revistas.		
2. Teorias Implícitas da Aprendizagem	Teoria Tradicional	E1, E4, E8, E19, E21, E24, E30, E31	Rodrigo <i>et al.</i> (1993) e Nuñez <i>et al.</i> (2009)
	Teoria Ativa	E2, E11, E15, E25, E26, E32	
	Teoria Construtivista	E7, E12, E13, E14, E17, E23	
	Teoria Técnica	E5, E6, E9, E16, E18	
	Teoria Crítica	E3, E10, E20, E22, E27, E28, E29	
3. Modelos Pedagógicos e Epistemológicos de Ensino	Pedagogia Diretiva/Empirismo Pedagogia Não Diretiva/Apriorista Pedagogia Relacional/Construtivista	Alternativas A, B ou C. Uma resposta permitida.	Becker (1994)
4. Saberes Necessários à Profissão Docente na Área Contábil	Saberes da disciplina que ministra	Sete alternativas, que devem ser organizadas de forma hierárquica de 1 a 7, de acordo com o grau de importância atribuído.	Gauthier <i>et al.</i> (1998) e Tardif (2002)
	Saberes curriculares		
	Saberes experienciais da profissão		
	Saberes pedagógicos		
	Saberes pessoais (família, sociedade etc.)		
	Saberes epistemológicos		
	Saberes da tecnologia da informação		

Quadro 1. Plano do Questionário.

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

O questionário permitiu identificar as crenças (epistemologia) por meio das quais o sujeito docente da área de Contabilidade constrói, transmite e negocia os significados da aprendizagem em sua atividade prática profissional (pedagogia) ou em sua formação, que reflete sua postura ou exercício da profissão em sala de aula. A análise dos dados foi realizada por meio de estatística descritiva, de forma a resumir os resultados encontrados e estabelecer um perfil da amostra pesquisada. Os resultados são apresentados na seção a seguir.

4. Análise e Discussão dos Resultados

A amostra da presente pesquisa contou com 108 professores de Ciências Contábeis do Brasil. Deste total, 60% são do sexo masculino e 40% do feminino. A maior parte dos respondentes concentrou-se na região sul (40%) do país, seguido da região Sudeste (21%), Centro-Oeste (18%), Norte (6%) e Nordeste (6%), respectivamente. Do total, 59% estão alocados na rede privada e 41% na rede pública de ensino.

Em relação à formação dos docentes, 53% apresentam titulação de mestrado, 31% de doutorado e 17% de especialização. Do total, 41% dedica-se exclusivamente ao magistério, 26% cerca de 40 horas semanais, 16% são horistas entre 10 e 20 horas e 14% horistas acima de 20 horas semanais. Com relação ao tempo de magistério, 64% dos respondentes têm entre 7 a 25 anos de magistério, 20% de 4 a 6 anos, 7% entre 1 a 3 anos e 7% entre 26 a 35 anos.

Complementarmente, perguntou-se aos respondentes se possuíam outra atividade além da docência; 54% afirmam que “sim” e 46% que “não”. Além disso, 58% afirmam possuir formação pedagógica e 42% não possuir. Em relação à pesquisa, 87% dos docentes afirmam ter artigos publicados e 13%, não. O perfil dos respondentes é apresentado na Tabela 1.

Tabela 1

Perfil dos docentes de ciências contábeis da pesquisa.

Item	Frequência (%)	
Total de docentes	108	100%
Sexo		
Masculino	65	60%
Feminino	43	40%
Região-UF		
Norte	7	6%
Nordeste	7	6%
Centro Oeste	19	18%
Sudeste	23	21%
Sul	51	47%
Tipo de Instituição		
Pública	44	41%
Privada	64	59%
Titulação		
Especialização	18	17%
Mestrado	57	53%
Doutorado	33	31%
Dedicação ao Magistério		
Horista (entre 10 e 20 h.)	17	16%
Horista (acima de 20 horas semanais)	15	14%
40 horas semanais	28	26%
Exclusiva	44	41%
Tempo de Magistério		
1 a 3 anos	8	7%
4 a 6 anos	22	20%
7 a 25 anos	69	64%
26 a 35 anos	8	7%
Possui outra atividade além da docência?		
Sim	50	46%
Não	58	54%
Possui formação pedagógica?		
Sim	45	42%
Não	63	58%
Publicação de artigos em congressos/revistas?		
Sim	94	87%
Não	14	13%

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Para identificar os modelos epistemológicos dos docentes respondentes, tabulou-se a frequência das respostas e calcularam-se a média individual das respostas, a média do grupo relacionando a uma das cinco teorias (Tradicional, Técnica, Construtivista, Ativa e Crítica) e o desvio-padrão médio do grupo. Considerando a média das respostas do grupo, as teorias implícitas predominantes nos docentes são, nessa ordem: Construtivista (5,39), Ativa (5,23), Técnica (4,49), Crítica (4,54) e Tradicional (3,85).

Pode-se afirmar que, em média, as teorias construtivista e ativa são as que mais influenciam a epistemologia da ação docente da amostra pesquisada, visto que há as maiores médias de grupos alocadas para estas teorias e as menores variabilidades no nível de discordância entre os respondentes, obtidas pelo desvio-padrão médio do grupo (construtivista = 0,29; ativa = 0,72). Além disso, a média individual das respostas destes grupos apresentam alto índice de concordância das respostas, com valores acima de 4 em uma escala de 1 a 7. Estes achados vão na mesma direção do estudo de Nuñez *et al.* (2009). As respostas são visualizadas na Tabela 2.

Tabela 2

Modelos epistemológicos dos docentes de Ciências Contábeis no Brasil.

Teoria	Questão	Frequência das Respostas							Média Individual	Média do Grupo	Desvio Padrão médio do Grupo
		1	2	3	4	5	6	7			
Teoria Construtivista	Q7	0	3	5	6	25	38	31	5.69	5.39	0.29
	Q12	1	7	4	15	35	25	20	5.11		
	Q13	2	5	6	21	32	25	17	5.03		
	Q14	0	0	4	6	26	41	29	5.69		
	Q17	3	4	4	12	31	32	22	5.30		
	Q23	1	3	4	8	34	31	27	5.52		
Teoria Ativa	Q2	3	4	9	29	32	18	12	4.69	5.23	0.72
	Q11	0	0	4	6	15	45	38	5.99		
	Q15	6	8	8	19	27	22	11	4.31		
	Q25	2	0	3	6	17	43	35	5.77		
	Q25	0	2	5	7	21	32	41	5.84		
	Q32	1	4	15	14	36	23	13	4.81		
Teoria Técnica	Q5	1	3	4	15	32	32	20	5.29	4.49	1.15
	Q6	5	11	8	14	35	16	12	4.28		
	Q9	0	3	4	7	25	35	34	5.73		
	Q16	4	5	14	20	36	21	5	4.42		
	Q18	13	20	18	18	17	4	1	2.73		
Teoria Crítica	Q3	1	1	2	3	10	26	65	6.31	4.54	1.37
	Q10	3	6	12	15	35	18	16	4.69		
	Q20	10	15	20	15	14	8	8	3.09		
	Q22	8	7	15	9	27	13	78	3.64		
	Q27	1	3	5	10	22	36	30	5.54		
	Q28	2	3	4	8	16	40	34	5.65		
	Q29	9	15	21	19	13	7	3	2.83		
Teoria Tradicional	Q1	0	0	2	5	14	30	57	6.25	3.85	1.31
	Q4	2	1	5	22	34	20	23	5.17		
	Q8	7	22	21	28	12	8	4	3.35		
	Q19	10	20	12	17	9	6	3	2.37		
	Q21	9	7	20	20	20	18	5	3.76		
	Q24	18	7	18	8	19	6	5	2.63		
	Q30	11	8	21	25	16	8	3	3.14		
	Q31	4	9	16	21	29	17	7	4.17		

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

A teoria Construtivista, com maior média do grupo entre os respondentes da amostra, supõe que a aprendizagem é um processo de construção de significados pelos estudantes, mediada pelo docente (Nuñez *et al.*, 2009). Nessa ótica, o aluno é o responsável pela construção do seu conhecimento e determina quando, como e o que aprender (Gregorio & Pereira, 2012). Esta teoria carrega traços de uma epistemologia apriorista, pois a sua crença subjaz à uma lógica em que o aluno é quem determina a ação ou inação do professor; o polo do ensino tende a ser desautorizado e o do aprendizado absoluto.

A Teoria Ativa, que obteve a segunda maior média do grupo, assume uma visão instrumental do aprendizado, ao admitir que é por meio da prática que ocorre a aprendizagem do aluno, e que o papel do professor é facilitar o aprendizado (Nuñez *et al.*, 2009). Esta teoria também possui traços epistemológicos do apriorismo, visto que o docente renuncia a intervenção na aprendizagem, o ensino é rebaixado em detrimento do aprendizado e o professor é desprezado de sua função - elevando o aluno a um *status* que ele não tem (Becker, 1994).

Em seguida, avaliaram-se os modelos epistemológicos e pedagógicos dos docentes da amostra. Pediu-se para assinalar na opinião deles, qual das alternativas representavam melhor a concepção prática e educacional do cotidiano dos docentes.

A primeira alternativa foi “(1) o professor é a autoridade em sala, o conhecimento é transmitido e ao estudante compete prestar atenção e aprender o conhecimento ensinado pelo docente” - referia-se a uma pedagogia diretiva/empirista; a segunda, “(2) o professor é um facilitador e auxilia na aprendizagem do aluno, o aluno traz uma estrutura de saber prévio e aprende conforme o interesse” - representava uma pedagogia não diretiva/apriorista; e a terceira alternativa, “(3) o professor produz o material que presume ter significado para o aluno, o material é explorado em diferentes aspectos problemáticos e o conhecimento é construído na problematização, reflexão e ação do estudante, com base na história de conhecimento já percorrida” - equivalia a uma pedagogia relacional/construtivista.

Em média, 52% dos respondentes identificaram a pedagogia não diretiva/apriorista como o modelo predominante que orienta a sua prática pedagógica, seguido da pedagogia relacional/construtivista (44%) e da pedagogia/diretiva (4%). O resultado predominante sustenta a ideia das teorias implícitas de aprendizagem Construtivista e Ativa, de que a crença epistemológica por trás dos docentes respondentes é apriorista.

Tabela 3

Modelos pedagógicos dos docentes de Ciências Contábeis no Brasil.

Itens	Frequência	(%)
(1) Empirismo/Pedagogia diretiva	4	4%
(2) Apriorista/Pedagogia não diretiva	56	52%
(3) Construtivista/Pedagogia relacional	47	44%
Não respondeu	1	1%
Total	108	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Ao avaliar os saberes profissionais necessários ao exercício da profissão docente na área contábil, pediu-se para que os docentes organizassem e hierarquizassem em ordem de importância os saberes sugeridos no questionário. Na percepção dos docentes respondentes, os saberes mais importantes são (pela ordem de maior frequência): os saberes da disciplina que ministra, a experiência da profissão, os saberes curriculares, os saberes pedagógicos, os saberes pessoais, os saberes epistemológicos e os saberes da tecnologia da informação.

A priorização dos saberes da disciplina que ministra e experiência profissional corroboram os estudos de Celerino e Pereira (2008), Catapan *et al.* (2012), Miranda *et al.* (2012), Vasconcelos *et al.* (2013), Slomski (2007), Marshall *et al.* (2010) e Rezende e Leal (2013). No entanto, deve-se considerar que a literatura sobre os saberes profissionais sugere que se eles forem analisados de forma isolada, podem não contribuir com a construção do conhecimento. Os resultados podem ser visualizados na Tabela 4.

Tabela 4

Percepção dos saberes profissionais dos docentes de Ciências Contábeis no Brasil.

Itens	Frequência das Respostas						
	7º lugar	6º lugar	5º lugar	4º lugar	3º lugar	2º lugar	1º lugar
Saberes da disciplina que ministra	5	2	2	5	7	25	60
Experiência da profissão	6	10	7	18	24	27	14
Saberes curriculares	10	12	20	15	22	22	5
Saberes pedagógicos	2	5	18	32	25	15	9
Saberes pessoais	20	22	24	17	11	5	7
Saberes epistemológicos	15	28	24	11	13	6	9
Saberes da tecnologia da informação	48	27	11	8	4	6	2

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Em síntese, obtiveram-se os seguintes resultados nessa pesquisa: na percepção dos docentes respondentes, as teorias implícitas de aprendizagem que orientam a ação do docente de Ciências Contábeis brasileiro em sala de aula são a construtivista e ativa; os modelos pedagógicos/epistemológicos mais influentes são a pedagogia não diretiva/apriorista e pedagogia relacional/epistemologia relacional; os quatro saberes necessários considerados mais importantes para a profissionalização docente na área contábil são os saberes da disciplina que ministra, experiência da profissão, saberes curriculares e pedagógicos.

Algumas críticas podem ser tecidas quanto aos resultados obtidos. A teoria Construtivista supõe que a aprendizagem é um processo de construção de significados pelos estudantes; a teoria Ativa complementa essa visão ao admitir que é por meio da prática que ocorre a aprendizagem do aluno, e que o papel do professor é facilitar o aprendizado. Em ambas, as crenças o papel do professor é o de apenas facilitar ou mediar o processo de aprendizagem do aluno, reduzindo o seu papel de interventor no processo de ensino e aprendizagem e transferindo a responsabilidade do seu papel para o aluno.

O modelo Pedagógico Não Diretivo, pautado pela epistemologia apriorista, obtido predominante no estudo sustenta a visão anterior, do papel de facilitador da aprendizagem. No entanto, esse modelo tem uma crença por trás de que o aluno traz para a sala de aula um saber que ele já tem e que aprende por si mesmo e utiliza esse argumento para justificar as estruturas deficitárias dos indivíduos que tem dificuldade no processo de aprendizagem. Então, qual seria o papel do professor no contexto desse modelo?

Por outro lado, os resultados em relação à percepção da amostra sobre os saberes necessários à profissão conflitam com os modelos pedagógicos e epistemológicos encontrados. Em média, os docentes respondentes acreditam que os saberes relacionados ao conteúdo, experiência e currículo são prioritários, nessa ordem, para a sua prática educacional cotidiana. No entanto, eles acreditam que o aluno é o maior responsável pela sua aprendizagem e o professor deveria interferir o mínimo possível neste processo, existindo um paradoxo em seu modo de pensar.

Os saberes profissionais que deveriam ser mais valorizados pelos professores em sala de aula frente a um modelo pedagógico não diretivo e apriorista seriam os saberes pedagógicos, pessoais e epistemológicos, pois o papel do professor em sala de aula é o de mediar ou facilitar a aprendizagem do aluno, auxiliando-o a estruturar o caminho do conhecimento e desenvolver suas habilidades socioemocionais e cognitivas.

Talvez, pelo perfil dos professores relacionados, que possuem maior experiência em formação acadêmica (mestrado/doutorado e pesquisa, em grande maioria) e tempo de experiência de magistério, eles visualizam uma crise no estilo tradicional de ensino e da epistemologia empirista que permanece no ensino em todas as esferas do país; e que a educação superior deva caminhar em direção para uma maior autonomia e responsabilização da aprendizagem dos alunos, sugerindo uma transferência de papéis entre professor e aluno.

Que fatores contribuem para a perpetuação dos modelos? Como construir a profissionalização docente face à realidade observada? Estas e outras questões surgem em um contexto de reflexão do ensino em Contabilidade. Estes resultados sugerem que as IES, professores, alunos e outros interessados no ensino superior de Contabilidade no país devem reavaliar as crenças e os modelos pedagógicos vigentes dos professores em sala de aula, visto que as mesmas crenças podem seguir na mesma direção ou divergir do pensamento dos alunos, ou da orientação estratégica das IES que ofertam este curso quanto às estratégias e métodos de ensino-aprendizagem vigentes, para auxiliar a criação de mecanismos profissionalização docente em face da nova realidade da profissão contábil do século XXI.

5. Conclusão

Com o intuito de complementar os estudos sobre o perfil do docente de Ciências Contábeis no Brasil (Nossa, 1999; Nogueira & Fari, 2007; Slomski, 2007; Slomski & Andrade Martins, 2008; Slomski *et al.*, 2013; Alencar & Araújo, 2011; Miranda, 2011; Nogueira *et al.*, 2012; Mazzioni, 2013; Laffin, 2013; Rezende & Leal, 2013; Vasconcelos *et al.*, 2013; Silva *et al.*, 2014; Frauches, 2015) esta pesquisa objetivou a identificar a epistemologia, pedagogia e os saberes necessários à docência na área contábil.

Para atingir tal proposta, o estudo foi dividido em etapas tais como revisar a literatura sobre teorias implícitas da aprendizagem (Rodrigo *et al.*, 1993) e dos modelos pedagógicos e epistemológicos de ensino (Becker, 1994) e dos saberes experienciais relacionados à profissão docente (Gauthier *et al.* 1998; Tardif, 2002); construir instrumento de coleta de dados para avaliar o perfil docente; selecionar a amostra e aplicar o instrumento; e, analisar os resultados utilizando instrumental estatístico e interpretar os resultados.

Metodologicamente, esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, exploratória e descritiva e de levantamento (Marconi & Lakatos, 2003). Os dados foram coletados via questionário *on-line*, construído a partir da literatura apresentada voltado para docentes do ensino de contabilidade de Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras. Foram encaminhados 862 e-mails e obtidas 108 respostas do questionário eletrônico. A amostra obteve-se por conveniência.

O perfil da amostra apresentou predominância do sexo masculino (60%), concentrado na região Sul do país (40%), alocados na rede privada de ensino (59%), com titulação de mestres (53%), dedicados exclusivamente ao magistério (41%), com experiência na docência, entre 7 a 25 anos de magistério (64%), possuindo outra atividade além da docência (54%), formação pedagógica (58%) e contato com a pesquisa (87%).

Em síntese, obtiveram-se os seguintes resultados nessa pesquisa: na percepção dos docentes respondentes, as teorias implícitas de aprendizagem que orientam a ação do docente de Ciências Contábeis brasileiro em sala de aula são a construtivista e ativa; os modelos pedagógicos/epistemológicos mais influentes são a pedagogia não diretiva/apriorista e pedagogia relacional/epistemologia relacional; os quatro saberes necessários considerados mais importantes para a profissionalização docente na área contábil são os saberes da disciplina que ministra (conteúdo), experiência da profissão, saberes curriculares e saberes pedagógicos.

Os achados revelam crenças de que o papel do professor é o de apenas facilitar o processo de aprendizagem do aluno, reduzindo o seu papel profissional e transferindo a responsabilidade da aprendizagem para o aluno. Algumas críticas são tecidas quanto aos resultados obtidos, tais como: Qual seria o papel do professor no novo contexto apresentado por esses modelos pedagógicos e epistemológicos apresentados? Que fatores contribuem para perpetuação dos modelos? Como construir a profissionalização docente face à realidade observada?

Estas e outras questões surgem em um contexto de reflexão do ensino em Contabilidade. Talvez, pelo perfil dos professores encontrados na amostra haja uma visualização de uma crise no estilo tradicional de ensino e da epistemologia empirista permanente em todas as esferas do ensino do país, e que a educação superior deva caminhar em direção para uma maior autonomia e responsabilização da aprendizagem para os alunos, sugerindo uma transferência de papéis entre professor e aluno.

Estes resultados sugerem a revisão dos modelos pedagógicos e epistemológicos vigentes pelas IES, professores, alunos e outros interessados no Ensino Superior de Contabilidade no país, devendo reavaliar as crenças e os modelos pedagógicos vigentes dos professores em sala de aula para auxiliar a criação de mecanismos profissionalização docente em face da nova realidade da profissão contábil do século XXI.

Dentre as limitações do estudo, destaca-se o critério para seleção da amostra que foi por conveniência desbalanceamento do número de respondentes por região do país, o que não permite generalizar os resultados. Como orientação para pesquisas futuras, sugerem-se a reflexão das críticas levantadas e a busca por tais respostas com a utilização de outros métodos de pesquisa, tais como estudos qualitativos utilizando grupos de foco, entrevistas, pesquisa-participante e observação para contribuir com uma melhor descrição do perfil docente de Ciências Contábeis do Brasil.

Referências

- Alencar, A. L. S. & Araújo, A. M. P. (2011). Aspectos do perfil do professor de Ciências Contábeis e seu reflexo no Exame Nacional de Desempenho dos estudantes (ENADE) - um estudo nas universidades federais do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(4), pp. 73-112.
- Becker, F. (1994). Modelos pedagógicos e modelos epistemológicos. *Revista Educação e Realidade*, 19(1), pp. 89-96.
- Brasil (2018). Ministério da Educação e Cultura (MEC): Lista das Instituições de Ensino Superior Credenciadas. Recuperado em 29 de julho, 2018 de <http://emec.mec.gov.br/>.
- Brasil (2018). Ministério da Educação e Cultura (MEC): Lista das Instituições de Ensino Superior Credenciadas. Recuperado em 29 de julho, 2018 de <http://emec.mec.gov.br/>.
- Catapan, A., Colauto, R. D., & Sillas, E. P. (2012). Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares de contabilidade em IES públicas e privadas. *RIC-Revista de Informação Contábil*, 6(2), pp. 63-82.
- Celerino, S., & Pereira, W. F. C. (2008). Atributos e prática pedagógica do professor de contabilidade que possui êxito no ambiente universitário: visão dos acadêmicos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 170(1), pp. 64-77.
- Cunha, A. M. O. (2001). A mudança epistemológica de professores num contexto de educação continuada. *Ciência & Educação*, 7(2), pp. 235-248.
- Frauches, P. F. (2015). Docência no Ensino Superior: um perfil dos saberes que fundamentam a prática pedagógica de docentes que atuam em cursos de Ciências Contábeis. 150 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP.
- Frauches, P. F. (2015). Docência no Ensino Superior: um perfil dos saberes que fundamentam a prática pedagógica de docentes que atuam em cursos de Ciências Contábeis. 150 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.
- Freire, P. (1979). *Conscientização: teoria e prática da libertação: uma introdução ao pensamento de Paulo Freire*. São Paulo: Cortez & Moraes.
- Gauthier, C., Martineau, S., Desbiens, J. F., Malo, A. & Simard, D. (1998). *Por uma teoria da pedagogia: pesquisas contemporâneas sobre o saber docente*. Ijuí: Editora Unijuí.

- Gregorio, M. P. F. & Pereira, P. S. (2012). Construtivismo e aprendizagem: uma reflexão sobre o trabalho docente. *Revista Educação, Batatais*, 2(1), pp. 51-66.
- Laffin, M. (2013). Currículo e trabalho docente no curso de Ciências Contábeis. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(3), pp. 66-77.
- Marconi, M. D. A. & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas.
- Marshall, P. D., Dombrowski, R. F., Garner, R. M. & Smith, K. J. (2010). The Accounting Education Gap. *The CPA Journal*, 80(6), p. 6.
- Mazzioni, S. (2013). As estratégias utilizadas no processo de ensino-aprendizagem: concepções de alunos e professores de ciências contábeis. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT*, 2(1), pp. 93-109.
- Miranda, G. J. (2011). *Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em Contabilidade no Brasil*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. doi: 10.11606/T.12.2011.tde-16032012-190355.
- Miranda, G. J., Casa Nova, S. P. D. C. & Cornacchione Júnior, E. B. (2012). Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(59), pp. 142-153. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000200006>.
- Nogueira, D. R., Casa Nova, S. P. D. C. & Carvalho, R. C. O. (2012). O bom professor na perspectiva da geração Y: uma análise sob a percepção dos discentes de Ciências Contábeis. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(3), pp. 37-52. doi:10.4025/enfoque.v31i3.16895.
- Nogueira, V., & Fari, M. A. (2007). Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de Trabalho. *Perspectivas Contemporâneas*, 2(1).
- Nossa, V. (1999). Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica. *Caderno De Estudos*, (21), pp. 01-20. doi: <https://doi.org/10.1590/S1413-92511999000200005>.
- Nuñez, I. B., Ramalho, B. L. & Uehara, F. M. G. (2009). As teorias implícitas sobre a aprendizagem de professores que ensinam Ciências Naturais e futuros professores em formação: a formação faz diferença? *Revista Ciências & Cognição*, 14(3), pp. 39-61.
- Peleias, I. R., Silva, G. P., Segreti, J. B. & Chiroto, A. R. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(spe), pp. 19-32. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000300003>.
- Piaget, J. (1977). *Recherches sur l'abstraction réfléchissante*. Vol. I&II. Paris: Presses Universitaires de France, pp. 153-78.
- Pimenta, S. G. & Anastasiou, L. D. G. C. (2002). *Docência no ensino superior*. São Paulo: Cortez Editora.
- Puentes, R. V., Aquino, O. F. & Quillici Neto, A. (2009). Profissionalização dos professores: conhecimentos, saberes e competências necessários à docência. *Educar em Revista*, 25(34), pp. 169-184. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602009000200010>.
- Rezende, M. G. D. & Leal, E. A. (2013). Competências requeridas dos docentes do curso de ciências contábeis na percepção dos estudantes. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(2), pp. 145-160.
- Rodrigo, M. J., Rodríguez, A. & Marrero, J. (1993). Las teorías implícitas. *Una aproximación al conocimiento cotidiano*. Madrid: Editora Visor.
- Scheuer, N. & Pozo, J. I. (2006). ¿Qué cambia en las teorías implícitas sobre el aprendizaje y la enseñanza? Dimensiones y procesos del cambio representacional. In: Pozo, J. I., Scheuer, N., Pérez Echeverría, M. P., Mateos, M., Martín, E., & Cruz, M. (Eds.) *Nuevas formas de pensar la enseñanza y el aprendizaje: las concepciones de profesores y alumnos*. Barcelona: Graó.

- Silva, U. B., Santos, E. B., Cordeiro Filho, J. B., & Bruni, A. L. (2014). Concepções pedagógicas e mudanças nas práticas contábeis: um estudo sobre o modelo educacional adotado em uma universidade pública e a formação crítico-reflexiva do contador. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 6(2), pp. 54-66. doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v6i2.34177>.
- Slomski, V. G. (2007). Saberes e competências do professor universitário: contribuições para o estudo da prática pedagógica do professor de Ciências Contábeis do Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), pp. 89-105. doi: <https://doi.org/10.11606/rco.v1i1.34699>.
- Slomski, V. G. & Andrade Martins, G. (2008). O conceito de professor investigador: os saberes e as competências necessárias à docência reflexiva na área contábil. *Revista Universo Contábil*, 4(4), pp. 06-21. doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20084>.
- Slomski, V. G., Lames, E. R., Megliorini, E. & Lames, L. D. C. J. (2013). Saberes da docência que fundamentam a prática pedagógica do professor que ministra a disciplina de gestão de custos em um curso de Ciências Contábeis. *Revista Universo Contábil*, 9(4), pp. 71-89. doi:10.4270/RUC.2013431.
- Tardif, M. (2002). *Saberes docentes e formação profissional*. Rio de Janeiro: Editora Vozes.
- Vasconcelos, A. F., Cavalcante, P. R. N. & Monte, P. A. (2013). Fatores que influenciam as competências em docentes de Ciências Contábeis. *VEREDAS FAVIP-Revista Eletrônica de Ciências*, 5(1-2).

Redes interorganizacionais e criação de valor corporativo no Brasil

Danival Sousa Cavalcante

<https://orcid.org/0000-0002-7474-1480> | E-mail: danivalsc@hotmail.com

Alessandra Carvalho de Vasconcelos

<https://orcid.org/0000-0002-6480-5620> | E-mail: aivasconcelos.ufc@gmail.com

Vanessa Ingrid da Costa Cardoso

<https://orcid.org/0000-0003-4174-9686> | E-mail: nessaingrid@gmail.com

Marcus Vinícius Veras Machado

<http://orcid.org/0000-0001-6787-4333> | E-mail: marcusmachado@ufc.br

Resumo

Objetivo: Esta pesquisa investiga a relação entre a prática de redes interorganizacionais e a criação de valor corporativo em 218 companhias não financeiras listadas na B3.

Método: Com o apoio de técnicas de estatística descritiva, inferencial e multivariada, foram analisadas informações do ano de 2016 relacionadas aos 2.080 conselheiros e diretores, totalizando 15.611 dados, extraídos dos formulários de referência e da Economática®.

Resultados: Verificou-se que as empresas têm maior probabilidade de criar valor se limitarem o compartilhamento de seus conselheiros e diretores com outras empresas em até 8 *interlockings* e possuírem no mínimo 2 e no máximo 4 conselheiros independentes em suas estruturas administrativas.

Contribuições: Conclui-se, com fundamento na teoria da Dependência de Recursos, que empresas conectadas em rede, por meio de *board interlocking*, podem contribuir para melhorar a atividade econômica umas das outras, além de sugerir que a existência de laços corporativos favorece a criação de valor corporativo.

Palavras-chave: Redes interorganizacionais. *Board interlocking*. Teoria da Dependência de Recursos. Alta administração. Criação de valor.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 22/8/2019. Pedido de Revisão em 5/9/2019. Resubmetido em 21/9/2019. Aceito em 25/9/2019 por Dr^a Márcia Martins Mendes De Luca (Editora Associada) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 1/10/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A partir da formação de redes interorganizacionais, constituídas por meio de canais de relacionamento entre organizações, também conhecidos por outras nomenclaturas, como alianças estratégicas, parcerias corporativas, *network* organizacional, redes sociais corporativas, as estratégias corporativas podem se materializar com o apoio interorganizacional. Neste estudo, adota-se para tais relacionamentos o termo “redes interorganizacionais”.

As parcerias entre organizações podem advir de interesses corporativos ligados à redução dos custos dos processos, aquisição de informação e de aprendizado (Larentis, Antonello, Milan & De Toni, 2014), as quais representam possíveis fontes de vantagens competitivas. Para Ribeiro e Colauto (2016), as empresas estão mais inclinadas a adotar práticas organizacionais comuns quando compartilham seus conselheiros e diretores com outras empresas alinhadas estrategicamente com a tendência de relacionamento coletivo e processo decisório uniforme.

Nesse contexto, uma das formas de a empresa constituir e fortalecer parcerias estratégicas consiste no entrelaçamento e formação de redes de relacionamento dos membros da alta administração com os de outras empresas, incluindo nesse grupo os membros do conselho de administração e os diretores, de modo a ampliar o *network*, prática denominada *board interlocking*, que é tida como uma fonte de facilitação de acesso a recursos externos (Hillman, Cannella & Paetzold, 2000). O *board interlocking* representa relações sociais entre duas ou mais empresas por meio do compartilhamento de um mesmo profissional da administração (Fich & White, 2005; Ribeiro & Colauto, 2016).

A formação de redes interorganizacionais pode ser explicada a partir de diferentes teorias, como, por exemplo, da Agência, dos Custos de Transação, dos Custos de Agência ou da Dependência de Recursos. A escolha da teoria para explicar as redes interorganizacionais depende das finalidades para as quais as redes são constituídas. Para este estudo, a formação de redes fundamenta-se na teoria da Dependência de Recursos, que ajuda a explicar as razões das conexões de redes entre companhias (Hillman *et al.*, 2000), quando os membros da alta administração atuam como conexões entre as firmas, facilitando o acesso a recursos externos em prol de objetivos comuns (Zald, 1969).

Ribeiro e Colauto (2016) explicitam que a teoria da Dependência de Recursos ajuda a explicar o conselho de administração como um mecanismo facilitador do acesso da organização a recursos externos, que são essenciais para o desenvolvimento da firma em médio e em longo prazo. Além disso, as relações empresariais permitem as empresas o acesso a parceiros comerciais, propiciando apreensão de conhecimentos específicos e estratégicos.

No tocante aos efeitos das redes interorganizacionais no valor corporativo, Almeida e Machado (2013) apontam que as empresas que atuam em apenas um mercado enfrentam dificuldades para se expandir, mas, por meio de alianças, encontram uma forma competitiva de criar valor. O efeito contrário foi notado por Santos e Silveira (2007), indicando que altos níveis de *interlocking* prejudicam o valor da firma. Já Aranha, Rossoni e Mendes-da-Silva (2016) constataram associação positiva entre o *board interlocking* e o desempenho empresarial.

Diante do exposto e considerando resultados conflitantes e inconclusivos apresentados na literatura, emerge o interesse em responder à seguinte questão-problema: **Qual a relação entre a prática de formação de redes interorganizacionais e a criação de valor nas companhias de capital aberto no Brasil?** Destarte, constitui objetivo principal deste estudo investigar a relação entre a prática de formação de redes interorganizacionais, por meio do *board interlocking*, e a criação de valor nas companhias de capital aberto no Brasil. Adicionalmente, busca-se descrever as características das redes no ambiente corporativo brasileiro, além de comparar as empresas participantes de redes com as demais no tocante à criação de valor.

Assim, considerando-se que as empresas realizam alianças com outras empresas para encontrar uma forma competitiva de criar valor (Almeida & Machado, 2013), que há indícios de valores ótimos (que maximizam o valor e o desempenho empresarial) da centralidade da empresa, no âmbito da rede de relações corporativas (Mendes-da-Silva, 2011), e que a prática controlada, sem excessos, de *interlocking* pode contribuir para a criação de valor (Santos & Silveira, 2007), este estudo, fundamentado na teoria da Dependência de Recursos, define como hipótese que a formação de redes, por meio da prática de *board interlocking*, contribui para a criação de valor nas companhias abertas.

Nesse sentido, espera-se que as empresas participantes de redes sociais corporativas maximizem sua potencialidade para acessar recursos e conhecimentos estratégicos externos, resultando na maximização de seu valor, superior ao das empresas que não se relacionam em redes interorganizacionais por meio da prática de *board interlocking*.

Destaca-se que a cada dia os temas redes interorganizacionais e a criação de valor corporativo despertam atenção e interesse dos *stakeholders*. Assim, busca-se contribuir para a evolução sistemática dos estudos que abordam as temáticas, considerando que os estudos apresentam medidas de desempenho em vez de criação de valor, além de resultados inconclusivos (Camargos & Barbosa, 2009; Lamb, 2017; Larentis *et al.*, 2014; Marchi, Cassanego & Wittmann, 2012; Kaczmarek, Kimino & Pye, 2014; Santos & Silveira, 2007; Vedel, 2016). Busca-se ainda contribuir para a ampliação da literatura que trata sobre redes sociais corporativas, utilizando uma abordagem de relacionamento dos seus elementos constitutivos, originada do *board interlocking*, haja vista a ainda pouca exploração nacional dos temas conjuntamente (Balestrin, Verschoore & Reyes, 2010).

2. Revisão de Literatura

2.1 Teoria da dependência de recursos e as redes interorganizacionais

Na teoria da Dependência de Recursos, o conselho de administração e os diretores, atuando como canais de conexão entre empresas no ambiente corporativo, agem como mecanismos de gestão de recursos externos, redutor de incertezas e, ainda, de diminuição dos custos de transação (Pfeffer & Salancik, 1978). Para Hillman *et al.* (2000), a teoria da Dependência de Recursos ajuda a entender o conselho de administração como um mecanismo facilitador do acesso da empresa aos recursos externos.

O acesso aos recursos externos é facilitado quando as corporações estabelecem ligações entre si por meio dos membros da sua alta administração, porque estes tendem a trabalhar em prol de objetivos comuns (Zald, 1969). Nesse contexto, as firmas devem ser compreendidas por meio de sua interdependência com o ambiente (Pfeffer & Salancik, 1978).

O compartilhamento de membros da alta administração entre empresas é um dos mecanismos utilizados para facilitar o acesso a tais recursos, prática conhecida como *board interlocking*. Conforme Cunha e Piccoli (2017), tal fenômeno contribui para a disseminação de práticas gerenciais e de governança, a partir do compartilhamento de conhecimentos e experiências dos conselheiros em outros conselhos, inclusive de estratégias empresariais.

No cenário corporativo cada vez mais competitivo, o desafio para as empresas é alinhar a estratégia dos negócios com os interesses dos acionistas, em um ambiente em que os acionistas visam obter maior valor corporativo. Nesse sentido, a prática de *board interlocking* pode refletir no desempenho da empresa (Aranha *et al.*, 2016).

Depreende-se, portanto, que a formação de redes interorganizacionais, por meio da prática de *board interlocking*, fundamentada na teoria da Dependência de Recursos, ajuda a explicar as razões das conexões das companhias em rede. Gobibi, Cunha, Brito e Senger (2005) argumentam que mecanismos como a percepção da dependência entre as partes, o desenvolvimento da cooperação e o estabelecimento da confiança ajudam a assegurar a ação conjunta entre as empresas.

Para Ribeiro, Colauto e Clemente (2016), a teoria da Dependência de Recursos busca explicar a ocorrência do *board interlocking* no ambiente organizacional como uma interligação de empresas como fonte de captação de recursos essenciais para o seu progresso, proveniente de fontes externas. Assim, a teoria da Dependência de Recursos contribui para enriquecer os estudos que ajudam a compreender o conselho de administração como um mecanismo facilitador do acesso da organização a recursos externos (Ribeiro & Colauto, 2016).

Balestrin *et al.* (2010) explicam que tais relacionamentos resultam de organizações que adotam algum tipo de estratégia cooperativa ou interorganizacional para alcance de objetivos individuais e coletivos, enquanto permanecem autônomas e independentes.

Contudo, nem sempre os interesses são harmônicos e convergentes. Segundo Gobibi *et al.* (2005), a rede constitui um espaço plural onde diferentes agentes coexistem com diferentes capitais e interesses, o que pode gerar situações de conflitos e disputas, em detrimento do consenso e da harmonia que predominam nas investigações nesse campo organizacional.

Para os propósitos deste estudo, as redes interorganizacionais são analisadas a partir do compartilhamento de conselheiros e diretores entre duas ou mais empresas, concomitantemente, o que equivale ao *board interlocking*, que são ligações por meio da participação do mesmo profissional na administração de ambas (Fich & White, 2005; Ribeiro & Colauto, 2016). Para Pfeffer & Salancik (1978), quando uma organização nomeia um profissional para integrar seu conselho de administração, espera-se que este propicie recursos que a ajudem a se estruturar financeiramente e se desenvolver ao longo do tempo.

Neste estudo, os indicadores de formação de redes estão alinhados aos de Ribeiro e Colauto (2016): grau de centralidade, adicionando-se a este a força de centralidade; grau de intermediação; tamanho do conselho, adicionando-se a este o tamanho da diretoria; e independência do conselho. Outros estudos utilizaram *proxies* similares para análise de redes por meio de *board interlocking* (Cunha & Piccoli, 2017; Mendes-da-Silva, Rossoni, Martin & Martelanc, 2008).

2.2 Criação de valor em redes interorganizacionais e desenvolvimento das hipóteses

Vínculos entre empresas, em que as aglomerações proporcionam um intenso relacionamento e são estimulados por entidades de governança, podem apontar fatores geradores de vantagem competitiva (Deboça & Martins, 2015). Entretanto, existe uma lacuna científica nacionalmente, considerando as questões controversas e inconclusivas nos estudos sobre o efeito da formação de redes interorganizacionais, por meio do *board interlocking*, no valor e desempenho da empresa (Santos & Silveira, 2007; Kaczmarek *et al.*, 2014).

Santos e Silveira (2007) constataram que a influência do *board interlocking* sobre o valor e o desempenho corporativo é negativa, indicando que a existência de um diretor executivo ou presidente do conselho que desempenha funções em outras empresas tende a reduzir o valor da firma. O estudo de Lamb (2017) também aponta que o número de conexões não influencia o desempenho financeiro de uma empresa.

Outro aspecto a se considerar dentro das redes é a criação e a troca de valor a partir da troca de aprendizagem. Marchi *et al.* (2012) verificaram que, nas redes corporativas, a criação de valor é tão significativa quanto a troca de valor, demonstrando a existência de intenso nível de aprendizagem que permeia o ambiente das redes empresariais.

De acordo com Vedel (2016), existe relevância sobre a estrutura de redes para a criação de valor empresarial, confirmado em estudos empíricos. Nesse sentido, e fundamentado na teoria da Dependência de Recursos, as organizações formam relacionamentos interorganizacionais a fim de exercer poder ou controle sobre outras organizações que possuem os recursos escassos, alinhando seus próprios interesses com os interesses dos *stakeholders* e reduzindo as incertezas ambientais, buscando, dessa forma, absorver a maior quantidade possível de conhecimento, aumentando as competências organizacionais e agregando valor para si e para os seus *stakeholders* (Larentis *et al.*, 2014, Pfeffer & Salancik, 1978).

Para os fins desta investigação, os indicadores de criação de valor estão alinhados com as variáveis adotadas por Camargos e Barbosa (2009): Q de Tobin, *Market to Book* e *Firm value*.

Assim, com base nos indicadores de redes interorganizacionais e nas medidas de criação de valor, e nos preceitos da teoria da Dependência de Recursos, cuja premissa está no ambiente externo, considera-se a necessidade dos recursos externos para o desenvolvimento organizacional e que o acesso a tais recursos é possibilitado quando as corporações estabelecem conexões entre si por meio dos membros da sua alta administração, agindo como redutor de incertezas e diminuição dos custos de transação (Pfeffer & Salancik, 1978). Destarte, espera-se que as empresas conectadas em rede, por seus conselheiros e diretores, obtenham mais recursos para criar maior valor que as empresas isoladas, não conectadas. Portanto, são definidas as seguintes hipóteses: **H1**: Os indicadores de redes interorganizacionais estão positivamente relacionados com as medidas de criação de valor; e **H2**: As empresas participantes de redes interorganizacionais criam valor superior ao das demais empresas.

3. Procedimentos Metodológicos

A população da pesquisa abrange todas as 289 companhias não financeiras com ações negociadas na B3, em 30 de agosto de 2017. A não inclusão de empresas do setor financeiro (bancos, seguradoras e demais instituições financeiras) decorre da peculiaridade de suas operações e, conseqüentemente, de seus relatórios contábeis, diferenciando-se das demais empresas (Medeiros & Mol, 2017). Para a definição da amostra, foram excluídas 71 empresas, cujos dados necessários para os cálculos das variáveis do estudo não foram disponibilizados, resultando em 218 empresas. Foram coletadas 15.611 observações das empresas da amostra e dos 2.080 conselheiros e diretores a elas vinculados, alusivas ao exercício de 2016.

A Figura 1 reúne as medidas adotadas para a análise de redes interorganizacionais.

Variável	Definição	Mensuração	Fundamentação teórica
Grau de Centralidade (Degree)	Número de laços adjacentes de um ator com outros participantes da mesma rede (ligação direta)	Proporção de atores (empresas) presentes na rede, menos um	Wasserman e Faust (1994)
Força de Centralidade (Power_Degree)	Número de conexões que uma empresa mantém com outras(s) por meio dos membros da alta administração	Soma das participações dos membros da alta administração em outra(s) empresa(s)	Bonacich (1987)
Grau de Intermediação (Betweenness)	Interações de dois atores não adjacentes (ligação indireta)	Número de geodésicas (menor distância que une dois pontos) entre os pares de empresas, dividido pelo número de geodésicas entre as empresas que compartilham um membro	Freeman (1979); Mendes-da-Silva (2011)
Tamanho do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva (Tam CA e DE)	Delineamento da estrutura de governança corporativa	Logaritmo natural do número de conselheiros e diretores de uma empresa	Silveira, Barros e Famá (2003)
Independência do Conselho de Administração (Independ)	Medida do nível de independência do conselho de administração	Número de membros independentes no Conselho de Administração em relação ao número total de membros	Freitas e Mol (2017)

Figura 1. Variáveis de redes interorganizacionais

Fonte: elaborada com base em Ribeiro e Colauto (2016).

Adicionalmente às análises da centralidade (*Degree*), foram feitas considerações sobre a capacidade de a empresa manter conexões com outras empresas, denominada força de centralidade (*Power Degree*), medida pela quantidade de conexões que uma empresa mantém com outras ao mesmo tempo, dentro da rede, por meio do *board interlocking*, compartilhando os membros da alta administração.

As informações relacionadas às variáveis operacionais de redes interorganizacionais foram retiradas dos formulários de referência das empresas, referentes a 2016 e disponíveis no *website* da B3. Para a análise da formação de redes, a partir do compartilhamento de conselheiros e diretores, foram utilizados os *softwares* Ucinet 6.644 e NetDraw 2.161.

A Figura 2 apresenta os dados das variáveis operacionais consideradas para a análise da criação de valor corporativo, coletados na base Economática®.

Variável	Definição	Mensuração	Fundamentação teórica
Q de Tobin (QT)	Estimativa dos ativos intangíveis da empresa (mercado, qualidade da administração e oportunidade de investimento)	$QT = \frac{VMAO + VMAP + DIVT}{AT}$	Camargos e Barbosa (2009); Fauver, Hung, Li e Taboada (2017)
Market to Book (MB)	Medida utilizada para indicar o desprendimento entre o valor de mercado e o contábil	$MB = \frac{VMAO + VMAP}{PL}$	Camargos e Barbosa (2009); Carvalho, Maia, Louzada e Gonçalves (2017)
Firm Value (FV)	Medida do capital dos sócios (ações), de terceiros (dívidas) e daquele decorrente das atividades da empresa em relação aos seus investimentos	$FV = \frac{\text{Firm Value}}{AT}$	Camargos e Barbosa (2009); Silveira, Barros e Famá (2003)

Notas: QT – A fórmula se fundamenta nos testes comparativos do poder de explicação do método de estimação, que explica pelo menos 96,6% dos valores do QT original; VMAO = Valor de Mercado de Ações Ordinárias; VMAP = Valor de Mercado de Ações Preferenciais; DIVT = Valor contábil da Dívida Total, definida por: Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo + Estoques – Ativo Circulante; AT = Ativo; PL = Patrimônio Líquido; Firm Value = VMAO + VMAP + DbCP + DbLP + FinCP + FinLP + ACC – DICP. Onde: DbCP e DbLP = Debêntures de Curto e Longo Prazo; FinCP e FinLP = Financiamentos de Curto e Longo Prazo; ACC = Adiantamentos de Contratos de Câmbio; DICP = Disponibilidades e Investimentos de Curto Prazo.

Figura 2. Variáveis operacionais como *proxies* de criação de valor corporativo

Fonte: elaborada com base em Camargos e Barbosa (2009).

Outras variáveis são consideradas para fortalecer as análises e possibilitar a caracterização das empresas que formam redes, como: setor econômico, segmento de listagem, total de membros do conselho de administração e da diretoria executiva, gênero do participante da alta administração (conselheiros e diretores), idade média dos membros do conselho e da diretoria e dualidade de conselheiros e diretores.

O objetivo principal do estudo, que está vinculado à hipótese H1, é verificado com o uso da técnica de análise de correlação. O objetivo adicional de analisar as características das redes interorganizacionais é alcançado por meio da técnica de estatística descritiva, com medidas de tendência central, dispersão e distribuição de frequências e pelos indicadores específicos de redes sociais. Para o objetivo adicional de comparar a criação de valor entre as empresas que participam de redes interorganizacionais e as não participantes (hipótese H2), faz-se uso de teste de comparação de médias, separando as empresas em dois grupos (participantes de redes e não participantes). Utilizada ainda a técnica de árvore de regressão, adotando-se o método de detecção de interação automática do qui-quadrado (*chaid*), para identificar as características das empresas participantes de redes que apresentam maior probabilidade de criação de valor corporativo.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Análise das redes interorganizacionais

Ao se analisar 218 empresas e seus 2.080 conselheiros e diretores, observa-se que 148 companhias (67,9%) participam de redes interorganizacionais por meio da prática de *board interlocking*, enquanto 70 (32,1%) não o praticam, sendo, portanto, excluídas desta parte inicial das análises, voltada para os indicadores de redes. Cenário semelhante foi encontrado por Santos e Silveira (2007), em que 74% das empresas possuíam pelo menos um conselheiro proveniente de outra empresa, ou seja, praticavam *interlocking*.

A Figura 3 apresenta o grafo resultante das conexões entre as empresas, após a organização dos dados em matriz quadrada nos *softwares* Ucinet (*inputs*) e Netdraw (*outputs*).

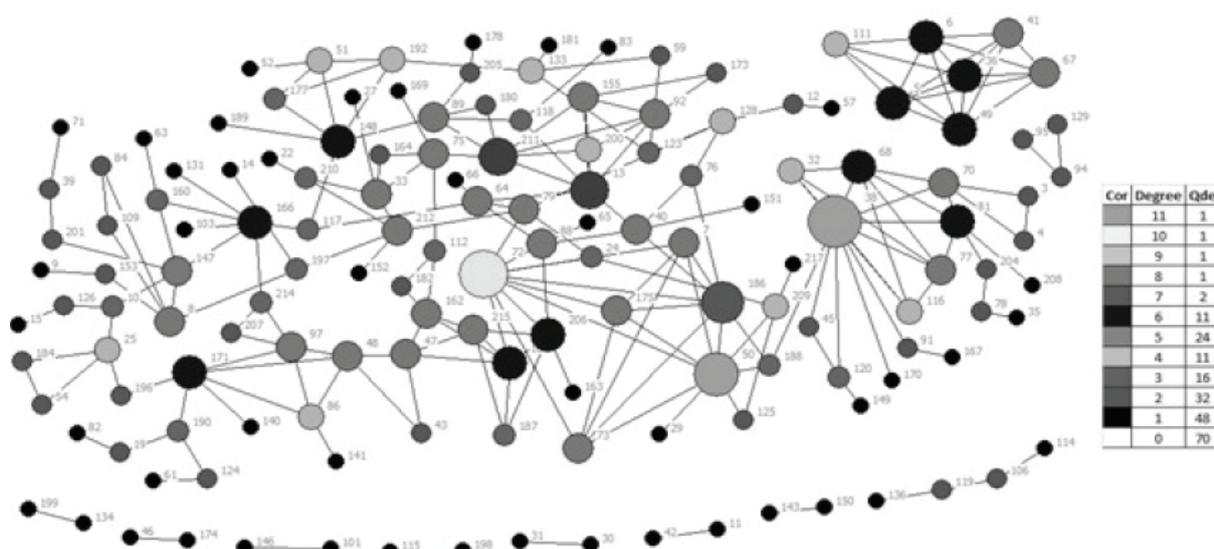


Figura 3. Grafo das redes interorganizacionais entre empresas listadas na B3

A Figura 3 exibe um emaranhado de linhas que ligam as empresas, representadas por nós, em diferentes quantidades de conexões. Explicita-se que os nós – em formato de círculos – representam as empresas conectadas dentro da rede. Os tamanhos e tons dos nós variam de acordo com as quantidades de interconexões que realizam na rede, que representa o grau de centralidade (*degree*); quanto mais se relacionam com outras empresas, maiores são os nós. Os tons estão definidos pela medida de *degree* de cada empresa dentro da rede. Nota-se ainda que, além de uma grande rede formada pelas empresas, há outras sub-redes menores, de pares, de trios e outra com sete empresas. Esse fenômeno pode ocorrer, devido a acordos e parcerias entre empresas de mesmo setor, para facilitar a comunicação entre elas. Em outros casos, são empresas coligadas ou elos entre controladas e controladoras.

O grau de centralidade (*centrality degree*) equivale ao número de atores aos quais um ator se conecta diretamente, dividindo-se em grau de entrada (soma das interações dos outros nós com o ator) e grau de saída (soma das interações dos atores com os outros), dependendo da direção dos fluxos (Bloodgood, Hornsby, Rutherford & McFarland, 2017). Para os fins da rede analisada, o grau de centralidade de uma empresa equivale à quantidade de suas conexões com outras, por meio da prática de *board interlocking*, ou seja, referente à quantidade de membros do conselho de administração e da diretoria executiva que participam de duas ou mais empresas ao mesmo tempo, independentemente da direção da conexão.

Adicionalmente à centralidade, foi possível analisar a capacidade de um ator de estabelecer conexões com outros atores, medida pela força de centralidade, denominada *power degree*, que, neste estudo, equivale à quantidade de conexões de uma empresa com outras empresas ao mesmo tempo, por meio da prática de *board interlocking*.

Em relações de grupos sociais, a probabilidade de uma informação propagar-se em uma rede é proporcional à força de seus laços (Homans, 1950), que pode ser estimada pela frequência de conexões. A Tabela 1 mostra a distribuição do *degree* e do *power degree*.

Tabela 1

Distribuição de graus de centralidade e de força de centralidade na rede.

Grau de centralidade (<i>degree</i>)					Força de centralidade (<i>power degree</i>)				
Degree	Freq.	Proporção (%)	Acumulado	Acumulado (%)	Power degree	Freq.	Proporção (%)	Acumulado	Acumulado (%)
11	1	0,5	1	0,5	28	2	0,9	2	0,9
10	1	0,5	2	0,9	26	1	0,5	3	1,4
9	1	0,5	3	1,4	23	1	0,5	4	1,8
8	1	0,5	4	1,8	20	1	0,5	5	2,3
7	2	0,9	6	2,8	16	2	0,9	7	3,2
6	11	5,0	17	7,8	14	2	0,9	9	4,1
5	24	11,0	41	18,8	13	4	1,8	13	6,0
4	11	5,0	52	23,9	12	2	0,9	15	6,9
3	16	7,3	68	31,2	11	3	1,4	18	8,3
2	32	14,7	100	45,9	10	2	0,9	20	9,2
1	48	22,0	148	67,9	9	2	0,9	22	10,1
0	70	32,1	218	100,0	8	4	1,8	26	11,9
					7	11	5,0	37	17,0
					6	7	3,2	44	20,2
					5	13	6,0	57	26,1
					4	18	8,3	75	34,4
					3	17	7,8	92	42,2
					2	27	12,4	119	54,6
					1	29	13,3	148	67,9
					0	70	32,1	218	100,0

Entre as empresas participantes de redes, a Cemig apresentou o maior *degree* da amostra, realizando 11 conexões pela prática de *board interlocking* de membros do conselho e da diretoria. Na sequência, aparece a Embraer (10), a Coteminas (9), a Springs (8), a Arezzo (7) e a Valid (7). As 70 empresas com *degree* zero são aquelas que não se ligam a nenhuma outra empresa.

Verifica-se que, na rede, a medida máxima de compartilhamento dos membros da alta administração com outras empresas (*power degree*) foi assinalada pela Afluente e pela Afluente-T, ambas com 28, seguidas por Celpe (26), Cosern (23), Coelba (20), Cemig (16), Coteminas (16), Springs (14) e AES Tietê-E (14).

Para os fins da rede analisada, a capacidade de intermediação equivale à quantidade de vezes que uma empresa aparece intermediando a ligação de outras duas empresas, podendo servir como ponte de comunicação entre pares de empresas. A Tabela 2 exhibe a distribuição de frequências dessa medida, por classe de graus de intermediação (*betwiness*) da rede.

Tabela 2

Distribuição de graus de intermediação (*betwenss*) na rede

Classe de <i>betwenss</i>			Freq.	Proporção (%)	Freq. acumulada	Proporção acumulada (%)
1734	---	2022	3	1,4	3	1,4
1445	---	1733	3	1,4	6	2,8
1156	---	1444	5	2,3	11	5,0
867	---	1155	5	2,3	16	7,3
578	---	866	6	2,8	22	10,1
289	---	577	11	5,0	33	15,1
1	---	288	34	15,6	67	30,7
0	---	0	151	69,3	218	100,0

A Embraer é a empresa que apresentou maior capacidade de intermediação e de servir como canal de comunicação entre pares de empresas, com medida de *betwenss* 2.015, ou seja, funcionando como ponte entre pares de empresas em 2.015 vezes (combinações). Na sequência, por ordem decrescente de graus de *betwenss*, destacam-se ainda Cemig (1.908), Taesa (1.900), Klabin (1.505), Raiadrogasil (1.490), Estácio Part (1.460) e Springs (1.444). Das 218 empresas da amostra, 151 não apresentaram nenhum papel de intermediação, estando inclusas nestas as 70 que não apresentam nenhuma medida de centralidade, observado na Tabela 1.

Essa medida mostra a centralidade de intermediação (*betwenss*) de todas as empresas estudadas, demonstrando ser a Embraer a empresa que desenvolve esse papel de forma mais eficientemente dentro da rede investigada.

Uma medida relevante para a análise do relacionamento entre empresas em rede é a quantidade de membros na alta administração e a independência dos membros do conselho. Para Ribeiro e Colauto (2016) e Santos e Silveira (2007), o tamanho do conselho e *outsiders* tendem a influenciar positivamente as práticas de redes sociais, havendo correlação positiva entre laços indiretos (*betwenss*) e o tamanho do conselho.

Quanto à independência do conselho de administração, que equivale ao número de membros independentes do colegiado, Freitas e Mol (2017) destacam a relevância do seu grau para o estudo de subordinações e relacionamentos empresariais. Para os fins desse estudo, destaca-se que a análise considera a soma de membros titulares do conselho de administração e da diretoria executiva. A Tabela 3 mostra as classes de frequência da quantidade de membros na alta administração, assim como o número de conselheiros independentes nas estruturas administrativas das empresas.

Tabela 3

Distribuição de frequência em classes do tamanho do conselho de administração e da diretoria executiva e independência do conselho de administração

Tamanho do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva						Número de Membros Independentes no Conselho de Administração							
Classe	Freq.	Proporção (%)	Freq. Acumulada	Proporção Acumulada (%)		Classe	Freq.	Proporção (%)	Freq. Acumulada	Proporção Acumulada (%)			
20	---	23	7	3,2	7	3,2	8	---	9	1	0,5	1	0,5
16	---	19	24	11,0	31	14,2	6	---	7	9	4,1	10	4,6
12	---	15	58	26,6	89	40,8	4	---	5	33	15,1	43	19,7
8	---	11	75	34,4	164	75,2	2	---	3	75	34,4	118	54,1
4	---	7	51	23,4	215	98,6	0	---	1	100	45,9	218	100,0
0	---	3	3	1,4	218	100,0							

Em relação ao tamanho da alta administração, a Cemig foi a empresa que apresentou o maior número de membros, (23), seguida por Ambev (21), Braskem (21), Coelce (21), Weg (21), Alliar (20), Celesc (20), Ceg (19) e Klabin (19).

Quanto à independência do conselho de administração, destaca-se a Estácio Par, com 9 membros independentes, seguida por Embraer, Lojas Rener e Eternit, com 7, cada. Das 218 empresas da amostra, 75 (34,4%) não possuem nenhum membro independente no colegiado.

A densidade da rede resultou no índice 0,93%, ou seja, de todas as 47.534 possibilidades de conexão entre as 218 empresas, ocorreram 442. Essa medida de densidade pode impactar a velocidade de difusão de informações ou a extensão de ameaças e oportunidades que a rede pode oferecer para as empresas conectadas. A densidade da rede é considerada baixa (Bloodgood *et al.*, 2017). Para Watts e Strogatz (1998), quanto maior a densidade local da rede, que varia de 0 a 1, maior é a densidade. Assim, quando as empresas estão mais bem aninhadas, apresentam maiores benefícios a partir da coesão da rede; quando a densidade é baixa, diz-se que a rede é esparsa ou não densa (Obstfeld, 2005).

Destaca-se que, na amostra, o maior índice de centralidade de uma empresa na rede foi de 4,17%, sendo considerado baixo, já que tal indicador pode variar de 0% a 100%. Conforme Provan, Fish e Sydow (2007), o índice de centralização da rede mostra a dificuldade de integração da rede por um agente centralizador, já que a existência de um grande número de ligações não garante que a rede é centralizada.

4.2 Análise descritiva

A Tabela 4 expõe a estatística descritiva das principais variáveis do estudo.

Tabela 4

Estatística descritiva das variáveis do estudo

Variável	Nº de empresas	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
Rede (<i>Board Interlocking</i>)	218	0	1	0,679	0,468
Dualidade (CEO e <i>Chairman</i>)	218	0	1	0,119	0,325
Número de membros do conselho de administração	218	0	14	6,794	2,472
Número de membros da diretoria executiva	218	1	14	4,734	2,397
Número de membros no conselho de administração e na diretoria executiva	218	0	23	10,784	4,215
Centralidade (<i>Degree</i>)	218	0	11	2,028	2,210
Intermediação (<i>Betwenss</i>)	218	0	2.015	159,729	372,208
Q de Tobin	218	-583,262	1.358,662	20,844	158,781
<i>Market To Book</i>	218	0,000	76,267	2,053	5,606
<i>Firm Value</i>	218	-1.608,121	503,974	2,764	123,201

A *proxy* para Rede é dicotômica, com valor 1 se a empresa participa de rede e valor nulo no caso contrário, demonstrando que das 218 empresas 148 (67,9%) se inter-relacionam por meio da prática de *board interlocking*. A variável Dualidade também é dicotômica, com o valor 1 se o mesmo profissional que exerce o cargo de CEO exerce a função de presidente do conselho de administração (*Chairman*), e valor nulo no caso contrário, evidenciando-se que essa prática ocorre em 27 empresas (12,4%). Nota-se ainda que, em média, os conselhos das empresas reúnem aproximadamente 7 pessoas, e a diretoria executiva possui 5 membros.

A variável *Degree* representa, neste estudo, a quantidade de conexões de uma empresa com outras empresas pela prática de *board interlocking*. Verifica-se que o valor máximo encontrado na rede foi de uma empresa conectada com outras 11, enquanto, na média, o grau de centralidade na rede equivale a, aproximadamente, duas conexões.

Quanto à medida *Power Degree*, foi observado o máximo de 28 compartilhamentos de conselheiros e diretores de uma empresa com outras, enquanto na rede, em média, essa medida ficou em torno de 3 compartilhamentos de membros.

A variável *Betweness* retrata as conexões de duas empresas por intermédio de uma outra empresa, sendo observado um número máximo de 2.015 pontes de conexões entre pares de empresas, enquanto na rede, em média, essa medida apresenta em torno de 160 pontes.

Verifica-se que, entre as três medidas de criação de valor corporativo, o *Market to Book* é a que apresenta menor dispersão e uma maior homogeneidade dos dados. Tais variáveis são indispensáveis para testar as hipóteses do estudo e analisar seus resultados.

4.3 Testes das hipóteses da pesquisa

Inicialmente, para se verificar a H1, fez-se uso da análise de correlação entre os indicadores de redes interorganizacionais e às medidas de criação de valor. As referidas variáveis foram previamente testadas quanto à normalidade dos dados, por meio dos testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk, e, em ambos os testes, todas as variáveis apresentaram distribuição dos dados diferente da normal, com *p value* de 0,000. Assim, considerando-se a não normalidade dos dados, aplicou-se o teste de Correlação não Paramétrico, de Spearman, para verificação das associações (Tabela 5).

Tabela 5

Teste de correlação não paramétrico de Spearman

Variáveis	Degree	Betweness	Board Intelocking	Q de Tobin	Market To Book	Firm Value
Degree	1	,619(**)	,825(**)	,181(**)	,228(**)	,224(**)
Betweness		1	,466(**)	,179(**)	,248(**)	,195(**)
Board Interlocking			1	,135(*)	,241(**)	,232(**)
Q de Tobin				1	,245(**)	,691(**)
Market to Book					1	,341(**)
Firm Value						1

Nota: (*) Correlação significativa ao nível de 0,05; (**) Correlação significativa ao nível de 0,01.

O teste revelou uma correlação entre as três medidas de redes interorganizacionais, assim como entre as três medidas de criação de valor consideradas, demonstrando que as medidas que se dedicam a representar as respectivas variáveis estão associadas entre si, confirmando a mesma tendência na representação das variáveis. Verificou-se também correlações cruzadas entre as variáveis representativas de redes e aquelas representativas de criação de valor, todas ao nível de significância de 1%, com exceção da correlação entre o *Board Interlocking* e o Q de Tobin, que se deu ao nível de significância de 5%. Dessa forma, há suporte para não rejeitar a hipótese H1, constatando-se haver correlação entre a formação de redes interorganizacionais e a criação de valor nas companhias abertas no Brasil.

Esse resultado vai ao encontro dos achados de Mendes-da-Silva (2011), que indicou uma correlação significativa do grau de centralidade com o Q de Tobin e que o *Degree* normalizado foi significativo e positivamente relacionado com o valor da firma. Os resultados empíricos sugerem a existência de indícios para a associação do valor e do desempenho da firma com o posicionamento da empresa na rede de relações corporativas.

Para se comparar a criação de valor entre as empresas que praticam a formação de redes e as demais (hipótese H2), foi aplicado teste de comparação de médias, após a segregação das empresas em dois grupos: i) 148 empresas que formam redes por meio da prática de *board interlocking*; e ii) 70 empresas não participantes de redes.

A Tabela 6 expõe a estatística descritiva das medidas de criação de valor.

Tabela 6

Estatística descritiva das medidas de criação de valor entre os grupos de empresas

Criação de Valor	Rede	N	Média	Desvio-Padrão	Coefficiente de Variação
Q de Tobin	Total	218	20,844	158,781	7,618
	Participante	148	31,033	178,593	5,755
	Não Participante	70	-0,699	103,168	-147,594
Market To Book	Total	218	2,053	5,606	2,730
	Participante	148	2,392	6,503	2,719
	Não Participante	70	1,337	2,821	2,110
Firm Value	Total	218	2,764	123,201	44,575
	Participante	148	13,946	67,579	4,846
	Não Participante	70	-20,878	192,795	-9,234

Na Tabela 6, é possível observar que, dentre as três medidas de criação de valor consideradas, o *Market to Book* apresenta uma distribuição mais homogênea.

Como os testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk aplicados sobre todas as variáveis apresentaram distribuição diferente da normal, aplicou-se o teste de Comparação de Médias não paramétrico de Mann-Whitney (Tabela 7).

Tabela 7

Teste de comparação de médias não paramétrico de Mann-Whitney

	Testes - Hipótese nula	Teste	Sig.	Resultado
1)	A distribuição de Q de Tobin é a mesma entre as empresas participantes de redes interorganizacionais e as demais	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	0,047	Rejeita a hipótese nula para os três testes
2)	A distribuição de <i>Market to Book</i> é a mesma entre as empresas participantes de redes interorganizacionais e as demais		0,000	
3)	A distribuição de <i>Firm Value</i> é a mesma entre as empresas participantes de redes interorganizacionais e as demais		0,001	

Ao se observar as informações da Tabela 7, e considerando-se as medidas descritivas da Tabela 6, verifica-se que há suporte para não rejeitar a hipótese H2, pois nas três medidas de criação de valor, verificou-se um valor médio superior para as empresas participantes de redes interorganizacionais, em comparação com as empresas não participantes.

Esse resultado alinha-se ao obtido por Mendes-da-Silva (2011), os quais apontam que, a partir da correlação da centralidade de grau com o Q de Tobin, há valores que maximizam o valor da centralidade da empresa, no âmbito da rede.

Os achados demonstram que, fundamentado na teoria da Dependência de Recursos, as empresas formam redes entre si, como forma de executarem suas estratégias empresariais, acessando recursos externos e criando valor corporativo para si e para os seus *stakeholders*, no ambiente cada vez mais competitivo.

Destaca-se, contudo, que esses resultados contrariam os achados de Santos e Silveira (2007), que, segundo os quais, a prática do *board interlocking* é prejudicial ao valor da companhia, mensurado pelo Q de Tobin e pela capitalização de mercado.

4.4 Análise multivariada (árvore de regressão)

Adicionalmente, visando maior robustez da análise da correlação entre a prática de formação de redes interorganizacionais e a criação de valor, estabelece-se uma metodologia de análise em árvore de regressão, utilizando o algoritmo de seleção das variáveis pelo método de detecção de interação automática do qui-quadrado (*chaid*). Dentre os três indicadores de criação de valor considerados, o *Market to Book* foi definido como a medida representativa da criação de valor para esta análise, pelo fato de, em comparação com o Q de Tobin e o *Firm Value*, apresentar-se mais homogênea (Tabela 6).

Assim, o valor do *Market to Book* foi a medida escolhida como variável dependente da árvore, e as variáveis verificadas como explicativas foram: *degree*, *power degree*, *betweness*, tamanho do conselho de administração e da diretoria executiva e independência do conselho de administração. A Figura 4 apresenta a árvore de regressão (método *chaid*) da rede.

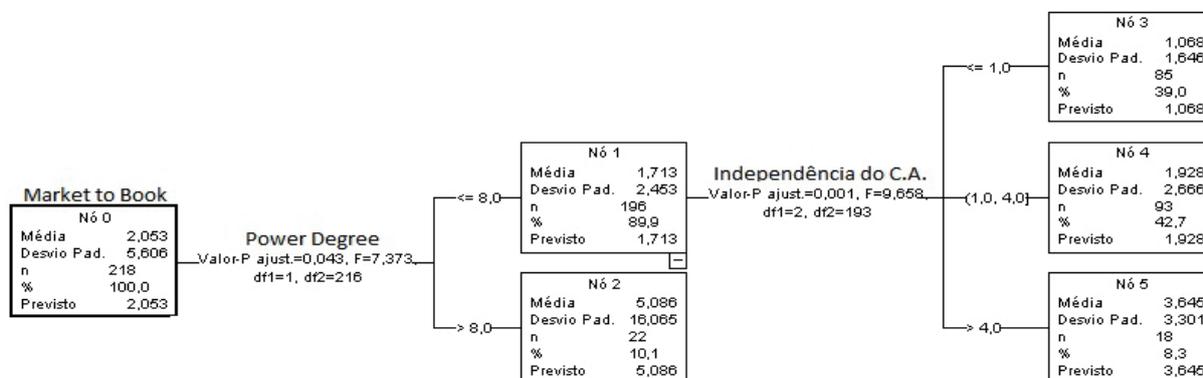


Figura 4. Árvore de regressão (método *chaid*) da rede com impacto no *Market to Book*

As variáveis testadas como independentes, *degree*, *betweness*, tamanho do conselho de administração e da diretoria executiva não apresentaram probabilidade significativa na árvore de regressão a ponto de caracterizar as empresas que criam valor medido pelo *Market to Book*.

Partindo da análise dos valores da medida *Market to Book* das 218 empresas (nó 0), nota-se que a árvore resulta em cinco nós de regressão. Na primeira subdivisão, a partir da característica de força de centralidade (*power degree*), as empresas foram cindidas em dois nós, o primeiro formado por empresas que possuem até o valor 8 de poder de centralidade (*power degree*) (nó 1), e o segundo com menos de 8 (nó 2), com *p-value* de 0,043. No nó 1, a árvore regrediu em outros três nós, com base na quantidade de membros independentes na composição do conselho, com *p-value* de 0,001. Nessa subdivisão, ficaram empresas com até um conselheiro independente (nó 3), 2 a 4 (nó 4) e mais de 4 (nó 5).

Assim, é possível inferir, a partir da estrutura resultante da árvore regredida, as prováveis variáveis e medidas que contribuem para a criação de valor das empresas, no caso aquelas participantes de redes cujos conselhos de administração têm entre 2 e 4 membros independentes, com probabilidade de 42,7% (nó 4); e com valor máximo de 8 *interlocking* em força/capacidade de centralidade (*power degree*), com probabilidade de 89,9% (nó 1).

Esses achados são similares aos de Santos e Silveira (2007), segundo os quais o valor da companhia pode ficar prejudicado por altos níveis de *interlocking*, como nas empresas cuja metade ou mais dos conselheiros atua em três ou mais conselhos, identificando que o ponto ideal de *interlocking* é de até 5 ligações por empresa.

Diante do exposto, com base na teoria da Dependência dos Recursos, verificou-se que as empresas que praticam o board *interlocking* - forma pela qual as empresas participam de redes interorganizacionais - possuem, em média, valores superiores de medidas de criação de valor aos valores das demais empresas. Além disso, percebeu-se associação positiva entre os indicadores de redes interorganizacionais e as medidas de criação de valor corporativo.

5. Considerações Finais

Investigaram-se as relações entre a prática de formação de redes interorganizacionais e a criação de valor corporativo no âmbito de 218 companhias listadas na B3, e ficou evidenciada a predominância de interconexões entre as empresas, com 148 companhias (67,9%) participantes de redes, confirmando que no Brasil o *board interlocking* é uma prática recorrente entre as companhias abertas.

Dentre as características das redes e das empresas participantes, foi possível evidenciar medidas de centralidade (*degree*), intermediação (*betweness*), densidade e centralização, assim como nos estudos de Cunha e Piccoli (2017) e Mendes-da-Silva *et al.* (2008), que evidenciaram empresas que concentram a maioria das conexões entre as redes formadas, influenciando os indicadores e medidas nas redes.

Constatou-se que quanto maior é o número de membros do conselho de administração e da diretoria executiva, maior é a prática de *board interlocking* entre as empresas. Assim como a independência do conselho pode deixar os membros livres para participarem de conselhos e diretorias de outras empresas, influenciando a formação de redes sociais corporativas e, conseqüentemente, a troca de recursos e criação de valor corporativo, corroborando os estudos de Fich e White (2005) e Santos e Silveira (2007).

As duas hipóteses da pesquisa foram confirmadas, já que foi possível verificar a existência de correlação entre todas as variáveis de redes interorganizacionais com todas as variáveis de criação de valor consideradas no estudo. Assim como se constatou que nas empresas que formam redes interorganizacionais, por meio da prática de *board interlocking*, as medidas de criação de valor são superiores às das demais empresas.

Os resultados da pesquisa trazem implicações para a compreensão da contribuição positiva das redes interorganizacionais, pela prática de *board interlocking*, na criação de valor das empresas. Os achados mostram que a relação é positiva, porém torna-se prejudicial se houver excesso de conselheiros independentes (acima de 4) e de compartilhamentos de seus profissionais (acima de 8) com outras empresas.

Para Santos e Silveira (2007), o ponto ideal de *interlocking* para as variáveis de desempenho é de até 5 ligações por empresa, enquanto que, neste estudo, o limite foi de 8 *interlocking* por empresa, para contribuir com a criação de valor, sugerindo que o fator temporal, a amostra e as medidas consideradas no estudo podem ter contribuído para tais diferenças, motivando, assim, estudos futuros para comparação de resultados.

Com base na teoria da Dependência de Recursos, verificou-se, portanto, que as empresas conectadas em rede, por meio da prática de *board interlocking*, podem contribuir para melhorar a atividade econômica umas das outras, por meio da troca de recursos e redução de incertezas (Ribeiro *et al.* 2016). Assim como a existência e eficiência de laços corporativos apoiam a criação de valor corporativo (Mendes-da-Silva, 2011).

Diante do exposto, pode-se depreender que as empresas conectam-se entre si para acessar recursos externos, assegurar a execução de suas estratégias empresariais e criar valor corporativo superior para si e para seus *stakeholders*. A pesquisa alcançou, portanto, os objetivos estabelecidos, apresentando uma visão específica de relacionamentos entre os dois construtos analisados.

A pesquisa fornece ainda subsídios para a definição de práticas de governança corporativa e para políticas fiscalizatórias de órgãos reguladores quanto ao limite de prática de *board interlocking*, que impacta na qualidade dos serviços dos administradores profissionais.

O estudo não explora com profundidade análises qualitativas das redes sociais formadas pelas companhias abertas brasileiras e não considera a influência do segmento financeiro nas redes constituídas. Dessa forma, sugere-se, para futuros estudos, que sejam consideradas as inter-relações de empresas financeiras com empresas de outros setores e do mesmo setor, a fim de analisar o efeito dessas relações, as motivações e os efeitos, tanto na criação de valor das empresas, quanto no desempenho econômico-financeiro dentro da rede, além de considerar uma análise longitudinal, para se verificar a evolução dos efeitos no tempo.

Referências

- Almeida, L. F. & Machado, C. A. P., Filho. (2013). Competências compartilhadas em alianças estratégicas: um estudo da aliança Cosan e Shell no mercado de biocombustíveis. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 48(2), pp. 359-374. doi: <http://dx.doi.org/10.5700/rausp1093>.
- Aranha, C., Rossoni, L. & Mendes-da-Silva, W. (2016). Capital social do conselho de administração e desempenho de empresas de capital aberto brasileiras. *Revista de Administração Mackenzie*, 17(1), pp. 15-39. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/1678-69712016/administracao.v17n1p15-39>.
- Balestrin, A., Verschoore, J. R. & Reyes, E., Júnior. (2010). O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(3), pp. 458-477. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552010000300005>.
- Bloodgood, J. M., Hornsby, J. S., Rutherford, M. & McFarland, R. G. (2017). The role of network density and betweenness centrality in diffusing new venture legitimacy: an epidemiological approach. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 13(2), pp. 525-552. doi: 10.1007/s11365-016-0412-9
- Bonacich, P. (1987). Power and centrality: a family of measures. *American Journal of Sociology*, 92(5), pp. 1170-1182. doi: 10.1086/228631
- Camargos, M. A. & Barbosa, F. V. (2009). Fusões e aquisições de empresas brasileiras: criação de valor e sinergias operacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 49(2), pp. 206-220. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902009000200007>
- Carvalho, F. P. de, Maia, V. M., Louzada, L. C. & Gonçalves, M. A. (2017). Desempenho setorial de empresas brasileiras: um estudo sob a ótica do ROE, Q de Tobin e Market to Book. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), pp. 149-163. doi: <http://dx.doi.org/10.18028/rgfc.v7i1.3052>

- Cunha, P. R. da & Piccoli, M. R. (2017). Influência do board interlocking no gerenciamento de resultados. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(74), 179-196.
<https://doi.org/10.1590/1808-057x201701980>
- Deboça, L. P. & Martins, R. S. (2015). Vantagens Competitivas Originadas dos Relacionamentos Horizontais em Aglomerações Produtivas: percepções de atores locais. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 17(56), pp. 1025-1043. doi: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v17i56.1848>.
- Fauver, L., Hung, M., Li, X. M. H. & Taboada, A. G. (2017). Boards reform and firm value: worldwide evidence. *Journal of Financial Economics*, 125(1), pp. 120-142. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2017.04.010>
- Fich, E. M. & White, L. J. (2005). Why do CEOs reciprocally sit on each other's boards? *Journal of Corporate Finance*, 11(1-2), pp. 175-195. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.249975>
- Freeman, L. C. (1979). Centrality in social networks: conceptual clarification. *Social Networks*, 1(2), pp. 215-239.
- Freitas, R. M. D., Neto & Mol, A. L. R. (2017). Determinants of the roles boards of directors have in Brazilian companies. *Revista de Administração Contemporânea*, 21ª (Ed. Esp.), pp. 63-83. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2017160053>
- Gobibi, B. C., Cunha, E. P., Brito, M. J. D. & Senger, I. (2005). Politizando o conceito de redes organizacionais: uma reflexão teórica da governança como jogo de poder. *Cadernos Ebape.BR*, 3(1), pp. 1-16. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1679-39512005000100004>
- Hillman, A., Cannella, A. & Paetzold, R. (2000). The resource dependence role of corporate directors: strategic adaptation of board composition in response to environmental change. *Journal of Management Studies*, 37(2), pp. 235-256. doi: <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00179>
- Homans, G. C. (1950). *The human group*. New York: Harcourt, Brace and World.
- Kaczmarek, S.; Kimino, S. & Pye, A. (2014). Interlocking directorships and firm performance in the highly regulated sectors: the moderating impact of board diversity. *Journal of Management & Governance*, 18(2), pp. 347-372. doi: <https://doi.org/10.1007/s10997-012-9228-3>
- Lamb, N. H. (2017). Does the number of interlocking directors influence a firm's financial performance? An exploratory meta-analysis. *American Journal of Management*, 17(2), pp. 47-57. doi: <https://doi.org/10.33423/ajm.v17i2.1757>
- Larentis, F., Antonello, C. S., Milan, G. S. & De Toni, D. (2014). Aprendizagem organizacional e relacionamentos interorganizacionais: um estudo de casos múltiplos. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 11(4), pp. 347-366. doi: 10.4013/base.2014.114.06
- Marchi, J. J., Cassanego, P., Júnior & Wittmann, M. L. (2012). Troca e criação de valor: possibilidades competitivas advindas da estratégia de redes. *Revista de Administração*, 47(2), pp. 180-196. doi: <https://doi.org/10.5700/rausp1033>
- Medeiros, A. W. & Mol, A. L. R. (2017). Tangibilidade e Intangibilidade na Identificação do Desempenho Persistente: Evidências no Mercado Brasileiro. *Revista de Administração Contemporânea*, 21(2), pp. 184-202. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2017150259>
- Mendes-da-Silva, W. (2011). Small Worlds and Board Interlocking in Brazil: A Longitudinal Study of Corporate Networks, 1997-2007. *Revista Brasileira de Finanças*, 9(4), pp. 521-548.
- Mendes-da-Silva, W., Rossoni, L., Martin, D. L. & Martelanc, R. (2008). A influência das redes de relações corporativas no desempenho das empresas do novo mercado da Bovespa. *Revista Brasileira de Finanças*, 6(3), pp. 337-358.

- Obstfeld, D. (2005). Social networks, the tertius iungens orientation, and involvement in innovation. *Administrative Science Quarterly*, 50(1), pp. 100-130. doi: <https://doi.org/10.2189/asqu.2005.50.1.100>
- Pfeffer, J. & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: a resource dependence perspective*. New York: Harper & Row.
- Provan, K. G., Fish, A. & Sydow, J. (2007). Interorganizational networks at the network level: a review of the empirical literature on whole networks. *Journal of Management*, 33(3), pp. 479-516. doi: <https://doi.org/10.1177/0149206307302554>
- Ribeiro, F. & Colauto, R. D. (2016). A relação entre board interlocking e as práticas de suavização de resultados. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(70), pp. 55-66. doi: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201501320>
- Ribeiro, F., Colauto, R. D. & Clemente, A. (2016). Determinantes da formação de board interlocking no mercado de capitais brasileiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 10(4), pp. 398-415. doi: <https://doi.org/10.17524/repec.v10i4.1403>
- Santos, R. L. & Silveira, A. D. M. da. (2007). Board interlocking no Brasil: a participação de conselheiros em múltiplas companhias e seu efeito sobre o valor das empresas. *Revista Brasileira de Finanças*, 5(2), pp. 125-163.
- Silveira, A. D. M. D., Barros, L. A. B. D. C. & Famá, R. (2003). Estrutura de governança e valor das companhias abertas brasileiras. *Revista de Administração de Empresas*, 43(3), pp. 50-64. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-7590200300030000>
- Vedel, M. (2016). The triad value function – theorizing the value potential of connected relationships. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 31(7), pp. 1-31. doi: <https://doi.org/10.1108/JBIM-05-2015-0086>
- Wasserman, S. & Faust, K. (1994). *Social network analysis: methods and applications* (8ª ed.). Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Watts, D. J. & Strogatz, S. H. (1998). Collective dynamics of “small-world” networks. *Letters to Nature*, 393(6684), pp. 440-442. doi: <https://doi.org/10.1038/30918>
- Zald, M. (1969). The power and functions of boards of directors: a theoretical synthesis. *American Journal of Sociology*, 75(1), pp. 97-111.

Diretrizes aos Autores

1. Regras para submissão de artigos

Para submissão de artigos à Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC, os autores devem seguir as normas e critérios definidos pela REPeC. A partir de Janeiro de 2013 são seguidas as normas da *American Psychological Association* (APA) no que se refere às citações e referências bibliográficas. Serão rejeitadas as submissões que não estiverem de acordo com as normas.

Os artigos submetidos à Revista devem ser inéditos, ou seja, não terem sido publicados ou enviados a outro periódico.

Os artigos podem ser redigidos em português ou inglês, com no mínimo 5.000 e máximo 9.000 palavras, incluindo tabelas, figuras, notas e referências. São permitidos, no máximo, 5 (cinco) autores por artigo. Todos os artigos aprovados serão traduzidos e publicados nas duas línguas: português e inglês.

Os artigos que contiverem Tabelas ou Figuras, estas devem estar em formato que permitam ser editadas. Caso algumas dessas Tabelas ou Figuras tenham sido importadas de outros programas, como Excel, Power Point etc., deve ser enviado também o arquivo de origem como Arquivo Complementar.

Não usar expressões como id., ibid., op. cit., loc. cit. e assemelhadas, ou notas de referência e de rodapé. São admitidas notas no final do texto, no entanto, devem ser evitadas.

A submissão dos artigos deve ser de forma eletrônica pelo site www.repec.org.br. Ao final da submissão será enviada mensagem eletrônica por e-mail com a confirmação do recebimento do artigo.

2. Conteúdo e formatação dos artigos

Para submissão, os artigos devem conter:

- o **título** no idioma de origem do artigo (português ou inglês) sem identificação do(s) autor(es);
- um **resumo** no idioma de origem do artigo (português ou inglês) em no mínimo 150 e máximo de 200 palavras, espaço simples entre linhas, composto pelos seguintes elementos, conforme Quadro abaixo: **Objetivo, Método, Resultados e Contribuições**. Ao final do resumo devem ser inseridas de **três a cinco palavras-chave**;

Objetivo: este estudo teve o objetivo de investigar a relevância da educação e da pesquisa em contabilidade para o crescimento da economia brasileira durante a primeira década do século XXI.

Método: na coleta de dados para a sua realização, este estudo contou com um questionário estruturado elaborado a partir da literatura pertinente, o qual foi testado e aplicado a uma amostra de contadores e empresários brasileiros durante o ano de 2017. Na análise desses dados foi realizada uma análise de conteúdo e utilizados testes estatísticos para o estabelecimento de relações entre as respostas obtidas.

Resultados: os principais achados deste estudo indicam que a ampliação da educação e da pesquisa em contabilidade no Brasil foi essencial para o crescimento da economia, de acordo com a percepção dos respondentes, embora ainda haja a impressão de que é necessário que contadores e empresários façam melhor uso das informações contábeis.

Contribuições: do ponto de vista acadêmico, as evidências desta pesquisa contribuem com o preenchimento de uma importante lacuna existente na literatura nacional. No que se refere ao mercado, contribuem ao fornecer evidências de que, apesar de haver percepção de relevância, ainda é preciso que seus usuários façam melhor uso das informações da contabilidade.

Palavras-chave: Educação; Pesquisa; Contabilidade.

- o artigo propriamente dito redigidos em português ou inglês, com no mínimo 5.000 e máximo 9.000 palavras, incluindo tabelas, figuras, notas e referências.
- as páginas dos artigos devem estar devidamente numeradas no canto superior direito, digitadas em editor de texto Word for Windows, nas seguintes condições:
 - papel formato A4 (210 x 297 mm);
 - fonte Times New Roman, tamanho 12;
 - espaço entre linhas: simples;
 - entrada de parágrafo: 1,25;
 - margens: superior 3cm, inferior 2cm, esquerda 3cm, direita 2cm;
 - tabelas e figuras em fonte Times New Roman, tamanho 10;
 - as citações e referências devem obedecer as normas atuais da APA (*American Psychological Association*).

3. Tabelas e Figuras¹

As tabelas e figuras devem ser usadas nos artigos sempre que suas informações tornarem a compreensão do texto mais eficiente, sem que haja repetição das informações já descritas no texto.

3.1 Tabelas

A tabela normalmente deve mostrar valores numéricos ou informação textual organizados em uma exposição ordenada de colunas e linhas. **Qualquer outra demonstração textual deve ser caracterizada como figura.**

A tabela deve ser apresentada com suas informações de forma visível e suficientes para sua compreensão e deve ser formatada da seguinte forma:

1 Grande parte dessas orientações foi adaptada do Manual de Submissão da Revista de Administração Contemporânea – RAC, disponível em www.anpad.org.br.

Editor de tabelas	Word for Windows 97 ou posterior. Caso os autores tenham elaborado suas tabelas no programa Excel ou similares, por favor refaçam as tabelas utilizando o recurso em Word.
Fonte	Times New Roman, tamanho 10.
Espaçamento entre linhas	Simple.
Espaçamento antes e depois	3 pt.
Cores em tabelas	Utilizar apenas as cores preto e branco (escala de cinza).
Título	O título de tabela precisa ser claro e explicativo. Ele deve ser colocado acima da tabela, no canto superior esquerdo, e na linha seguinte, logo abaixo da palavra Tabela (com a inicial maiúscula), acompanhada do número que a designa. As tabelas são apresentadas com números arábicos de forma sequencial e dentro do texto como um todo. Ex.: Tabela 1, Tabela 2, Tabela 3 etc.
Citação de tabelas	Ao citar tabelas no corpo do texto escrever apenas o número referente à tabela, por exemplo: Tabela 1, Tabela 2, Tabela 3 etc. (a palavra 'Tabela' deverá ser apresentada com a primeira letra maiúscula). Nunca escreva 'tabela abaixo', 'tabela acima' ou ainda, 'tabela da página XX', pois a numeração das páginas do artigo pode alterar-se durante sua formatação.
Notas de tabelas	A fonte utilizada nas notas da tabela deve ser Times New Roman, tamanho 10, espaçamento simples. As notas devem ser descritas no rodapé da tabela e servem para indicar a Fonte das informações da tabela, além de outras informações importantes para o entendimento da tabela.

3.2 Figuras

A figura deve evidenciar um fluxograma, um gráfico, uma fotografia, um desenho ou qualquer outra ilustração ou representação textual.

A figura deve ser apresentada com suas informações de forma visível e suficientes para sua compreensão e deve ser formatada da seguinte forma:

Fonte	Times New Roman, tamanho 10.
Cores em figuras	Utilizar apenas as cores preta e branca (escala de cinza).
Formato	Encaminhar as figuras em formato editável.
Título	Explica a Figura de maneira clara e objetiva. O título deve ser colocado sob a figura e numerado com números arábicos de forma sequencial, precedido pela palavra Figura (com a inicial maiúscula). Ex.: Figura 1, Figura 2, Figura 3, etc. Depois do título, quaisquer outras informações necessárias para esclarecimentos da figura ou fonte devem ser acrescidas como Nota.
Legenda	A legenda é a explicação dos símbolos utilizados na figura e deve ser colocado dentro dos limites da figura.
Tamanho e proporção	As figuras devem ajustar-se às dimensões do periódico. Portanto uma figura deve ser elaborada ou inserida no artigo de modo a poder ser reproduzida na largura de uma coluna ou página do periódico em que ele será submetido.
Citação no corpo do texto	Ao citar uma figura no corpo do texto escreva apenas o número referente a figura, por exemplo: Figura 1, Figura 2, Figura 3 etc. (a palavra 'Figura' deverá ser apresentada com a primeira letra em maiúsculo). Nunca escreva 'figura abaixo', 'figura acima', ou ainda, 'figura da página XX', pois a numeração das páginas do artigo pode-se alterar durante sua formatação.

4. Citações e Referências

Para a versão completa das normas de citações e referências de acordo com a APA (American Psychological Association), acesse <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1607/1237>.