

ISSN 1981-8610

CC BY

repec

Versão em Português

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

Journal of Education and Research in Accounting

REPeC, Brasília, v. 11, n. 1, jan./mar. 2017
Disponível online em www.repec.org.br
DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v10i1>

Data de publicação: 17 de março de 2017

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. Comachione Jr., Ph.D., Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Emani Ott, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Ilse Maria Beuren, Doutora, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC, Brasil
Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), MG, Brasil
Patrícia Gonzalez Gonzalez, Doutora, Universidade del Valle (UV), Cali, Colômbia
Valcemiro Nossa, Doutor, Fucape Business School (FBS), ES, Brasil

EDITOR

Valcemiro Nossa, Doutor, Fucape Business School (FBS), ES, Brasil

EDITORES ADJUNTOS

Felipe Ramos Ferreira, Doutor, Fucape Business School (FBS), ES, Brasil.
Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espajo, Doutora, Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS), MS, Brasil;
Orleans Silva Martins, Doutor, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), PB, Brasil
Paulo Roberto da Cunha, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC, Brasil

CORPO EDITORIAL CIENTÍFICO

Adriano Rodrigues, Doutor, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), RJ, Brasil
Alfredo Sarlo Neto, Doutor, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), ES, Brasil
Aneide Oliveira Araujo, Doutora, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), RN, Brasil
Antonio Benedito Silva Oliveira, Doutor, Universidade Católica de São Paulo (PUCSP), SP, Brasil
Cláudio Parisi, Doutor, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), SP, Brasil
Edilson Paulo, Doutor, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), PB, Brasil
Eduardo Schiehl, PhD, HEC Montreal, Canadá
Fátima Souza Freire, Doutora, Universidade de Brasília (UNB), DF, Brasil
Fernando Caio Galdi, Doutor, Fucape Business School (FBS), ES, Brasil
Ilirio José Rech, Doutor, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), MG, Brasil
Jeronymo José Libonati, Doutor, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), PE, Brasil
José Alonso Borba, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC, Brasil
Laura Edith Taboada Pinheiro, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), MG, Brasil
Lauro Brito de Almeida, Doutor, Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil
Leandro Cañibano, Doutor, Universidad Autonoma de Madrid, Espanha
Luis Eduardo Afonso, Doutor, Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Luis Lima Santos, Doutor, Instituto Politécnico de Leiria (IPL), Portugal
Maise de Souza Ribeiro, Doutora, Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto (USP-RP), SP, Brasil
Márcia Martins Mendes De Luca, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Marcos Antonio Souza, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Milanez Silva de Souza, Doutor, Universidade Federal do Amazonas (UFAM), AM, Brasil
Roberto Carlos Klann, Doutor, Universidade Regional de Blumenau (FURB), SC, Brasil
Sonia Maria da Silva Gomes, Doutora, Universidade Federal da Bahia (UFBA), BA, Brasil
Waldir Jorge Ladeira dos Santos, Doutor, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), RJ, Brasil

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

Valcemiro Nossa, Doutor, Fucape Business School (FBS), ES, Brasil

PROJETO GRÁFICO

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

DIAGRAMAÇÃO

Alexandre Ramirez, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
Pedro de Moraes, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

BIBLIOTECÁRIA

Lucia 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 – 2017



Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon)
SAS, Od. 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

Editorial

Prezado leitor,

A Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC) é um periódico científico mantido pela Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), publicado trimestralmente de forma eletrônica.

A partir deste Volume 11, Edição nº 1, assumimos a responsabilidade de manter o excelente trabalho desenvolvido sob a editoração geral do Prof. Dr. Valcemiro Nossa, que esteve à frente da REPEC até a edição anterior. E como fruto do trabalho da Equipe Editorial liderada pelo referido professor, temos a recente ascensão da REPEC ao estrato B1 do Qualis-Capes. Portanto, agradecemos o trabalho do Valcemiro e temos o desafio de dar continuidade aos avanços da revista.

Também em 2017, passamos a contar com a colaboração do Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, da Universidade de São Paulo (USP), como editor adjunto da REPEC, a quem desejamos sucesso, tendo a certeza de sua valorosa contribuição.

Outra novidade que destacamos é a introdução do *Ahead of Print* no periódico, que busca dar maior agilidade ao processo de publicação dos artigos, além de rapidez na disponibilização das pesquisas científicas, assim que elas são aprovadas para divulgação.

A seguir, é feita uma breve descrição de cada um dos trabalhos publicados nesse número, provenientes de diferentes regiões do País e relacionados a diversos temas da Contabilidade.

O primeiro trabalho, intitulado “**Comportamento e Particularidades da Produção Acadêmica do Tema “Contabilidade Gerencial” Divulgada na Base de Dados do ISI WEB of Science Core Collection de 1985 a 2014**”, de autoria de *Henrique César Melo Ribeiro* e *Vanessa Carvalho Miranda Tavares*, analisou o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no *ISI Web of Science Core Collection* de 1985 a 2014, cujos resultados apontam para evolução do tema a partir de 2007, tendo o *Accounting, Organizations and Society* e o *Management Accounting Research* como os periódicos que mais publicaram sobre o tema “Contabilidade Gerencial”, tendo os seguintes assuntos em evidência: educação; ensino e pesquisa contábil; gestão de custos; controle de gestão; gestão estratégica; e sistema de Contabilidade Gerencial.

Ivam Ricardo Peleias, *Erotides Rocha Guimarães*, *Betty Lilian Chan* e *Mary Sandra Carlotto* são os autores do trabalho intitulado “**A Síndrome de Burnout em Estudantes de Ciências Contábeis de IES Privadas: Pesquisa na Cidade de São Paulo**”, cujo objetivo foi identificar a prevalência e os fatores sociodemográficos, laborais e acadêmicos associados à síndrome de Burnout em ultimoanistas de Ciências Contábeis. Em seus resultados, é possível verificar diferenças significativas entre os alunos, nas três dimensões, em que 46,3% dos alunos apresentaram alteração na Exaustão Emocional; 11,2% na Descrença; 31,3% na Eficácia Profissional; e parte dos alunos, ao manifestar a sensação de não estar capacitado, aumenta as chances de exposição a Burnout.

O terceiro trabalho, intitulado “**A Visão da Academia e do Mercado de Trabalho sobre o Ensino da Auditoria**”, foi realizado por *Jhonatan Hoff, Luiz Alberton e Rita de Cássia Correa Pepinelli Camargo* e buscou identificar a percepção do ensino de auditoria sob o enfoque da academia e do mercado de trabalho, com base na avaliação da importância dada por profissionais e docentes aos principais aspectos conceituais e normativos da área de Auditoria. Os resultados demonstram que em aproximadamente 75% dos assuntos levantados nesse trabalho, a academia tende a corresponder à expectativa que o mercado possui acerca da importância dada a tais assuntos dentro da disciplina de Auditoria. As principais diferenças encontradas dizem respeito a assuntos relacionados a *Assurance Service*, Auditoria de Entidades sem Fins Lucrativos, Auditoria de Órgãos Governamentais, Controle de Qualidade e Auditoria de Sistemas de Informação.

No quarto trabalho, sob o título “**Habilidades Relevantes para a Perícia Contábil Criminal: a Percepção dos Peritos e Delegados da Polícia Federal**”, *Carlos Roberto dos Santos Filho, Flávio Alves Carlos e Fábio Moraes da Costa* identificaram quais são as habilidades consideradas mais relevantes para o exercício da perícia contábil criminal no País. Assim como em pesquisas internacionais, as habilidades percebidas como mais relevantes foram a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico. Entre as habilidades menos relevantes, ficaram a entrevista e a resolução e negociação de conflitos. Enquanto peritos e delegados entendem que a comunicação escrita é a habilidade mais presente, os delegados consideram o pensamento crítico e a serenidade.

“**As Estratégias de Aprendizagem Autorregulada (SRL) no Ensino EAD de Contabilidade**”, de *Thiago Bruno de Jesus Silva, Luis Antonio Lay, Nelson Hein, Vania Tanira Biavatti e Vinícius Costa da Silva Zonatto*, foi o quinto trabalho, que identificou quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD e analisou como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso. Seus achados permitiram inferir que o perfil dos alunos da modalidade de ensino EAD, considerando a autorregulação da aprendizagem, foi de utilização significativa de estratégias de acordo com o modelo proposto pela Zimmerman e Pons (1986), em que há diferenças significativas nas médias dos discentes entre o estágio inicial e final de curso.

O sexto artigo, de *Fabiana Frigo Souza e Ernesto Fernando Rodrigues Vicente*, intitulado “**Compreensão dos Graduandos dos Cursos de Ciências Contábeis Quanto aos Conceitos Relevantes Ensinados na Disciplina de Teoria da Contabilidade em IES da Grande Florianópolis**”, identificou a compreensão dos graduandos do curso de Ciências Contábeis quanto aos conceitos relevantes ensinados na disciplina de Teoria da Contabilidade. Os resultados dessa pesquisa mostram que os alunos percebem os conceitos relacionados à disciplina de forma mais ligada à normatização e que, pela maior parte dos respondentes, a disciplina Teoria da Contabilidade foi considerada de fundamental importância, não devendo ser eliminada. Ainda, há pouca discussão sobre alguns temas, em que alguns alunos os desconhecem totalmente, como no caso da teoria da Agência e de *Earnings Management*.

Por fim, toda a Equipe Editorial da REPeC lhe deseja uma boa leitura!

Prof. Dr. Orleans Silva Martins
Editor Geral

Comportamento e Particularidades da produção acadêmica do tema “Contabilidade Gerencial” divulgada na base de dados do *ISI WEB of Science Core Collection* de 1985 a 2014

Resumo

O objetivo deste estudo foi analisar o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no *ISI Web of Science Core Collection* de 1985 a 2014. Metodologicamente, esta pesquisa utilizou as técnicas de análise bibliométrica e sociométrica. Os principais resultados foram: evolução do tema a partir de 2007; *Accounting, Organizations and Society* e *Management Accounting Research*, que foram os periódicos que mais publicaram sobre o tema “Contabilidade Gerencial”; Lukka, K. foi o autor mais profícuo; *University of Turku* foi a instituição que se destacou; e os Estados Unidos da América ficou em ênfase na produção do citado tema. Em relação às redes de coautoria, observou-se a sua baixa densidade de grau, impactando em uma alta centralidade de grau, tanto no que se refere ao *degree* como também ao *betweenness*. E os temas que ficaram em evidência neste estudo foram: educação; ensino e pesquisa contábil; gestão de custos; controle de gestão; gestão estratégica; e sistema de contabilidade gerencial. Conclui-se de maneira macro que este estudo evidenciou informações inerentes e contemporâneas sobre o tema “Contabilidade Gerencial”, enfocando em suas nuances o comportamento e as particularidades de sua produção acadêmica, divulgada no *ISI Web of Science Core Collection* de 1985 a 2014.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Produção acadêmica; Periódicos internacionais; Bibliometria; Sociometria.

Henrique César Melo Ribeiro

Doutor em Administração pela Universidade Nove de Julho (Uninove) e Professor-Adjunto Nível 1 na Universidade Federal do Piauí (UFPI). **Contato:** Av. São Sebastião, 2819. São Benedito. Parnaíba-PI. CEP: 64.202-020.
E-mail: hcmribeiro@gmail.com

Vanessa Carvalho Miranda Tavares

Mestre em Administração / Gestão do Esporte pela Universidade Nove de Julho (Uninove) e Gestora de Recursos Humanos e docente na Faculdade de Mauá (Fama). **Contato:** Rua Vitorino Dell Antonia, 349. Vila Noemia. São Paulo-SP. CEP: 09.370-570.
E-mail: vancmt@yahoo.com.br

1. Introdução

A “Contabilidade Gerencial” é um tema (Riccio, Mendonça Neto & Sakata, 2007), que envolve o subsídio ao processo decisório e, conseqüentemente, a tomada de decisão (Küpper, 2009; Beuren & Machon, 2011) na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho (Wanderley & Cullen, 2012) e no provimento de competências relacionadas aos relatórios econômico-financeiros e de controle (Guerreiro, Fezatti, Lopes & Pereira, 2005), assessorando os gestores na formulação e implementação da estratégia empresarial (Lunkes, Feliu & Rosa, 2012). Pode-se entender com isso que o papel da contabilidade gerencial é focar no processo empresarial estratégico e, com isso, criar valor para a organização (Padoveze, 1999).

Para Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011), a contabilidade gerencial, em seu estágio atual (seu último estágio até agora), identificado desde o início de 1985, enfoca a geração e/ou criação de valor pelo uso efetivo dos recursos, com o uso de direcionadores de criação de valor para os consumidores, acionistas e conseqüentemente para a organização, fazendo uso da informação isolada ou combinada com outros recursos para assim, criar novos cenários dentro da organização (Ribeiro & Espejo, 2013).

Ribeiro e Espejo (2013), em sua pesquisa, a qual teve como objetivo analisar as opções temáticas nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2010, realçaram que o grande destaque foi a temática do *Balanced Scorecard* (BSC); na segunda colocação, apareceu o *Economic Value Added* (EVA); e as demais apresentaram percentuais menores. Esse resultado compreensível se ponderada a evolução que o BSC representou quando de seu surgimento e o fato de ser “contemporâneo”, ou seja, ainda se apresenta em processo de consolidação (Ribeiro & Espejo, 2013).

Nesse cenário, observa-se que as pesquisas sobre a área contábil (Borba, Murcia, Rover & Souza, 2009) sobretudo no que se refere à produção acadêmica do tema “Contabilidade Gerencial”, vêm tomando uma dimensão alargada no contexto literário-científico nacional, como se pode perceber por meios dos estudos divulgados em periódicos que realçam o tema “Contabilidade Gerencial”, como os de Barros, Schckaiban, Gomes e Felin (2008), Cruz, Espejo, Gassner e Walter (2010), Nascimento, Junqueira e Martins (2010), Tavares Araújo e Castro Silva (2010), Lunkes, Rosa, Gasparetto e Baldoino (2011), Lunkes, Feliu, Borba & Rosa (2012), Oliveira e Boente (2012), Ribeiro e Espejo (2013), Beuren e Hall (2014), Beuren e Nascimento (2014), Kremer, Da Luz, Suave e Lunkes (2014), Lunkes, Gasparetto, Schnorrenberg e Rosa (2014) e Da Silva e Beuren (2015), e por meio das pesquisas que exaltam também a contabilidade gerencial, contudo, não de maneira predominante, são elas: Carvalho, Saraiva Junior, Fezatti e Costa (2010), Colauto e Almeida (2013), Ribeiro (2013), Brizolla, Chiarello e Lavarda (2014), Carmo, Xavier, Pereira e Martins (2014) e Cunha, Santos e Beuren (2015).

Dos estudos que focam a predominância do tema “Contabilidade Gerencial”, verifica-se a versatilidade desses no que se refere à produção científica do citado assunto, possibilitando o aferimento de um alargado número de indicadores bibliométricos e/ou sociométricos. Isso acarreta informações interessantes no que tange às nuances que compõem o tema contabilidade gerencial, no contexto nacional e internacional, contribuindo para o seu melhor entendimento e compreensão e de sua importância como temática imprescindível para o campo do conhecimento contábil.

Dessas pesquisas, de maneira geral, os autores buscaram saber como o tema “Contabilidade Gerencial” se propagou e evoluiu, por meio de bancos de dados de congressos nacionais, sobretudo o Encontro Nacional da Associação de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração (Enanpad), de revistas nacionais de B1 a A2 e de periódicos internacionais, sendo que destes, saindo de bases de dados do Scopus, ProQuest, Science Direct e do Accounting, Organizations and Society.

Diante do exposto, e entendendo e compreendendo que a atual pesquisa, além de evidenciar estudos mais recentes sobre o tema “Contabilidade Gerencial”, propagando-se, dessa foram, uma notória contribuição, também buscará papers internacionais mediante o banco de dados ISI Web of Science, que, de acordo com Guz e Rushchitsky (2009), é uma das maiores e mais importantes base de dados, em virtude de esta, envolver diversas áreas do saber, difundindo assim estudos científicos. Com isso, essa base de dados é frequentemente utilizada para pesquisa da produção científica de temas na literatura acadêmica global. Diante desse outro fator, contempla-se outra importante e essencial contribuição deste estudo para a literatura acadêmica nacional.

Justifica-se a escolha da base de dados ISI Web of Science por entender que vários estudos acadêmicos a utiliza para a realização de pesquisas bibliométricas como fonte majestosa de informações. Os estudos de Bar-Ilan (2008) e Falagas, Pitsouni, Malietzis e Pappas (2008) empregaram a citada base de dados em suas respectivas pesquisas.

Ainda na base de dados ISI Web of Science, foram feitas investigações nas áreas do conhecimento da saúde, por Zauber, Winawer, O'Brien, Ho, Gottlieb e Stenberg (2012) e de gestão, sobretudo sobre a governança corporativa (Ribeiro, 2014a) e do mesmo tema nos esportes (Ribeiro, Costa & Ferreira, 2015) e sustentabilidade (Ribeiro, 2014b). Entre outras pesquisas realizadas na base de dados do Web of Science, ressalta-se sua importância no sentido de comparações de conteúdos, temas e/ou campos do saber nos literários científicos disponíveis no contexto acadêmico global.

Diante disso, e sabendo que a divulgação da produção científica de pesquisas acadêmicas é uma das maneiras mais importantes de difusão e socialização do conhecimento científico em escala global (Murcia & Borba, 2008), realça-se a questão de pesquisa que norteará este estudo, que é: Qual o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no ISI Web of Science Core Collection de 1985 a 2014? Nesse contexto, ressalva-se o objetivo deste estudo, o qual busca: analisar o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no ISI Web of Science Core Collection de 1985 a 2014.

Justifica-se iniciar o estudo em 1985 por ser o ano do surgimento do último estágio evolutivo da contabilidade gerencial, que ainda dura até os dias de hoje (Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011; Teixeira, Gonzaga, Santos & Nossa, 2011; Oliveira & Boente, 2012; Ribeiro & Espejo, 2013).

2. Fundamentação Teórica

Esta seção abordará a bibliometria e a sociometria, além do tema contabilidade gerencial.

2.1 Bibliometria e sociometria

A bibliometria é um conjunto de métodos de estudo em constante desenvolvimento (Caldas & Tinoco, 2004). Ressalta-se que a bibliometria é o estudo das características quantitativas da produção científica (Ribeiro, Costa & Ferreira, 2015) e, conseqüentemente, de sua disseminação e uso da informação divulgada com emprego de métodos matemáticos e estatísticos (Spinak, 2013). Ela é uma técnica de pesquisa que admite a aferição da produção acadêmica de temas (Souza & Ribeiro, 2013) e/ou áreas do conhecimento, a fim de contribuir e socializar os conteúdos desses assuntos e/ou campos do saber no ambiente literário acadêmico global (Hid, Nascimento & Oliveira, 2012).

A bibliometria foca também na contagem de autoria e coautoria, por meio das análises de publicações, citações (Silveira & Bazi, 2010) e também cocitações (Cronin, 2001). Isso permite a visualização que pode acontecer em diferentes níveis acadêmicos, conjecturando a qualidade dessas publicações (Glänzel, Debbacken, Thijs & Schubert, 2006) e permeando no cenário internacional (Smith & Hazelton, 2008). Com isso, é possível saber quais países, territórios, idiomas e áreas de conhecimento se destacam na difusão dessas publicações no contexto científico internacional (Tsai, 2013).

Os trabalhos de bibliometria consentem a constituição e socialização do conhecimento científico como evidenciado anteriormente, porém Daim, Rueda, Martin e Gerdtsri (2006) ressaltam que esse tipo de pesquisa também admite o entrosamento e a melhor apreensão do passado e a predição para pesquisas futuras, inclusive de temas recentes, emergentes e/ou maduros, como prega Ribeiro (2013), além de tolerar um número vultoso de indicadores bibliométricos que permitem e auxiliam estudiosos no juízo e apreensão sobre diversos temas, sem eles, embrionários, em evolução ou legitimados na literatura acadêmica internacional.

A socialização do conhecimento e o desenvolvimento da temática que se quer entender e compreender depende de sua exposição e circulação, mediante a sua publicação e evidenciação em livros e, principalmente, em periódicos científicos (Hoffman & Holbrook, 1993).

O escopo das pesquisas bibliométricas é de manifestar ao pesquisador um norte e colocá-lo em contato com o que já foi produzido e publicado anteriormente a respeito do tema de pesquisa de interesse (Pádua, 2004). Nesse contexto, Cruz e Ribeiro (2003) realçam que um estudo bibliométrico pode mirar um elemento dos estudos realizados e difundidos anteriormente sobre o mesmo assunto estudado no momento. Também pode identificar e selecionar os métodos e técnicas de pesquisa a serem utilizados, além de fornecer subsídios para estudos futuros, como é o caso dos recentes estudos encontrados sobre o tema ora investigado.

Outra vantagem de se empregar a bibliometria, de acordo com Hayashi, Hayashi, Silva e Maycke (2007) é o fato de apreender o número e frequência das publicações cronologicamente, ou seja, temporariamente permitindo e contribuindo para a avaliação de grupos de pesquisadores, isto é, de estudos e suas respectivas Instituições de Ensino Superior (IES).

Para Michels e Schmoch (2014), houve um crescimento significativo do emprego da técnica de pesquisa da bibliometria com o desígnio de mensuração, investigação, avaliação e análise de temas de interesse em diversas áreas do conhecimento. Essa evolução deu-se em virtude de que as análises anteriormente realizadas sobre esses temas eram meramente subjetivas.

O impacto á concretização de análises bibliométricas na literatura científica global, de acordo com Michels e Schmoch (2014), veio de nações como a Austrália, Noruega, Reino Unido e Espanha. Tais países nortearam a mudança de comportamento dos acadêmicos de maneira positiva (Weingart, 2005; Bornmann, 2010), contribuindo para o melhor entendimento e concepção de temas, de suas respectivas produções científicas e, posteriormente, de suas concomitantes propagações e socializações no cenário acadêmico mundial.

El-Maamiry e Abid Ghauri (2013) complementam que a bibliometria é muito empregada por bibliotecas e pela ciência da informação, contudo influencia significativamente, em outras áreas do conhecimento, pois esses campos do saber aproveitam-se da bibliometria para expor a proeminência de sua respectiva área de atuação no panorama científico global.

Além da bibliometria, o presente estudo enfatiza e realça também de forma comumente a análise de redes sociais por entender e compreender a sociedade como uma estrutura objetiva de indivíduos e suas consequentes relações, buscando assim princípios que regem o funcionamento dos grupos e suas parcerias (Moreno, 1992, 1993). A partir do entendimento dessas relações, passa-se a melhor compreender a conexão entre elas. Tal aspecto é visto como “sociometria”.

Os primeiros estudos sociométricos foram realizados a partir de 1932 por Jacob Levy Moreno, que cunhou o termo sociometria em estudos realizados com meninas em Hudson em Nova York. Com isso, Moreno (1951) definiu a sociometria como um método experimental que é estudado pela matemática, aferindo os atributos psicológicos da sociedade, sendo os resultados obtidos por meio da aplicação de métodos quantitativos.

Moreno (1992, 1993) explica que, visando à organização e à espontaneidade do ser humano e buscando analisar os princípios que regem o funcionamento dos grupos, chegou à conclusão de que o conjunto das escolhas sociométricas feitas e percebidas por um indivíduo ou uma população constitui o que o autor chamou de átomo social, podendo ser influenciado pela preferência individual e/ou grupal.

Partes desses grupos se ligam a outros e assim sucessivamente e vão formando as redes sociais ou sociométricas, que são responsáveis pela transmissão de suas opiniões publicamente. Moreno (1993) complementa ainda que esse instrumento possibilita investigar os vínculos entre as pessoas e mapeá-los possibilitando sua compreensão em função do grupo. Conclui-se, com isso, que a Sociometria é a ciência da medida do relacionamento humano (Moreno, Bouza & Karsz, 1962).

Dessa forma, torna-se relevante o estudo sobre o tema “Contabilidade Gerencial”, uma vez que o assunto é maduro e legitimado no cenário acadêmico nacional. Contudo, este estudo versará de maneira conjunta a aferição, investigação e análise dos artigos sobre o tema, mediante a busca na base de dados do ISI Web of Science, que é amplamente aceita e importante no contexto científico internacional (Guz & Rushchitsky, 2009), versando assim uma forte contribuição para a literatura acadêmica nacional da área, sobretudo, pelo fato de que o citado estudo abordará a contemporaneidade dos artigos divulgados sobre a matéria ora investigada.

Realça-se que, nacionalmente, os estudos na temática “Contabilidade Gerencial” vêm ganhando destaque e adquirindo cada vez mais espaço no meio acadêmico por meio de sua relação com outros temas, como foi possível perceber anteriormente neste estudo. Contempla-se também outra importante justificativa para a realização deste estudo, pois seus achados nortearam temáticas e/ou áreas do conhecimento que se relacionam diretamente com o seu assunto principal contribuindo para seu melhor entendimento, compreensão e futuro fomento e maior difusão no cenário científico nacional.

2.2 Contabilidade gerencial

A partir da década de 1960, o tema “Contabilidade Gerencial” se tornou maduro e se legitimou de maneira tangível como uma ciência social. De maneira macro, essa maturação e concretização deu-se em virtude e ênfase do empirismo e do positivismo, que, aliados ao crescimento dos estudos de caso e de campo sobre o citado tema na Europa, impactaram conseqüentemente em seu estabelecimento como disciplina acadêmica nas universidades (Lunkes et al., 2011; Lunkes, Feliu, Borba & Rosa (2012).

Outra justificativa da ênfase em investigações sobre a contabilidade gerencial em 1960 pauta-se na decorrência de motivações empresariais, que exigiam novas técnicas e teorias que proporcionassem maior assertividade na direção das organizações ponderando esse novo cenário (Cruz et al., 2010).

Nesse panorama, ressalta-se que a contabilidade gerencial interage com os mais variados procedimentos gerenciais em todas as empresas. Com isso, caracteriza-se a contabilidade como uma instituição universal, em que o papel da contabilidade gerencial evolui e se propaga conforme as necessidades das empresas no mercado corporativo global (Beuren & Erfurth, 2010). Ressalta-se que, nas últimas décadas, a contabilidade gerencial passou por quatro estágios evolutivos (Ribeiro & Espejo, 2013).

Ainda segundo Ribeiro e Espejo (2013), os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial (Figura 1) propostos levaram em consideração que, com o aperfeiçoamento das organizações no mercado financeiro, as práticas de contabilidade gerencial também foram evoluindo e se moldando, pois buscavam suprir as necessidades informacionais e acabavam com isso, por atribuir uma nova realidade aos negócios globais. De maneira geral, percebe-se que a contabilidade gerencial teve fases claramente delimitadas, as quais demonstram suas respectivas abrangências ao longo de suas existências, que serão destacadas a seguir.

O primeiro estágio durou até 1950 e, nesse período, o objetivo principal foi qualificado como a determinação de custo e controle financeiro, por meio de orçamento e contabilidade de custos. Nesse estágio, os principais mecanismos e métodos utilizados foram: orçamentos anuais, controle financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável (Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011; Teixeira et al., 2011).

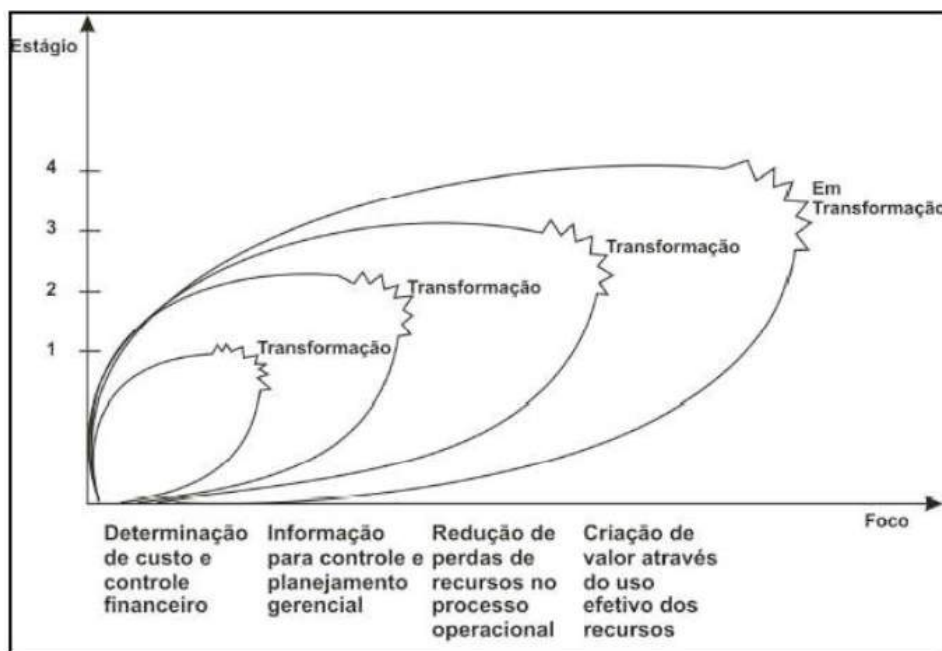


Figura 1. Evolução dos estágios da Contabilidade Gerencial

Fonte: Padoveze (1999).

O segundo estágio foi de 1950 até 1965 e, nesse período, a contabilidade gerencial esteve concentrada no provimento de informação para planejamento e controle gerencial, pelo uso das técnicas de informação de análise de tomada de decisões e contabilidade por responsabilidade. Destacam-se como instrumentos e métodos: custeio padrão, custeio baseado em atividades (ABC), custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) e descentralização da tomada de decisões (Briers & Chua, 2001; Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011; Teixeira et al., 2011).

O terceiro estágio iniciou-se em 1965 e durou até 1985. Nesse período, a atenção esteve voltada para a minimização de desperdícios de recursos econômicos nos processos e projetos, sendo realçada a análise de processos e gerenciamento de custos, mediante a gestão estratégica. A administração baseada em valor, centros de responsabilidade, preço de transferência, custeio meta, método de custeio kaizen e custeio do ciclo de vida são algumas das ferramentas e metodologias enfocadas nesse estágio (Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011; Teixeira et al., 2011).

O último estágio da Contabilidade Gerencial identificado teve início em 1985 e dura até os dias atuais, sendo seu enfoque centrado na geração e/ou na criação de valor pelo uso efetivo dos recursos, com a utilização de direcionadores de criação de valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional (Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011). O planejamento estratégico, BSC, método de avaliação de desempenho, EVA e MVA (Market Value Added) são as ferramentas e métodos que se destacam nesse estágio (Teixeira et al., 2011).

É entendido e compreendido que a Contabilidade Gerencial engloba diversos recursos: humanos, físicos e financeiros, de modo que, integrados perfeitamente, contribuem para uma boa gestão da organização. Diante disso, ressalva-se que o mundo dos negócios é competitivo e acirrado, tendo impacto direto no desenvolvimento das empresas que aperfeiçoaram seus sistemas de controle para enfrentar essa concorrência (Oliveira & Boente, 2012). Nesse panorama, vislumbra-se a contabilidade gerencial, que é essencial e preponderante para desenvolver tais sistemas de controle.

Em relação ao sistema de controle, ressalva-se o Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) (Chenhall & Morris, 1986) que é o meio pelo qual a cúpula executiva evidencia as metas e os objetivos da organização aos colaboradores e gerentes de unidades de negócio, sendo assim considerado um canal pelo qual as informações contábeis (Hopp & Leite, 1988; Oliveira & Ávila, 1999) sobre o desempenho e a eficiência da organização são divulgadas aos gestores da empresa (Oliveira & Ávila, 1999), impactando nas tomadas de decisão (Rocha & Guerreiro, 2010).

Assim, em concordância com o objetivo proposto por este estudo, segue uma perspectiva das pesquisas em contabilidade gerencial, no que tange ao estado da arte de sua produção acadêmica divulgada e publicada em periódicos nacionais.

2.3 Estudos sobre a produção acadêmica do tema contabilidade gerencial

É sabido que a publicação da produção acadêmica de estudos científicos é uma das formas essenciais para a disseminação do conhecimento científico de campos do saber e/ou temas científicos (Borba & Murcia, 2006). E os artigos são essenciais para entender e compreender os fenômenos que norteiam tal conhecimento científico (Ribeiro, 2015). Salienta-se que nos últimos anos, o tema “Contabilidade Gerencial” tem tido significativa expansão em virtude de inúmeras mudanças ocorridas no âmbito econômico, financeiro e social.

Sendo assim, para melhor entendimento e captação da referida temática, vários autores realizaram pesquisas bibliométricas a fim de que mapeassem, investigassem e analisassem o citado tema no contexto literário nacional e internacional, tomando por base bancos de dados diversos, como, de teses e dissertações, anais de congressos, sites de revistas nacionais e bases de dados internacionais. Com isso, contemplam-se a seguir um breve resumo desses estudos nacionais e internacionais, focando seus respectivos objetivos e os seus principais achados.

Luft e Shields (2003) mapearam a pesquisa do tema “Contabilidade Gerencial”, mediante 275 artigos publicados em seis periódicos líderes da área. Os autores observaram, por meio das conexões e desconexões da literatura acadêmica, que há um desenvolvimento das pesquisas sobre o citado tema, ajudando assim a contribuir para um melhor entendimento e compreensão das causas e efeitos da contabilidade gerencial no âmbito internacional.

Cruz et al. (2010) identificaram os autores e suas respectivas IES mais relevantes no processo de desenvolvimento do campo da pesquisa em contabilidade gerencial, no período de 2004 a 2008. Nos resultados com relação às IES, tem-se que os principais agentes do campo estão, principalmente, na Universidade de São Paulo (USP). Entre os autores, Antônio A. de Souza se manteve como central no período de 2005-2007, sendo que outros autores também se destacaram em cada período.

Nascimento, Junqueira e Martins (2010) identificaram e analisaram as características epistemológicas da produção acadêmica da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, de 2005 a 2008. Os resultados indicam: baixa utilização de referências que abordem as teorias da contabilidade gerencial, baixa incidência de referências a artigos publicados em periódicos internacionais e alta idade média dos trabalhos citados - 10 anos. Em relação às teorias, observa-se que 83% dos trabalhos se baseiam somente em conceitos contábeis ou legislação, enquanto 17% utilizam teorias da economia, sociologia ou psicologia.

Tavares Araújo e Castro Silva (2010) conheceram alguns aspectos bibliométricos da contabilidade gerencial nos Enanpad entre os anos de 2003-2008. Na pesquisa empírica foram analisados 251 artigos. Verificaram que os autores brasileiros seguem a tendência de replicar os estudos internacionais em contabilidade gerencial, predominamos o tema “Sistema de Controle Gerencial”. De maneira geral, percebeu-se que, aparentemente, há carência de pesquisa científica em contabilidade gerencial nos Enanpad.

Lunkes et al. (2011) analisaram a produção científica e a formação de doutores em contabilidade gerencial no Brasil, divulgadas em revistas nacionais e em teses de doutorado, de 1962 a 2010. Os resultados evidenciam um crescimento das publicações sobre contabilidade gerencial. Já a formação de doutores em contabilidade gerencial teve um aumento no período, o que de certa forma, é um reflexo do crescimento na formação de doutores em Ciências Contábeis nos últimos anos.

Lunkes, Feliu, Borba & Rosa (2012) identificaram e analisaram artigos sobre contabilidade gerencial publicados nas principais revistas e a formação de doutores em contabilidade da Espanha. Os resultados demonstram que as publicações em contabilidade gerencial correspondem a apenas 12% do total. Já a formação de novos doutores também teve pequena redução, com a formação, até 2010, de 549 doutores, sendo que os formados em contabilidade gerencial representam 20,5%. De certa forma, menos publicações em contabilidade gerencial acabam afetando os novos doutores em suas opções de pesquisa e vice-versa.

Oliveira e Boente (2012) descreveram e analisaram as principais características do perfil da produção acadêmica do tema “Contabilidade Gerencial” e exploraram 50 artigos científicos nacionais de 2002 a 2010. Os principais achados dessa pesquisa foram: predominância de pesquisa exploratória; o Estado de São Paulo foi a maior localidade de produção científica; e equilíbrio na utilização de referências nacionais e internacionais por artigo.

Ribeiro e Espejo (2013) analisaram as opções temáticas nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2010. Concluíram que, no Estágio 1, predominou-se o custeio por absorção e custeio variável; em relação ao Estágio 2, destacou o orçamento; no Estágio 3, custeio ABC e planejamento estratégico ficaram em evidência; e, por fim, no Estágio 4, EVA e BSC predominam nas dissertações.

Beuren e Hall (2014) identificaram o perfil dos artigos que utilizaram ou se referiram à estratégia do estudo de caso em pesquisas sobre a prática da contabilidade gerencial publicados em periódicos internacionais em Língua Inglesa. Os resultados da pesquisa mostram que as publicações de artigos desenvolvidos por meio de estudo de caso em contabilidade gerencial tiveram um crescimento no decorrer dos anos analisados, mas com alta concentração em poucos periódicos. A maioria desses artigos relata estudos empíricos, seguindo-se os estudos teóricos e os bibliométricos.

Beuren e Nascimento (2014) analisaram o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial publicados na *Accounting, Organizations and Society*, no período de 2005 a 2009. Os resultados da pesquisa demonstram, além de características gerais e a autoria dos artigos, que, quanto às disciplinas de base dos artigos pesquisados, a Sociologia sobressaiu-se, seguida de Economia; Produção e Gerenciamento; e Psicologia.

Lunkes et al. (2014) descreveram o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil sob a perspectiva da legitimidade sociopolítica e cognitiva. Os resultados mostram, descritivamente que a contabilidade gerencial no Brasil apresenta legitimidade sociopolítica e ainda carece de maior reconhecimento e inserção nos órgãos de representação e de classe, ao passo que, em termos de legitimidade cognitiva, apresenta-se consolidada nas pesquisas em periódicos e congressos, pois possui forte presença em linhas de pesquisa e pesquisadores, apesar de ainda apresentar baixa inserção em disciplinas nas universidades federais.

Da Silva e Beuren (2015) analisaram a produção intelectual sobre a temática de contabilidade gerencial em hospitais publicada entre 1950 e 2011 e testaram empiricamente se está alinhada às leis e aos princípios bibliométricos. Os resultados mostram que os artigos tiveram maior aderência em periódicos da área da saúde comparativamente à área de contabilidade e que os Estados Unidos possuem o maior número (48,5%) de artigos publicados. Na aplicação empírica das leis de Lotka e de Bradford e dos pressupostos de produtividade, os achados não permitiram confirmar os pressupostos e as leis bibliométricas testadas, o que pode ser um indicativo de não consolidação do tema, com um corpo de autores, instituições e periódicos.

Analisando os estudos desta seção, observa-se uma gama macro de informações sobre a contabilidade gerencial, nos panoramas nacional e internacional, vislumbrando assim, a importância do citado tema para a difusão, socialização, desenvolvimento e fomento do campo do conhecimento contábil. Entretanto, nenhuma das investigações vistas nesta seção versou sobre a base de dados ISI Web of Science Core Collection de maneira mais aprofundada, alargada e contemporânea, como este trabalho o fez, mostrando assim um diferencial e uma contribuição desta pesquisa em comparação com os estudos divulgados recentemente.

3. Procedimentos metodológicos

O objetivo deste estudo foi analisar o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no ISI Web of Science Core Collection de 1985 a 2014. Para tanto, utilizou-se das técnicas de análise bibliométrica (Michels & Schmoch, 2014) e sociométrica (Rostampoor-Vajari, 2012).

Para avaliar a atividade da ciência, a bibliometria baseia-se em leis bibliométricas, das quais ficam em evidência: Lei de Lotka, Lei de Bradford e Lei de Zipf (Da Silva & Beuren, 2015), ou seja, essas leis alicerçam a bibliometria serão importantes para o melhor entendimento e compreensão das informações que delas necessitarem de maior transparência. Tais leis são: Lei de Lotka, Lei de Bradford e Lei de Zipf (Quadro 1).

Quadro 1

Leis da bibliometria

Autor	Lei	Descrição
Lotka (1926)	Lei do Quadrado Inverso	A quantidade de autores que publicam n artigos em uma determinada área científica é aproximadamente $1/n^2$ dos que publicam apenas 1 artigo, e a proporção de autores que publicam apenas 1 artigo deve ser 60% do total de autores. Assim, a produtividade dos autores é mensurada mediante um modelo de distribuição tamanho-frequência dos vários autores em um grupo de publicações.
Bradford (1961)	Lei de Dispersão	Mediante a medição da produtividade das revistas, permite estabelecer o núcleo e as áreas de dispersão sobre determinado assunto em um mesmo conjunto de revistas.
Zipf (1949)	Lei do Mínimo Esforço	Mensura a frequência do aparecimento das palavras em vários textos, gerando uma lista ordenada de termos de um determinado assunto. Afirma que, se palavras que aparecem em um texto de tamanho considerável forem listadas em ordem decrescente de frequência, a graduação de uma palavra na lista será inversamente proporcional à frequência da palavra ($P_n \sim 1/na$).

Fonte: Tavares Araújo e Castro Silva (2010, p. 36).

Pesquisa bibliométrica de natureza quantitativa, baseada nas Leis de Lotka e Bradford (neste estudo não será utilizada a Lei de Zipf) e em indicadores de colaboração e produtividade dos autores, IES e países, foi realizada mediante a análise de artigos publicados em periódicos indexados na base de dados do ISI Web of Science, nas áreas de Ciências Sociais e Economia e Negócios.

Além da bibliometria, este estudo também focará na sociometria (Ribeiro, 2014c). Um estudo sociométrico ou de análise de redes sociais de relacionamento, como também é conhecido (Cruz et al., 2010), está enfocado na investigação da matriz de relacionamentos constituídos entre atores sociais (Galaskiewicz & Wasserman, 1994), representados, neste estudo, pelos autores.

Na análise de redes sociais, existem quatro elementos basilares que a compõem, são eles: os nós, as posições, as ligações e os fluxos (Wasserman & Faust, 1994). Os nós são os atores que fazem a rede; as posições são as posições em que esses atores se acham na rede. As ligações acarretam o grau de densidade da rede; e, por fim, os fluxos, são as trocas de informações em uma rede (Wasserman & Faust, 1994).

Nesse contexto, os relacionamentos em uma rede são aferidos por pares de atores, independentemente da estrutura e do local onde todos os atores são avaliados (Guimarães, Gomes, Odelins, Zancan & Corradi, 2009). Ressalta-se que existem diversas maneiras de identificar a estrutura e as interações de uma rede, entre as quais ficam em evidência: o tamanho da rede, a densidade e a centralidade (Wasserman & Faust, 1994).

A densidade é conceituada como o total de amarrações ativas existentes em determinado grupo de atores, ou seja, um indicante do potencial de comunicação entre os atores da rede (Guimarães et al., 2009). Esse indicador estrutural da rede varia no intervalo de zero a um. Desse modo, quanto mais próximo de zero, menos conectada é a rede social. Porém, quanto mais próximo de um, mais conectados serão os atores de uma rede social (Mendes-da-Silva, Onusic & Giglio, 2013).

E a centralidade é ponderada como um indicador que calcula a acuidade da localidade de um ator em relação aos outros atores da rede, ou seja, em outras palavras, a quantidade de vinculações que este ator tem com os outros atores (Wasserman & Faust, 1994).

Três são os graus frequentemente utilizados para se aferir a centralidade de uma rede, a saber: centralidade de grau (degree); centralidade de proximidade (closeness); e a centralidade de intermediação (betweenness) (Ribeiro, Cirani & Freitas, 2013). Entre essas, coloca-se em ênfase a centralidade de grau, conceituada como o número de laços adjacentes de um ator em relação aos outros em uma rede (Wasserman & Faust, 1994), contribuindo para melhor estimar a “atividade” posicional dos atores (Rossoni & Guarido Filho, 2009).

O universo de investigação abarcou todos os artigos das revistas científicas disponibilizadas na base de dados ISI Web of Science Core Collection, sobretudo nas áreas de Ciências Sociais e Economia e Negócios. No que se refere ao ISI Web of Science, os acadêmicos Vieira e Gomes (2009) afirmam que, ela é por anos a base de dados que contempla todos os domínios da ciência.

Os cinco campos do conhecimento escolhidos para a procura dos dados, Ciências Sociais e Economia e Negócios, é em virtude de se crer que as pesquisas sobre contabilidade gerencial possam estar contidas de maneira alargada e robustas nessas citadas áreas.

O procedimento de seleção da amostra aconteceu da seguinte forma: i) escolha das palavras-chave aplicadas no filtro de procura da base de dados; ii) coleta dos dados na base de dados ISI Web of Science Core Collection; iii) busca pelas palavras-chave nos títulos, resumos e palavras-chave dos artigos; iv) definição da amostra, mediante a leitura dos títulos e/ou resumos de cada artigo.

Na base de dados ISI Web of Science Core Collection estabeleceu-se um filtro com a palavra-chave “management accounting”. Essa palavra-chave foi procurada no título, resumo e palavras-chave de cada artigo, não simultaneamente, permitindo, assim, que todos os artigos sobre o assunto objeto de estudo desta pesquisa fossem identificados e catalogados.

Depois da definição da amostra, mediante a leitura dos títulos e/ou resumo de cada artigo, deletaram-se papers que porventura pudessem não estar relacionados ao tema principal deste estudo, obtendo-se assim uma amostra composta por 242 artigos, em um recorte temporal dos anos de 1985 a 2014.

Como evidenciado anteriormente, a coleta de dados identificou 242 artigos, que foram analisados, de maneira quantitativa, segundo os seguintes indicadores: (I) evolução do tema contabilidade gerencial; (II) periódicos; (III) autores; (IV) rede social dos autores; (V) IES; (VI) países; (VII) artigos mais citados; e (VIII) temas abordados. Os dados sobre cada artigo foram decompostos em informações e capturados por intercessão do software Bibexcel, e as visualizações das figuras foram feitas por meio dos softwares UCINET 6 for Windows e Microsoft Excel 2007.

4. Análise dos resultados e discussão

Esta seção realiza a análise e discussão dos resultados dos 242 artigos sobre contabilidade gerencial encontrados na base de dados do ISI Web of Science Core Collection em uma temporalidade de 30 anos. A Figura 2 evidencia a evolução do tema “Contabilidade Gerencial” na temporalidade de 1985 a 2014.

Analisando a Figura 2, é visualizado que o tema ora estudado sempre foi difundido nos anos investigados nesta pesquisa, tendo picos de produção, como, por exemplo, no período de 1994. Contudo, é notório que a evolução do tema contabilidade gerencial começou a emergir no ano de 2007, conseguindo ter uma certa constância nos anos subsequentes, destacando-se mais no período de 2010 e sofrendo uma pequena queda em 2012.

Informações evidenciadas aqui, mostram dois comportamentos do tema “Contabilidade Gerencial”, ou seja, o primeiro como temática de emergência, durante os períodos de 1985 a 2008; e o segundo como tema maduro e legitimado no contexto científico internacional, entre os anos de 2009 a 2014. Esse achado contribui para entender e compreender a importância da citada temática, não somente nos anos de 1985 a 2008, mas, sobretudo, durante os anos mais recentes. Isso tem influenciado em seu crescimento sustentável, criando valor no âmbito acadêmico internacional, no que tange a difusão e à socialização de sua produção acadêmica, por meio de periódicos científicos internacionais importantes para tal evidência e disseminação.

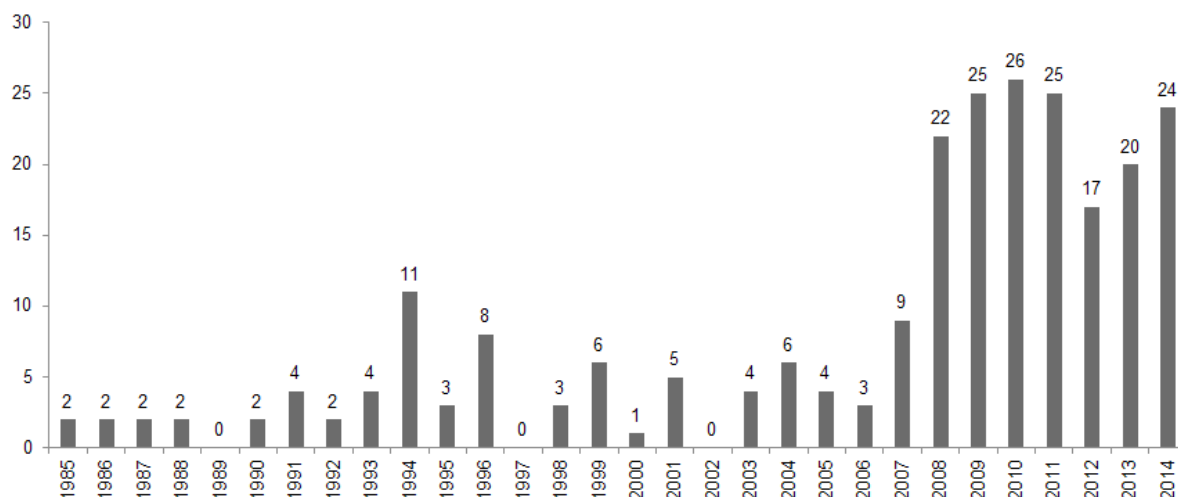


Figura 2. Evolução do tema

Fonte: dados da pesquisa.

As pesquisas de Lunkes et al. (2011) e Beuren e Hall (2014) corroboram de maneira similar os achados deste estudo nesta seção.

A Figura 3 visualiza os 26 periódicos internacionais identificados neste estudo. Os periódicos *Accounting, Organizations and Society* e *Management Accounting Research* foram os que se destacaram na produção acadêmica do tema “Contabilidade Gerencial” neste estudo, com 73 e 53 artigos publicados respectivamente. Estas revistas científicas, especialmente a *Accounting, Organizations and Society*, também são enfatizadas e colocadas em evidência nas pesquisas nacionais dos autores: Borba e Murcia (2006), Riccio, Mendonça Neto e Sakata (2007), Murcia e Borba (2008), Borba et al. (2009) e Beuren e Nascimento (2014). Com isso, percebe-se a acuidade desses periódicos para a difusão e disseminação do conhecimento científico do tema “Contabilidade Gerencial” em âmbito global.

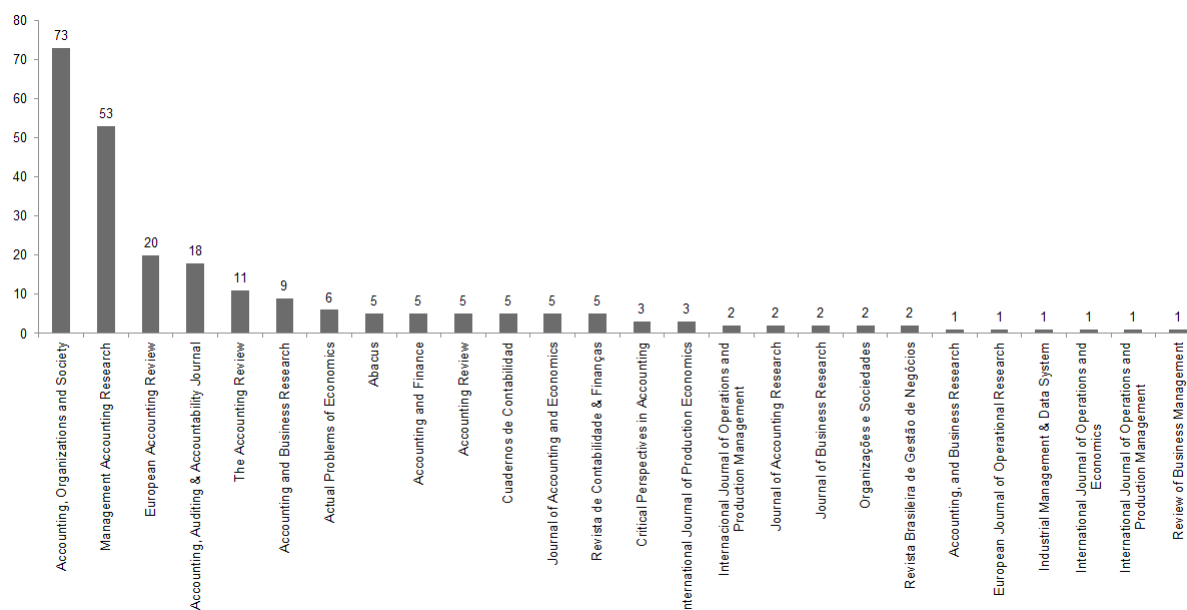


Figura 3. Periódicos

Fonte: dados da pesquisa.

As revistas *European Accounting Review*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* e *The Accounting Review* também ficaram em evidência neste estudo, com 20, 18 e 11 artigos publicados sobre o assunto objeto de estudo desta pesquisa. Esses cinco periódicos, que ficaram em evidência nesta seção, equivalem a um montante de 175 artigos publicados sobre contabilidade gerencial de 1985 a 2014, perfazendo aproximadamente 72% do total dos 242 papers identificados e aferidos neste estudo. Essa informação remete à Lei de Bradford, que afere a produtividade dos periódicos científicos, permitindo, assim, constituir o núcleo de revistas sobre determinado tema (Ribeiro, 2014c; Ribeiro, Costa & Ferreira, 2015).

Pode-se entender que o citado núcleo de revistas que evidenciam de maneira mais sistemática e robusta o tema “Contabilidade Gerencial” no âmbito internacional são: *Accounting, Organizations and Society*, *Management Accounting Research*, *European Accounting Review*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* e *The Accounting Review*.

A Figura 4 evidencia os 390 autores identificados neste estudo, colocando com maior realce os 15 com maior produção científica sobre o tema ora investigado. O pesquisador Lukka foi o mais profícuo nesse estudo, publicando nove artigos sobre o tema mapeado; em seguida, aparece o autor Modell, com sete publicações; com seis, está o acadêmico Gerdin; com quatro divulgações estão os articulistas Abernethy, Malmi e Frezatti; e com três têm-se os pesquisadores Jones, Chenhall, Bouwens, Hartmann, Davila, Järvinen, Naranjo-Gil, Englund e Maas.

Em suma, 15 acadêmicos publicaram de três a nove artigos sobre o tema “Contabilidade Gerencial”; 45 autores publicaram dois artigos; e a grande maioria, ou seja, 330 pesquisadores, divulgaram uma publicação cada. Tais dados e informações remetem à Lei de Lotka que mensura a quantidade de autores (Da Silva & Beuren, 2015) que publicam n pesquisas em um determinado campo do conhecimento (Tavares Araújo & Castro Silva, 2010). Ou seja, poucos pesquisadores publicam muito e muitos pesquisadores publicam pouco (Souza & Ribeiro, 2013), o que pode ser visualizado na Figura 4.

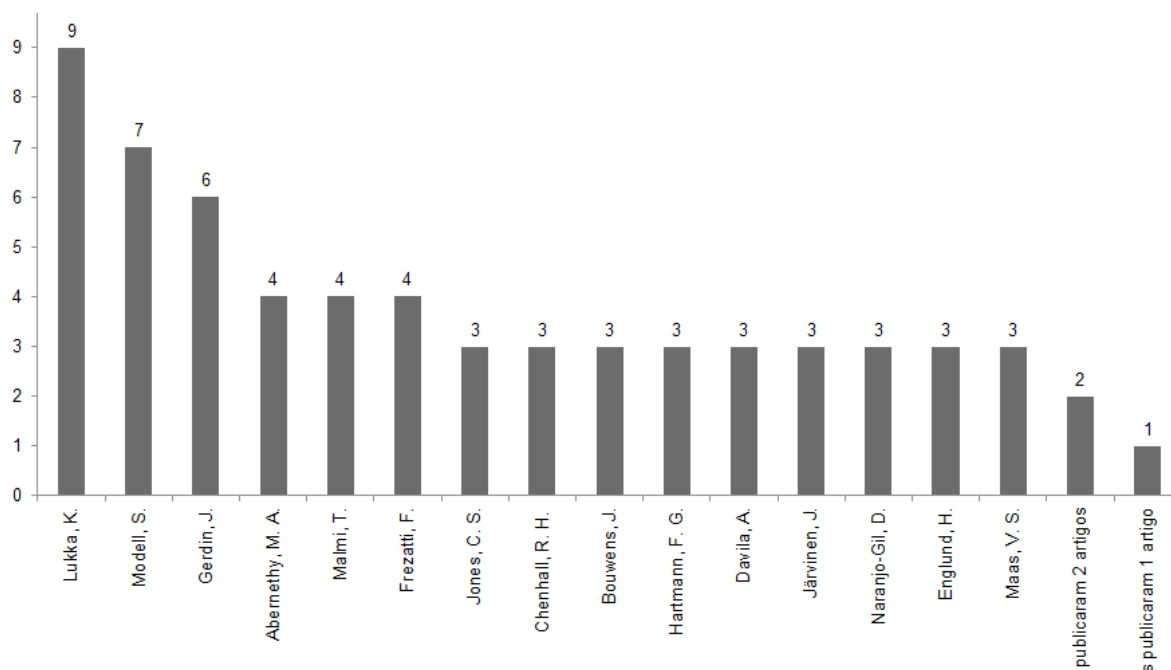


Figura 4. Autores

Fonte: dados da pesquisa.

A Figura 5 visualiza a rede de coautoria dos 390 autores identificados nesta pesquisa. A rede de coautoria deste estudo apresenta-se com uma densidade de 0,0045, o que representa 0,45% das interações entre os autores da citada rede social, estando, assim, muito aquém da ideal (Mendes-da-Silva, Onusic & Giglio, 2013).

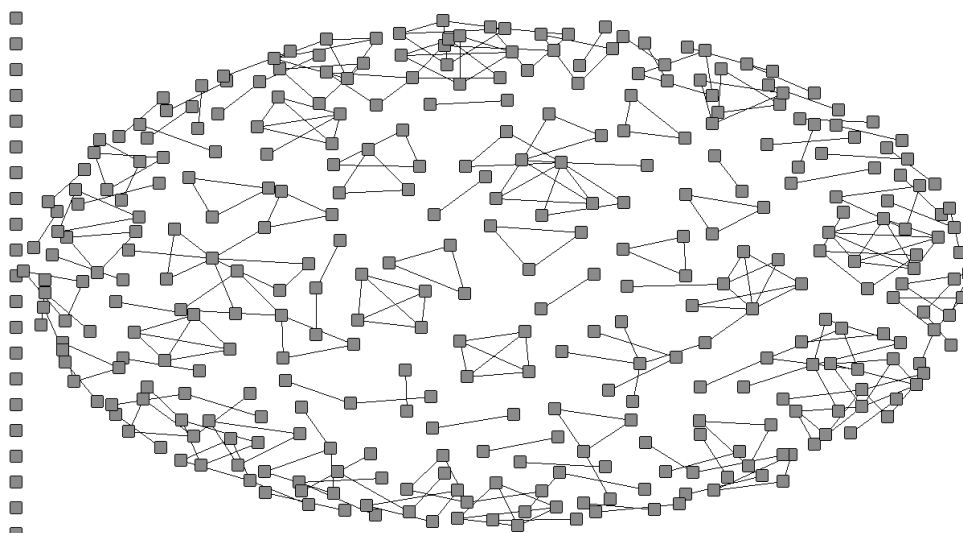


Figura 5. Rede de coautoria

Fonte: dados da pesquisa.

Em outras palavras, 99,55% das interações ativas possíveis existentes nesse grupo de atores ainda não são efetivamente realizadas, o que compromete substancialmente o potencial de difusão da informação entre esses atores da rede (Guimarães et al., 2009), o que equivale a uma rede social que se caracteriza por laços fracos, impactando na centralidade de grau (Mendes-da-Silva, Onusic & Giglio, 2013).

A Figura 6 contempla a mesma rede de coautoria vista na Figura 5, porém colocando em ênfase a centralidade de grau da citada rede social.

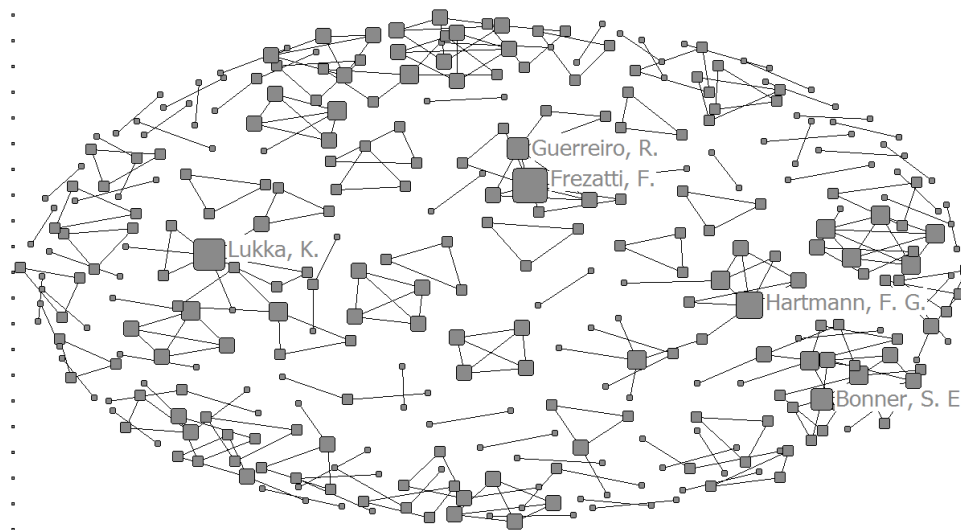


Figura 6. Rede de coautoria (degree)

Fonte: dados da pesquisa.

Os autores Frezatti, Lukka, Hartmann, Bonner e Guerreiro são os mais centrais, no que se refere ao degree neste estudo. Sendo que, desses, três aparecem também como os mais profícuos na produção do tema “Contabilidade Gerencial”, são eles: Frezatti, Lukka e Hartmann.

Também ao entender que a centralidade de grau foca no número de laços adjacentes de um ator em relação aos outros em uma rede (Wasserman & Faust, 1994), contribuindo para melhor mensurar sua importância posicional nessa rede social (Rossoni & Guarido Filho, 2009), pode-se dizer, com isso, que os pesquisadores Frezatti, Lukka, Hartmann, Bonner e Guerreiro são os mais importantes na citada rede, contribuindo, assim, para a difusão e disseminação de ideias, informações e conhecimentos sobre o assunto contabilidade gerencial, no panorama da literatura acadêmica internacional.

A Figura 7 identifica rede de coautoria visualizada na Figura 5, contudo, contemplando a centralidade de intermediação.

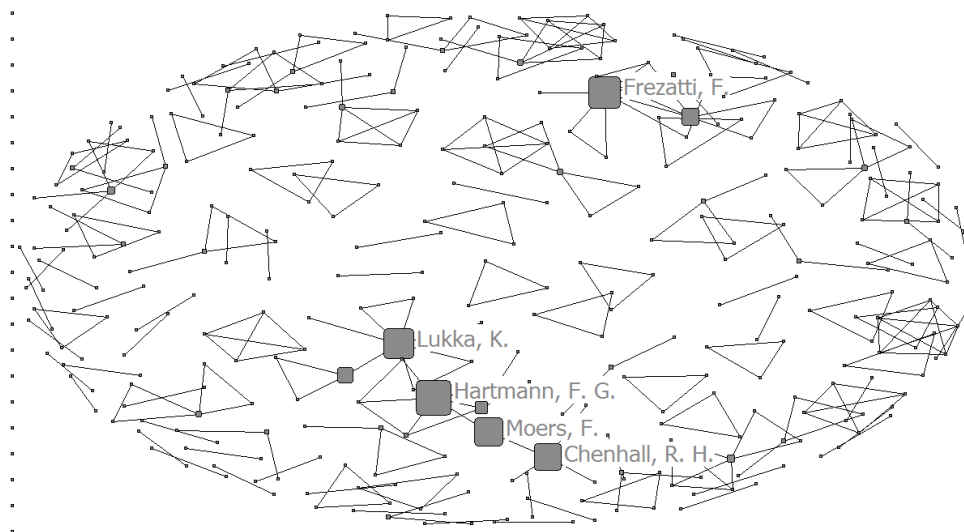


Figura 7. Rede de coautoria (betweenness)

Fonte: dados da pesquisa.

Compreendendo que a centralidade de intermediação vislumbra os autores que ostentam uma posição de intermediador em uma rede social (Ribeiro, 2015), na rede visualizada na Figura 7, estes autores são: Hartmann, Frezatti, Lukka, Chenhall e Moers. Destes, quatro aparecem como os mais profícuos: Hartmann, Frezatti, Lukka e Chenhall; e destes, três também se destacam na centralidade de grau, que são: Hartmann, Frezatti e Lukka. Sendo assim, estes, são considerados os mais essenciais e centrais nas redes de coautoria concebidas neste estudo.

Pode-se dizer e entender que os acadêmicos que ficaram em realce nesta seção são vistos e considerados como uma espécie de ponte para a concretização da relação com os outros acadêmicos da mesma rede (Ribeiro, 2015), isto é, são os maiores responsáveis pela troca de informação na citada rede de coautoria (Ribeiro, Cirani & Freitas, 2013). Salienta-se que o papel de intermediação admitido por esses pesquisadores na aludida rede social permitem e colaboram para a troca de ideias, informações e conhecimento entre grupos distintos (Rossoni & Guarido Filho, 2009).

A Figura 8 traz as 133 IES identificadas neste estudo, colocando em foco as 15 mais bem colocadas, em decorrência de suas respectivas produções científicas sobre o tema ora analisado.

A University of Turku foi a que se destacou nesta seção, com 12 artigos publicados; em seguida, com oito, estão as IES, Orebro University e University of Manchester; a University of London divulgou sete artigos; com cinco publicações, aparecem as universidades Aalto University, Monash University, Universidade de São Paulo, University of Melbourne, University of Pennsylvania e University of South Australia; e com quatro papers evidenciados têm-se as instituições de ensino Cardiff University, Erasmus University Rotterdam, Griffith University, National Academy Management e University of New South Wales. Dessas, cinco universidades são oriundas da Austrália, sendo que esse país está entre os três que se destacaram na publicação de artigos sobre a temática “Contabilidade Gerencial” (Figura 9).

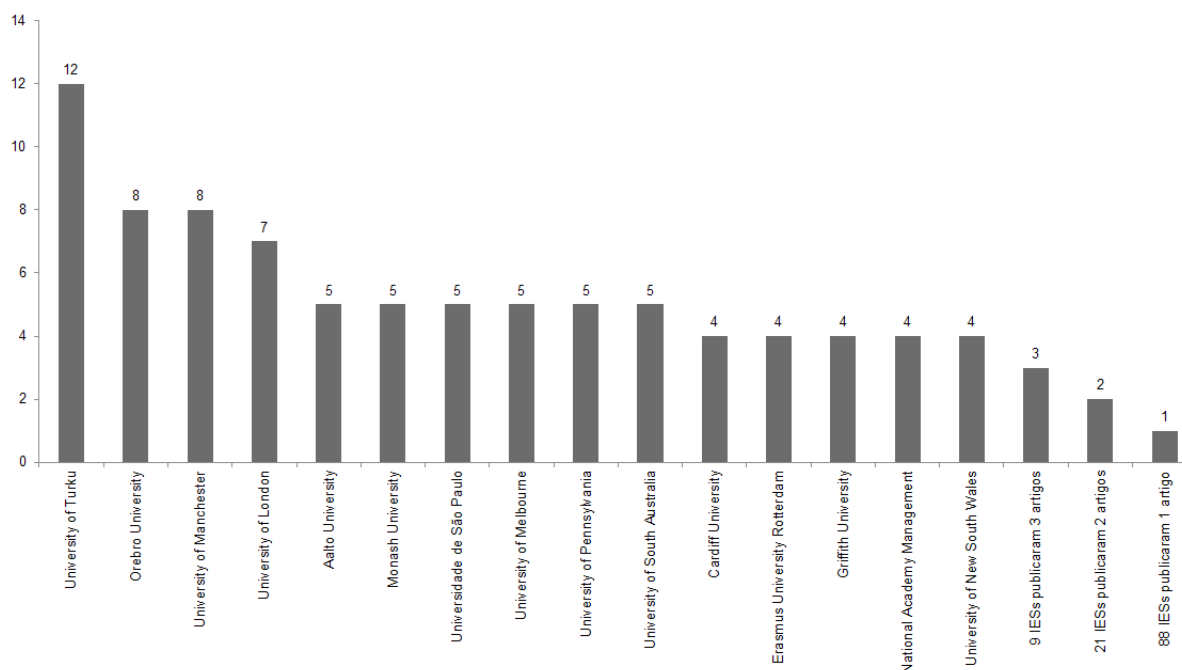


Figura 8. IESs

Fonte: dados da pesquisa.

A Universidade de São Paulo é colocada em evidência, mostrando assim, sua importância no contexto nacional no que tange à produção científica do tema “Contabilidade Gerencial” na literatura científica brasileira. Cruz et al. (2010) e Oliveira e Boente (2012), em suas respectivas pesquisas corroboram a afirmação de maneira geral.

A Figura 9 evidencia os 26 países identificados neste estudo. Os Estados Unidos da América (EUA), Inglaterra e Austrália se destacaram na produção científica do tema “Contabilidade Gerencial”, com 41, 37 e 33 artigos publicados, respectivamente. Tal achado dá a entender que esses países são os norteadores centrais e influentes na produção acadêmica da citada temática. Outros estudos bibliométricos, que focaram a produção científica de outros assuntos, também constataram a assiduidade e a importância dessas nações na difusão e socialização do conhecimento desses assuntos, foram eles: Ribeiro (2014a), Ribeiro (2014b) e Ribeiro, Costa e Ferreira (2015).

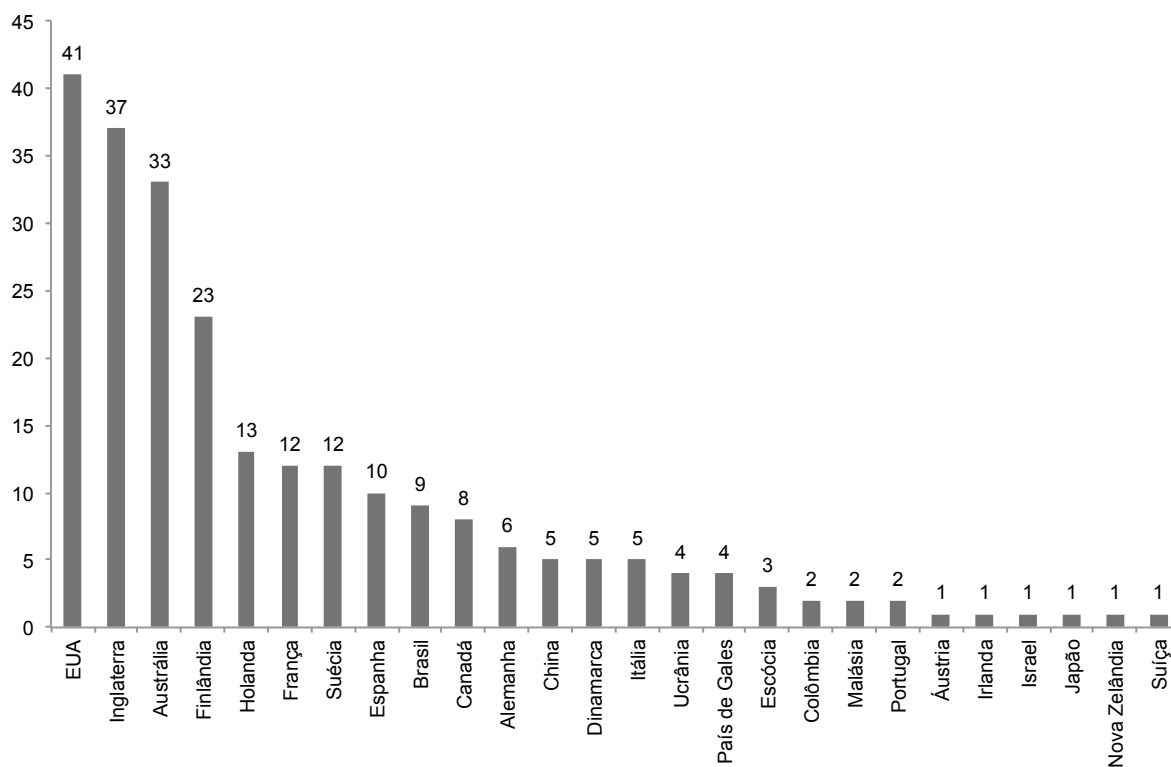


Figura 9. Países

Fonte: dados da pesquisa.

O Brasil surge entre os 10 países com maior produção acadêmica sobre o tema objeto de estudo, com nove publicações, sendo que essas 10 divulgações são oriundas da USP, que nesta pesquisa publicou cinco papers sobre o mencionado tema. Tal achado denota que, mesmo estando incipiente a produção acadêmica nacional, no contexto internacional sobre o assunto “Contabilidade Gerencial”, o Brasil se destaca, entre as nações que mais publicaram. Isso demonstra a importância e a maturidade que o tema tem no contexto da literatura acadêmica nacional (Lunkes et al., 2011), podendo a posteriori tal maturidade ser alargada em médio ou longo prazo, também, no cenário acadêmico internacional.

Entende-se que as citações são importantes para a construção do conhecimento científico (Silveira & Bazi, 2010). Em vista disso, o Quadro 2 exalta os 10 artigos mais citados durante a temporalidade de 30 anos sobre o assunto “Contabilidade Gerencial” no contexto internacional.

Quadro 2

10 artigos mais citados

10 Artigos mais Citados
Feltham, G. A., & Xie, J. (1994). Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. <i>The Accounting Review</i> , 429-453.
Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 28(2), 169-249.
Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. <i>The Accounting Review</i> , 16-35.
Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 23(3), 243-264.
Briers, M., & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 26(3), 237-269.
Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. <i>Management Accounting Research</i> , 19(4), 287-300.
Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 24(3), 189
Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 20(4), 241-258.
Wruck, K. H., & Jensen, M. C. (1994). Science, specific knowledge, and total quality management. <i>Journal of Accounting and Economics</i> , 18(3), 247-287.
Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 28(7), 675-698.

Fonte: dados da pesquisa.

Compreende-se que a análise das citações admite constatar o fluxo divulgado e a evolução de um determinado estudo ao longo de uma temporalidade, e que pode servir, portanto, como fonte para se mensurar a influência direta e/ou indireta de uma determinada pesquisa específica de um grupo de estudo e/ou de uma IES de acadêmicos, ou ainda de periódicos científicos (Caldas & Tinoco, 2004).

Observou-se que, dos 10 artigos mais citados, seis são do periódico *Accounting, Organizations and Society*, que também neste estudo foi destaque como a revista que mais publicou estudos sobre o tema analisado. Ainda sobre os 10 papers mais citados, quatro são do século XXI, ou seja, da década 2000. O autor Chenhall teve duas obras entre as mais citadas. Ressalta-se também que o citado pesquisador é destaque também nesta pesquisa como um dos mais profícuos e é colocado em evidência como um dos acadêmicos com maior centralidade de intermediação.

A Figura 10 demonstra os 50 temas sobre contabilidade gerencial identificados neste estudo. sendo Educação, ensino e pesquisa contábil o tema mais abordado, com 33 artigos publicados salvo dizer que o assunto abordou temáticas e/ou métodos de pesquisas que versavam sobre educação e ensino contábil, buscando assim compreender a evolução da área contábil e/ou sua história no contexto global. E em relação aos métodos, alguns estudos enfocaram a análise, investigação, mapeamento e/ou exploração de diversos assuntos voltados ou ligados direta ou indiretamente à contabilidade gerencial, mediante pesquisas de suas respectivas produções acadêmicas.

O assunto “Gestão de Custos” ficou em segundo lugar com 23 papers divulgados em 30 anos de pesquisas sobre o tema central deste estudo, ou seja, a contabilidade gerencial. É importante evidenciar que a gestão de custos é assunto intrínseco à temática “Contabilidade Gerencial” (Briers & Chua, 2001; Carmo et al., 2014), sendo importante para os gestores nas tomadas de decisão (Küpfer, 2009). Realça-se ainda que o custeio ABC ficou em evidência neste estudo.

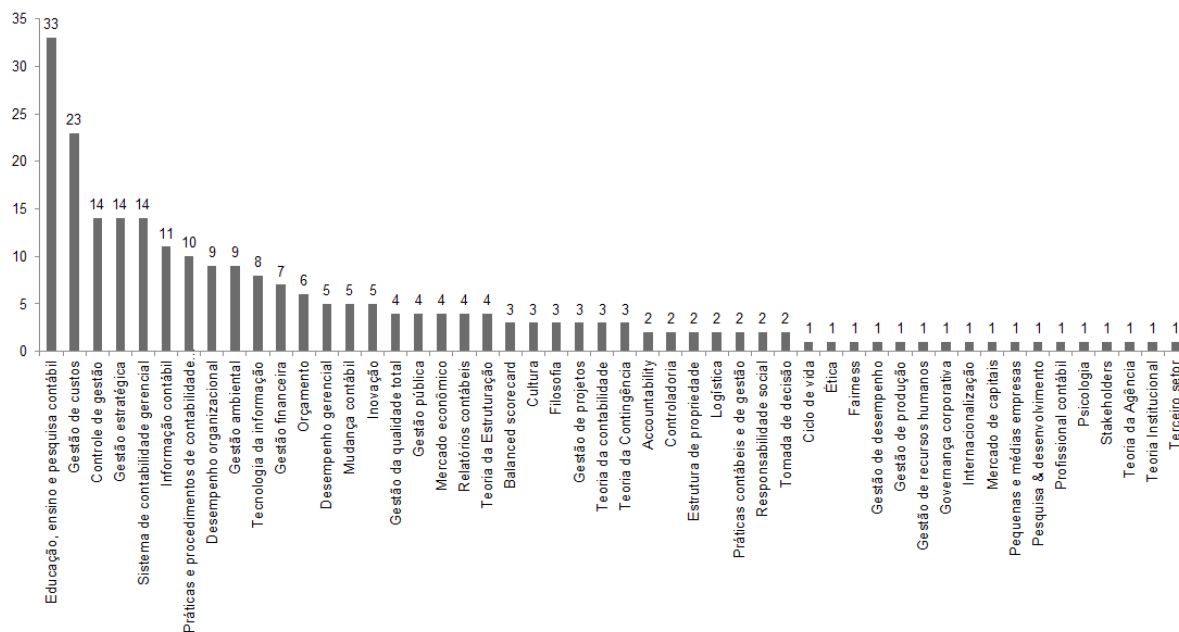


Figura 10. Temas abordados

Fonte: dados da pesquisa.

Os temas “Controle de Gestão”, “Gestão Estratégica” e “Sistema de Contabilidade Gerencial” também ficaram em destaque nesta pesquisa, ao serem divulgados, cada um, 14 vezes. Diante disso, ressalta-se que o destaque desses três assuntos é em virtude da importância dos SCG, pois, eles acumulam procedimentos incorporados na contabilidade gerencial, como orçamento e custos de produção, ao mesmo tempo em que compreendem processos sistemáticos usados para alcançar os objetivos do negócio da empresa, incididos de outros campos do conhecimento. De maneira geral, os SCG, compõem-se de controles de gestão, que possibilitam e evidenciam informações contábeis de rotinas e processos utilizados por gestores para facilitar as tomadas de decisões estratégicas de gestão (Beuren & Oro, 2014).

Em suma, 50 temas foram identificados neste estudo, sendo que os cinco primeiros equivalem a aproximadamente 40% do montante dos 242 artigos publicados sobre a contabilidade gerencial. 15 temas foram divulgados de quatro a 11 vezes; 13 assuntos foram publicados de duas a três vezes; e 17 temáticas foram publicadas somente uma vez cada.

Por ser esse achado, uma ocasião de fomento, difusão e disseminação, ainda mais sobre o tema “Contabilidade Gerencial” na literatura científica internacional, esses assuntos que se vinculam direta ou indiretamente a esse tema só foram publicados apenas uma vez em 30 anos de estudos, significando que eles ainda são embrionários no contexto internacional, proporcionando e contribuindo, assim, em uma oportunidade de alargar seus respectivos conhecimentos no âmbito acadêmico global, com impacto direto na otimização, evidenciação e socialização do tema principal deste estudo.

5. Considerações finais

O objetivo deste estudo foi analisar o comportamento e as particularidades da produção acadêmica do tema Contabilidade Gerencial divulgada no ISI Web of Science Core Collection de 1985 a 2014.

A partir de 2007, observou-se uma evolução do assunto “Contabilidade Gerencial”. O periódico *Accounting, Organizations and Society* foi o que se destacou na divulgação da publicação do tema investigado. Lukka foi o autor mais profícuo; a IES que ficou em evidência foi a University of Turku; os EUA foram o país que ficou em foco neste estudo; as redes de coautoria tiveram baixa densidade e alta centralidade de grau e de intermediação; e os assuntos que ficaram em ênfase foram: Educação, Ensino e Pesquisa Contábil, Gestão de Custos, Controle de Gestão, Gestão Estratégica e Sistema de Contabilidade Gerencial.

O tema “Contabilidade Gerencial” como observado neste estudo, já se encontra em uma fase madura e legitimada no contexto acadêmico internacional. Tal afirmação pode ser confirmada mediante os temas identificados e abordados neste trabalho, contemplando assim uma diversidade de assuntos que se atrelam e interagem de maneira sistêmica, recorrente e com grande difusão na contabilidade gerencial, ajudando, por si sós, a aperfeiçoarem e a difundirem de maneira mais robusta e alargada o citado tema, não somente no âmbito acadêmico global, mas também no cenário empresarial.

De certa forma, mesmo verificando a heterogeneidade dos temas abordados neste estudo, ainda há a possibilidade de melhor desenvolvê-los, especialmente os temas menos divulgados, pegando por base a temporalidade trabalhada neste estudo. E com isso, aperfeiçoando-os, impactaria uma tendência de maior desenvolvimento do tema “Contabilidade Gerencial”, possibilitando o surgimento de novos grupos de estudos, novas pesquisas, novos modelos, novos insights, para agregar isso valor à pesquisa em contabilidade gerencial, influenciando de maneira afluída no crescimento do campo de saber da área contábil.

Essas novas pesquisas que surgem, desenvolvendo temas que se relacionam com a contabilidade gerencial, em especial, os assuntos emergentes e os embrionários contribuiriam para nortear, alargar e conceber novos procedimentos, processos e/ou métodos de trabalho no campo empresarial, colaborando para otimizar e concretizar ainda mais a contabilidade gerencial como o tema preponderante e ímpar que é nos processos decisórios e tomadas de decisões nas organizações.

Não se pode entender uma determinada temática se antes não compreendê-la. Este estudo, por meio dos indicadores bibliométricos e sociométricos, possibilitou e contribuiu para tal, trazendo a tona dados e informações novas e contemporâneas sobre as nuances alargadas e ricas que norteiam e embasam o tema “Contabilidade Gerencial” no campo acadêmico, como, por exemplo, os estudos mais citados, as redes sociais dos atores (autores e IES), os autores mais profícuos, as IES mais produtivas e os países que se destacam na produção deste tema no mundo.

Este estudo também contribuiu para evidenciar dados e informações contemporâneas sobre o tema “Contabilidade Gerencial”, no âmbito internacional, cooperando para ajudar a difundir, evidenciar e disseminar o conhecimento sobre o tema no âmbito literário acadêmico internacional e nacional, proporcionando melhor entendimento e compreensão por parte dos pesquisadores já legitimados da área e por aqueles acadêmicos que querem e desejam melhor juízo e abrangência sobre o pesquisado.

Conclui-se neste estudo que esforços como este, isto é, de analisar a produção científica do tema “Contabilidade Gerencial” contribuem também para o maior discernimento e acréscimo, não somente da temática em si, mas também dos temas que lhes são inerentes e relacionados de alguma forma, e que foram evidenciados na Figura 10 deste estudo, contribuindo para o desenvolvimento de novas pesquisas correlatas e/ou estudos que usem técnicas e métodos similares e/ou diferentes, mas que de certa maneira, robusteçam a produção científica da abordagem da contabilidade gerencial na literatura científica internacional.

Este estudo limitou-se em pesquisar as publicações divulgadas no ISI Web of Science Core Collection de 1985 a 2014. Com isso, sugere-se para estudos futuros uma otimização e/ou aperfeiçoamento deste estudo, alargando a busca por artigos sobre contabilidade gerencial em outras bases de dados, como, por exemplo o Scopus. Sugere-se também, para estudos futuros, um maior realce das técnicas de análise de rede social, buscando também entender as ligações de outros atores, como, por exemplo, as IES, países e citações. Outra sugestão para futuras pesquisas é melhor entender e compreender os 50 temas evidenciados neste estudo, enfocando de maneira mais analítica todos eles ou, pelo menos, os mais destacados, por meio de uma análise de conteúdo.

Referências

- Bar-Ilan, J. (2008). Which h-index?—A comparison of WoS, Scopus and Google Scholar. *Scientometrics*, 74(2), pp. 257-271. doi: 10.1007/s11192-008-0216-y.
- Barros, L. P. de S., Schekaiban, N. F. C., Gomes, J. S., & Feliu, V. R. (2008). Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (12), pp. 13-36.
- Beuren, I. M., & Nascimento, S. do. (2014). Perfil dos artigos de contabilidade gerencial da accounting, organizations and society publicados de 2005 a 2009. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 11(4), pp. 332-346. doi: 10.4013/base.2014.114.05.
- Beuren, I. M., & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), pp. 285-310. doi: 10.1590/1982-7849rac20141394.
- Beuren, I. M., & Hall, R. J. (2014). Perfil dos artigos que utilizaram a estratégia do estudo de caso em pesquisas sobre a prática da contabilidade gerencial. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(1), pp. 219-248.
- Beuren, I. M., & Macohon, E. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 10(1-2), pp. 78-91.
- Beuren, I. M., & Erfurth, A. E. (2010). Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(1), pp. 44-58.
- Borba, J. A., Murcia, F. D. R., Rover, S., & Souza, F. C. de (2009). Paradigma atual da ciência contábil: percepção de docentes de universidades norte-americanas em relação à pesquisa em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 3(1), pp. 65-86. doi: 10.17524/repec.v3i1.41.
- Borba, J. A., & Murcia, F. D. R. (2006). Opportunities for research and publication in accounting: a preliminary study on academic journals published in english and available at the CAPES's basis. *Brazilian Business Review*, 3(1), pp. 86-101. doi: 10.15728/bbr.2006.3.1.7.
- Bornmann, L. (2010). Mimicry in science? *Scientometrics*, 86(1), pp.173-177. doi: 10.1007/s11192-010-0222-8.
- Briers, M., & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), pp. 237-269. doi: 10.1016/S0361-3682(00)00029-5.
- Brizolla, M. M. B., Chiarello, T. C., & Lavarda, C. E. F. (2014). Abordagem a respeito da controladoria e contabilidade gerencial: um estudo das redes sociais publicado em periódicos internacionais. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 1(1), pp. 119-140.

- Caldas, M. P., & Tinoco, T. (2004). Pesquisa em gestão de recursos humanos nos anos 1990: um estudo bibliométrico. *Revista de Administração de Empresas*, 44(3), pp. 100-114. doi: 10.1590/S0034-75902004000300008.
- Carmo, C. R. S. do, Xavier, L. V., Pereira, V. S., & Martins, V. F. (2014). O perfil das pesquisas sobre contabilidade gerencial e contabilidade de custos na pós-graduação stricto sensu da fea-usp a partir de um recorte temporal de 1998 a 2011. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, 6(1), pp. 70-87.
- Carvalho, K. L. de, Saraiva Junior, A. F., Frezatti, F., & Costa, R. P. da. (2010). A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *Revista de Administração Mackenzie*, 11(4), pp. 98-130. doi: 10.1590/S1678-69712010000400005.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), pp. 16-35.
- Colauto, R. D., & Almeida, V. E. de. (2013). Teoria institucional associada à contabilidade gerencial: estudo bibliométrico 2009-2012. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 12(22), pp. 1-21.
- Cronin, B. (2001). Bibliometrics and beyond: some thoughts on web-based citation analysis. *Journal of Information Science*, 27(1), pp. 1-7. doi: 10.1177/016555150102700101.
- Cruz, A. P. C. da, Espejo, M. M. dos S. B., Gassner, F. P., & Walter, S. A.. (2010). Uma análise do desenvolvimento do campo de pesquisa em contabilidade gerencial sob a perspectiva colaborativa mapeada em redes sociais. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21(2), pp. 95-120.
- Cruz, C., & Ribeiro, U. (2003). *Metodologia científica: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Axcel Books.
- Cunha, P. R. da, Santos, V. dos, & Beuren, I. M. (2015). Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. *Revista Perspectivas Contemporâneas*, 10(2), pp. 01-23.
- Da Silva, M. Z., & Beuren, I. M. (2015). Contabilidade gerencial em hospitais: análise bibliométrica de artigos publicados no período 1950 a 2011. *Alcance*, 22(1), pp.80-104. doi: alcance.v22n1.p80-104.
- Daim, T. U., Rueda, G., Martin, H., & Gerdri, P. (2006). Forecasting emerging technologies: Use of bibliometrics and patent analysis. *Technological Forecasting and Social Change*, 73(8), pp. 981-1012. doi: 10.1016/j.techfore.2006.04.004.
- El-Maamiry, A. A., & Abid Ghauri, M. (2013). Measuring Information Quality: Concerns on the Use of Bibliometric Studies. *International Journal of Information Dissemination & Technology*, 3(4), pp. 274-278.
- Falagas, M. E., Pitsouni, E. I., Malietzis, G. A., & Pappas, G. (2008). Comparison of PubMed, Scopus, web of science, and Google scholar: strengths and weaknesses. *The Faseb Journal*, 22(2), pp 338-342. doi: 10.1096/fj.07-9492LSF.
- Galaskiewicz, J., & Wasserman, S. (1994). *Advances in social network analysis: Research in the social and behavioral sciences*. Sage Publications.
- Glänzel, W., Debackere, K., Thijs, B., & Schubert, A. (2006). A concise review on the role of author self-citations in information science, bibliometrics and science policy. *Scientometrics*, 67(2), pp. 263-277. doi: 10.1007/s11192-006-0098-9.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(55), pp. 88-113. doi: 10.1590/S1519-70772011000100006.

- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), pp. 91-106. doi: 10.1590/S1984-92302005000400005.
- Guimarães, T. de A., Gomes, A. de O., Odélius, C. C., Zancan, C., & Corradi, A. A. (2009). A rede de programas de pós-graduação em administração no Brasil: análise de relações acadêmicas e atributos de programas. *Revista de Administração Contemporânea*, 13(4), pp. 564-582. doi: 10.1590/S1415-6552009000400004.
- Guz, A. N., & Rushchitsky, J. J. (2009). Scopus: A system for the evaluation of scientific journals. *International Applied Mechanics*, 45(4), pp. 351-362. doi: 10.1007/s10778-009-0189-4.
- Hayashi, M. C. P. I., Hayashi, C. R. M., Silva, A. M., & Maycke, Y. de. (2007). Um estudo bibliométrico da produção científica sobre a educação jesuítica no Brasil colonial. *Biblios: Revista Electrónica de Bibliotecología, Archivología y Museología*, 8(27), pp. 1-18.
- Hid, D. S., Nascimento, C., & Oliveira, D. A. (2012). Análise das publicações internacionais relacionadas ao desenvolvimento sustentável na área de administração: uma análise bibliométrica da produção científica. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 13(4), pp. 653-671. doi: 10.13058/raep.2012.v13n4.77.
- Hoffman, D. L., & Holbrook, M. B. (1993). The intellectual structure of consumer research: a bibliometric study of author cocitations in the first 15 years of the journal of consumer research. *Journal of Consumer Research*, 19(4), pp. 505-517. doi: 10.1086/209319.
- Hopp, J. C., & Leite, H. D. P. (1988). O crepúsculo do lucro contábil. *Revista de Administração de Empresas*, 28(4), pp. 55-63. doi: 10.1590/S0034-75901988000400007.
- Kremer, A., Da Luz, M. B. L., Suave, R., & Lunkes, R. J. (2014). Pesquisa científica em contabilidade gerencial: um estudo em periódicos de negócios. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(1), pp. 54-69.
- Küpper, H. U. (2009). Investment-based cost accounting as a fundamental basis of decision-oriented management accounting. *Abacus*, 45(2), pp. 249-274. doi: 10.1111/j.1467-6281.2009.00284.x.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), pp. 169-249. doi: 10.1016/S0361-3682(02)00026-0.
- Lunkes, R. J., Gasparetto, V., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2014). Estudo descritivo sobre o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil sob a perspectiva da legitimidade. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(1), pp. 97-121. doi: 10.14392/asaa.2014070104.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. R., Borba, A. J., Rosa, F. S. (2012). Análise quantitativa da produção e da formação de doutores em contabilidade gerencial: um estudo no cenário espanhol. *Revista Universo Contábil*, 8(2), pp. 118-133. doi: 10.4270/ruc.2012216.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. M. R., & Rosa, F. S. da. (2012). Pesquisa científica em contabilidade gerencial: estudo comparativo entre Espanha e Brasil. *Contaduría y Administración*, 57(2), pp. 159-184.
- Lunkes, R. J., Rosa, F.S., Gasparetto, V. & Baldoino, E. (2011). Análise da produção científica e formação de doutores em contabilidade gerencial: um estudo no cenário brasileiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(3), pp. 361-378.
- Mendes-da-Silva, W., Onusic, L. M., & Giglio, E. M. (2013). Rede de pesquisadores de finanças no Brasil: um mundo pequeno feito por poucos. *Revista de Administração Contemporânea*, 17(6), pp. 739-763.
- Michels, C., & Schmoch, U. (2014). Impact of bibliometric studies on the publication behaviour of authors. *Scientometrics*, 98(1), pp. 369-385. doi: 10.1007/s11192-013-1015-7.
- Moreno, J. L. (1993). *Psicodrama*. São Paulo: Ed. Cultrix.

- Moreno, J. L. (1992). Quem sobreviverá?—*Fundamentos da sociometria, psicoterapia de grupo e sociodrama* (Who shall Survive? Foundations of Sociometry, Group Psychotherapy and Sociodrama).
- Moreno, J. L., Bouza, J. G., & Karsz, S. (1962). *Fundamentos de la sociometría*. Paidós.
- Moreno, J. L. (1951). *Sociometry, experimental method and the science of society*. an approach to a new political orientation. Beacon House, Beacon, New York.
- Murcia, F. D. R., & Borba, J. A. (2008). Possibilites for inserting brazilian accounting research in the international scenario: a proposal for the assessment of scientific accountancy and auditing journals published in english and available in the CAPES journal portal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(46), pp. 30-43. doi: 10.1590/S1519-70772008000100004.
- Nascimento, A. R. do, Junqueira, E., & Martins, G. de 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: 10.1590/S1415-65552010000700008.
- Oliveira, E. K. F. de, & Boente, D. R. (2012). Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial. *Revista Organizações em Contexto*, 8(15), pp. 199-212. doi: 10.15603/1982-8756/roc.v8n15p199-212.
- Oliveira, L. B. de., & Ávila, M. G. (1999). Descentralização em unidades de negócio: o caso de uma empresa do setor financeiro. *Revista de Administração Contemporânea*, 3(1), pp. 127-146. doi: 10.1590/S1415-65551999000100008.
- Padoveze, C. L. (1999). O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. *Caderno de Estudos*, (21), pp. 01-16. doi: 10.1590/S1413-92511999000200003.
- Pádua, E. M. M. de. (2004). *Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática*. 10ª. ed. Campinas: Papirus.
- Ribeiro, H. C. M. (2015). Particularidades da produção acadêmica publicada na revista de administração e contabilidade da unisinos no período de 2004 a 2014. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 26(3), pp. 80-105.
- Ribeiro, H. C. M., Costa, B. K., & Ferreira, M. P. (2015). Governança corporativa nos esportes: análise dos últimos 23 anos de produção acadêmica em periódicos internacionais. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 12(2), pp. 135-154 doi: 10.4013/base.2015.122.05.
- Ribeiro, H. C. M. (2014a). Corporate governance versus corporate governance: an international review: uma análise comparativa da produção acadêmica do tema governança corporativa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), pp. 95-116. doi: 10.5007/2175-8069.2014v11n23p95.
- Ribeiro, H. C. M. (2014b). Produção acadêmica dos temas governança corporativa e sustentabilidade: uma análise dos últimos 14 anos nos periódicos internacionais. *Revista Economia & Gestão*, 14(35), pp. 5-34.
- Ribeiro, H. C. M. (2014c). Quinze anos de produção acadêmica do tema contabilidade internacional: uma análise bibliométrica em periódicos brasileiros. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 8(3), pp. 326-343. doi: 10.17524/repec.v8i3.1079.
- Ribeiro, H. C. M. (2013). Contribuição do congresso USP ao estudo da área temática controladoria e contabilidade gerencial: uma bibliometria. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 12(2), pp. 709-746.
- Ribeiro, H. C. M., Cirani, C. B. S., & Freitas, E. J. da S. M. de. (2013). Análise da produção científica da Revista de Administração e Inovação. *Revista de Administração e Inovação*, 10(4), pp. 208-228. doi: 10.5773/rai.v10i4.1139.
- Ribeiro, R. R. M., & Espejo, M. M. dos S. B. (2013). Evolução das pesquisas em contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 32(1), pp. 49-63. doi: 10.4025/enfoque.v32i1.18114.

- Riccio, E. L., Mendonça Neto, O. R. D., & Sakata, M. C. G. (2007). Movimentos de teorias em campos interdisciplinares: a inserção de Michel Foucault na contabilidade. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(SPE2), pp. 11-32. doi: 10.1590/S1415-6552007000600002.
- Rocha, W., & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), pp. 24-46. doi: 10.11606/rco.v4i8.34757.
- Rossoni, L., & Guarido Filho, E. R. (2009). Cooperação entre programas de pós-graduação em administração no Brasil: evidências estruturais em quatro áreas temáticas. *Revista de Administração Contemporânea*, 13(3), pp. 366-390. doi: 10.1590/S1415-6552009000300003.
- Rostampoor-Vajari, M. (2012). What Is Sociometry and How We Can Apply It in Our Life? *Advances in Asian Social Science*, 2(4), pp. 570-573.
- Silveira, M. A. A. da, & Bazi, R. E. R. (2010). Rede de Textos Científicos na Ciência da Informação: análise cienciométrica da institucionalização de um campo científico. *Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação e Biblioteconomia*, 3(2).
- Smith, D. R., & Hazelton, M. (2008). Bibliometrics, citation indexing, and the journals of nursing. *Nursing & Health Sciences*, 10(4), pp. 260-265. doi: 10.1111/j.1442-2018.2008.00414.x.
- Souza, M. D., & Ribeiro, H. C. M. (2013). Sustentabilidade ambiental: uma meta-análise da produção brasileira em periódicos de administração. *Revista de Administração Contemporânea*, 17(3), pp. 368-396. doi: 10.1590/S1415-6552013000300007.
- Spinak, E. (2013). *Diccionario enciclopédico de bibliometría, cienciométrica e informetría*. Montevideo: UNESCO.
- Tavares Araújo, E. A., & Castro Silva, W. A. (2010). Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos Anapads de 2003 a 2008. *Revista Universo Contábil*, 6(3), pp. 29-44. doi: 10.4270/ruc.2010320.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. de V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8(3), pp. 108-127.
- Tsai, H-H. (2013). Knowledge management vs. data mining: Research trend, forecast and citation approach. *Expert Systems with Applications*, 40(8), pp. 3160-3173. doi: 10.1016/j.eswa.2012.12.029.
- Vieira, E., & Gomes, J. (2009). A comparison of Scopus and Web of Science for a typical university. *Scientometrics*, 81(2), pp. 587-600. doi: 10.1007/s11192-009-2178-0.
- Wanderley, C. D. A., & Cullen, J. (2012). A case of management accounting change: the political and social dynamics. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), pp. 161-172. doi: 10.1590/S1519-70772012000300002.
- Wasserman, S., & Faust, K. (1994). *Social network analysis: methods and applications*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Weingart, P. (2005). Impact of bibliometrics upon the science system: Inadvertent consequences? *Scientometrics*, 62(1), pp. 117-131. doi: 10.1007/s11192-005-0007-7.
- Zauber, A. G., O'Brien, M.J., Winawer, S.J., Ho, M.N., Gottlieb, L.S. & Stemberg, S.S. (2012). Colonoscopic polypectomy and long-term prevention of colorectal-cancer deaths. *New England Journal of Medicine*, 366(8), pp. 687-696. doi: 10.1056/NEJMoa1100370.

A síndrome de Burnout em estudantes de ciências contábeis de IES Privadas: pesquisa na cidade de São Paulo

Resumo

O objetivo do estudo é identificar a prevalência e os fatores sociodemográficos, laborais e acadêmicos associados a Síndrome de Burnout em ultimoanistas de Ciências Contábeis. Burnout é o resultado do *stress* crônico e constitui-se em alterações nas dimensões (a) Exaustão Emocional, (b) Descrença e (c) Eficácia Profissional. É uma pesquisa empírico-analítica junto a uma amostra não probabilística de 419 alunos do período noturno de sete IES privadas da cidade de São Paulo. Como instrumentos de pesquisa foram usados o MBI-SS e um questionário para as variáveis sociodemográficas, laborais e acadêmicas. Nas três dimensões foram constatadas diferenças significativas entre os alunos, agrupados em cinco categorias de trabalho. A aferição em três dimensões indicou 46,3% dos alunos com alteração na Exaustão Emocional, 11,2% na Descrença e 31,3% na Eficácia Profissional. Foram encontrados três grupos de alunos com alterações, relativas às dimensões as quais estão expostos. Estão descritos os resultados obtidos em dois grupos, expostos a duas ou mais dimensões causadoras de Burnout. O grupo 2 revelou alterações na Exaustão Emocional e em alguma outra dimensão, o grupo 3 nas três dimensões. Os alunos de uma IES revelaram nos três grupos maiores chances de exposição a Burnout. O mesmo ocorreu para os sujeitos do grupo 3 de outras IES. Parte dos sujeitos manifestou a sensação de que não estarem capacitados aumenta as chances de exposição a Burnout.

Palavras-chave: Síndrome de Burnout. Contabilidade. Estudantes. Carreira. Mundo do Trabalho

Ivam Ricardo Peleias

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA-USP-SP e Professor e pesquisador contábil na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP). **Contato:** Avenida Liberdade, n.º 532. Liberdade. São Paulo-SP, CEP: 01502-001.
E-mail: ivamrp@fecap.br

Erotides Rocha Guimarães

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP) e Professor Universitário na Universidade Paulista (Unip). **Contato:** Rua Amazonas da Silva, n.º 737. Vila Guilherme. São Paulo – SP, CEP: 02051-001.
E-mail: guimaraes@targetbpo.com.br

Betty Lilian Chan

Doutora em Ciências Contábeis pela FEA-USP-SP, professora e pesquisadora contábil na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP). **Contato:** Avenida Liberdade, n.º 532. Liberdade. São Paulo-SP, CEP: 01502-001.
E-mail: betty.chan@fecap.br

Mary Sandra Carlotto

Doutor em Psicologia Social pela Universidade de Santiago de Compostela e Professora na Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). **Contato:** Av. Unisinos, n.º 950. Cristo Rei. São Leopoldo-RS, CEP: 93022-000.
E-mail: mscarlotto@pesquisador.cnpq.br

1. Introdução

O ingresso na graduação e no mundo do trabalho são marcos do início na profissão. Os estudantes criam expectativas profissionais, que podem vir acompanhadas de traumas e desilusão, caso não alcancem o sucesso. A inserção profissional para muitos alunos de Ciências Contábeis que atuam de dia e estudam à noite se dá pelo estágio ou emprego formal. Essa dupla jornada pode levar o trabalho a concorrer com a vida acadêmica. A depender de suas escolhas profissionais, o futuro contador encontra um campo de trabalho competitivo e globalizado, no qual lhe é exigido conhecimento técnico, domínio de idiomas, tecnologia da informação e sistemas, legislação e habilidade para atuar em equipes, bem como a aprovação no Exame de Suficiência para obter o Registro Profissional.

Entretanto, apenas a graduação não garante o êxito profissional. É preciso buscar a inserção na carreira e a educação continuada, requerida de outros contadores além dos auditores independentes, pois as empresas são exigentes com seus empregados. O futuro contador, cujos papéis acadêmico e profissional às vezes conflitam, pode manifestar sintomas de *stress* mental, levando à Síndrome de Burnout. Caso isso ocorra, pode haver a reprovação em disciplinas, a troca ou a desistência do curso.

Burnout é uma síndrome de exaustão emocional, despersonalização e baixa realização profissional, que pode acometer os que prestam ajuda humanitária a pessoas. Sua ocorrência para alunos em atividades pré-profissionais é estudada no Brasil e no exterior (Back, Moser & Amorim, 2009; Borges & Carlotto, 2004; Caballero, Abello & Palacios, 2007; Carlotto, Câmara, Otto & Kauffmann, 2009; Carlotto, Nakamura & Câmara, 2006; Martinez & Pinto, 2005; Maroco & Tecedeiro, 2009; Shulke, Tarouco, Koetz, Ivana & Carlotto, 2011; Tarnowski & Carlotto, 2007; Vasconcelos, Castro, Moura Neto, Rocha, Barros & Abdon, 2012). Há estudos nas áreas de saúde, do direito e com discentes de outras áreas.

Até o término desta pesquisa, não foram obtidos outros estudos com alunos de Ciências Contábeis no Brasil. No exterior, Law (2010) analisou alunos em cursos da área de Negócios que cursavam a disciplina contabilidade. Há estudos internacionais com contadores (Swenney & Summers, 2002; Kalbers & Fogarty, 2005; Larson, 2001), apontando que Burnout pode iniciar na fase estudantil em sua condição de pré-profissional.

As pesquisas em vários cursos buscaram conhecer o risco de adoecimento, para que pudessem propiciar intervenções e solucionar dificuldades futuras. A dupla jornada predominante (Nossa, 1999; Camargo & Silva, 2006; Peleias, Petrucci, Garcia & Silva, 2008), e a lacuna de estudos em alunos do período noturno de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo motivaram a realização desta pesquisa, para responder à seguinte pergunta: **Em que medida os ultimoanistas do período noturno de Ciências Contábeis em IES da cidade de São Paulo estão expostos à Síndrome de Burnout?**

O objetivo geral é identificar a prevalência e os fatores sociodemográficos, laborais e acadêmicos associados à Síndrome de Burnout em ultimoanistas de Ciências Contábeis da Cidade de São Paulo. Outro objetivo é verificar se há diferenças significativas entre os expostos a Burnout que trabalham em firmas de auditoria externa, de contabilidade, na área contábil das empresas, estagiários e os que não trabalhavam. A hipótese é de que há diferenças significativas entre os grupos da amostra expostos a Burnout, em função de suas categorias de trabalho e das IES em que estudam.

Busca-se analisar os fatores associados a Burnout e fornecer subsídios para que os professores, Instituições de Ensino Superior (IES), recrutadores e gestores da área contábil melhorem o planejamento das atividades para esses alunos, afetando de forma positiva sua atuação na carreira contábil.

2. Referencial Teórico

2.1 Vida acadêmica, motivação e exigências profissionais para alunos de Contabilidade

O início da graduação é um dos marcos da formação profissional em Ciências Contábeis. O ingresso na carreira contábil ao longo do curso ocorre via programas de estágio, processos seletivos em empresas, com ajuda oficial ou por ações promovidas das IES. O universo profissional dos contadores abrange as demandas das empresas e usuários dos serviços contábeis. (Pires, Ott & Damacena, 2010)

A palavra carreira tem origem etimológica no Latim. Significa via, carraria, estrada para carros (Martins, 2010). Foi no século XIX que o termo passou a definir a trajetória profissional. Carreira é uma sequência de posições ocupadas e de trabalhos feitos durante a vida laboral, a partir da compreensão e da avaliação das vivências profissionais da pessoa ao longo da trajetória. Engloba políticas, procedimentos e decisões ligadas à vivência na empresa. (Dutra & Veloso, 2010).

A carreira contábil requer a conclusão do curso superior e a aprovação no exame de suficiência. Alunos com ou sem o Técnico em Contabilidade buscam a graduação para crescerem na profissão. Isso pode ocorrer por influência dos pais ou parentes, oferecendo ao jovem um contato prévio antes de iniciar o curso de Ciências Contábeis.

Estudantes brasileiros de Contabilidade normalmente trabalham de dia e estudam à noite (Nossa, 1999; Camargo & Silva, 2006; Peleias *et al.*, 2008), o que caracteriza a dupla jornada. Muitos exercem atividade remunerada, tornando o estudo uma extensão da jornada de trabalho. Para eles, estudar é um projeto vinculado à disposição pessoal, motivada pela melhoria da renda e ascensão profissional ao fim do curso (Matsuura, 2008).

Há consequências positivas e negativas das interações entre a vida pessoal e profissional sobre a saúde física e psicológica das pessoas (Borges, Miranda & Casado, 2010). A teoria do *stress* dos papéis revela que múltiplos papéis sobrecarregam as pessoas. No caso dos alunos do período noturno, a combinação de trabalho e família aumenta as responsabilidades, podendo causar impactos negativos na saúde.

A motivação dos alunos dinamiza o processo de ensino-aprendizagem, afeta a quantidade de tempo para estudo, o desempenho escolar, as realizações acadêmicas e causa satisfação imediata em suas vidas (Leal, Miranda & Carmo, 2011). Os docentes e as IES são motivadores dos alunos e elos importantes no processo de ensino e aprendizagem, devem motivá-los, divulgando as oportunidades da profissão.

A motivação não é tema de domínio comum, em razão da profusão de termos e jargões na literatura, tais como incentivos, motivos, metas e desejos. As teorias dos conteúdos de motivação focam na pergunta “O que faz ocorrer ou parar o comportamento”. As respostas concentram-se em (1) necessidades, motivos ou desejos que motivam os empregados à ação; e (2) relação dos empregados com incentivos que conduzem e os motivam ao desempenho (Meggison, Mosley & Pietri Jr., 1986).

Leal, Carmo & Miranda (2011) estudaram a motivação de 259 alunos a escolher Ciências Contábeis, dos quais 136 relataram experiência de trabalho na área. A comparação entre as variáveis revelou alunos preocupados em aprofundar os conhecimentos, obter uma fundamentação útil ao desempenho de sua futura atuação, obter o diploma e em comparecer às aulas para garantir frequência.

Matsuura (2008) constatou que as motivações e dificuldades de alunos noturnos de Ciências Contábeis se referem e sofrem influência do local da IES, em detrimento de outros fatores. O cansaço e a chegada à IES foram os fatores de *stress* desses alunos. Matsuura (2008) relatou que as mulheres oriundas do ensino médio público dependem do estágio ou trabalho, e que o cansaço da locomoção e a jornada de trabalho afetam a leitura e a interpretação de textos. Contudo, relacionar-se com colegas, docentes e coordenadores permite uma inclusão social, indicando que relacionamento e aspecto pessoal motivam a frequência ao curso.

Silva (2008) analisou egressos de IES públicas e privadas do Distrito Federal ingressantes no mundo do trabalho. Ao indagá-los sobre as razões para cursarem Ciências Contábeis, constatou que a maior motivação é ter uma formação que ofereça boas oportunidades de trabalho. Outras motivações foram influência familiar, o fato de atuarem na área e de terem o Técnico em Contabilidade.

A atuação na área contábil requer formação superior e atualização profissional, regulada por normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – para auditores e preparadores de demonstrações contábeis de determinadas empresas. Dos contadores exige-se o domínio de conceitos além dos contábeis, interação interdepartamental e conhecimento dos processos decisórios nas empresas. A sociedade e as empresas esperam que os contadores tratem, interpretem e traduzam os dados contábeis demandados pelos vários usuários.

Essas exigências motivaram estudos para avaliar a satisfação e a expectativa profissional dos futuros profissionais *versus* as IES e as exigências do mundo do trabalho. Sothe, Bieger, Hein e Domingues (2012) - estudaram alunos de Administração e de Ciências Contábeis de uma IES de Santa Catarina. Constataram que as desistências no curso de Ciências Contábeis, inferiores às de Administração, podem ser motivadas pelo pouco espaço para atuação na profissão.

Carvalho, Silva e Holanda (2006) - analisaram as perspectivas dos formandos de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte em relação ao mercado de trabalho. Constataram que 44% dos respondentes declaram não possuir capacidade técnica suficiente para exercer suas atividades profissionais.

Espera-se que, além do esforço do aluno, as IES o preparem para atender às demandas da profissão, tendo um conjunto de fatores que, associados, melhorem o processo de ensino e aprendizagem. A graduação deve preparar os futuros contadores para as realidades e necessidades profissionais, com o olho no futuro, no campo do entendimento de negócios e das competências pessoais (Holland, 2000).

O profissional deve se colocar no mundo do trabalho munido de diploma, competências e habilidades que atendam as demandas da sociedade e das empresas, consciente de sua responsabilidade social e de seu contínuo aprendizado (Teodoro, Teodoro, Ribeiro Filho & Cunha, 2009). O contador deve gerir sua carreira, atento aos fatores pessoais e organizacionais, para atender aos anseios da sociedade e das empresas (Marion, 2003).

2.2 Implicações profissionais, acadêmicas e o adoecimento

A inserção profissional refere-se à experiência vivida, escolhas, o início de carreira e expectativas profissionais do aluno. A vida acadêmica deveria contribuir no preparo para o mundo do trabalho, mas pode ocorrer de forma inadequada, gerando ansiedade e deixando o aluno receoso em cometer erros, tais como prejudicar clientes ou não ser reconhecido por colegas e professores (Carlotto & Câmara, 2008).

Alguns não se adaptam à realidade de estudo e de trabalho, chegando à conclusão de não terem investido adequadamente na formação, por terem uma imagem da profissão distinta da que encontraram (Dutra & Veloso, 2010; Ferreira, 2010). Em disputas por vaga, os processos de seleção e a inserção profissional podem exercer pressões sobre os indivíduos, gerando sintomas de *stress*.

Os alunos de Ciências Contábeis e, em especial, os do período noturno que atuam em dupla jornada, são cobrados ao longo do curso. Deles são exigidos trabalhos em grupo, relatórios, aulas práticas, pesquisas e exames que requerem grande preparo (Caballero, Abello & Palacios, 2007). O futuro contador pode ser alvo de vários estressores que, se persistentes, o tornam vulnerável a Síndrome de Burnout.

O adoecimento remonta à origem do homem, na busca da cura para doenças em transformação, dificultando a identificação das causas e a sua compreensão. Estudantes trabalhadores são afetados por agentes sociais, ambiente e organização do trabalho. Emergem as estruturas sociais como fatores de risco para a evolução de doenças (França & Rodrigues, 2012). Esse desequilíbrio afeta a qualidade dos serviços prestados, o nível de produção e os lucros, na medida em que os custos e despesas aumentam com o absenteísmo, auxílio doença, reposição de empregados, transferências, novas contratações e treinamentos.

Para o estudante trabalhador que usa a capacidade física e mental como meio de retorno financeiro para a sobrevivência pessoal e familiar, a doença e a dor significam fragilidade, limitação e preocupação com a sua capacidade. Podem reduzir o desempenho, levando-o a subjugar a doença e ignorar os sinais de que algo está errado. Para as empresas, significa menor produtividade, menores resultados, necessidade de rever condições, processos de trabalho, problemas sindicais e pressão de fiscalização, além de afetar sua imagem perante a sociedade.

Muitas vezes o modelo de compreensão de certos processos não é suficiente para entender o adoecimento. Isso ocorre nas doenças que decorrem dos esforços de adaptação às situações estressoras, apesar das evidências de que a empresa e as relações no trabalho sejam relevantes na evolução do *stress*. A legislação trabalhista de vários países nem sempre reconhece esses agentes estressores como produtores das doenças ocupacionais da vida moderna.

A vida moderna e as pressões do trabalho e da sociedade contribuem para o adoecimento ter outro nome: *stress*, uma relação particular entre a pessoa, o ambiente e as condições a que se submete. A pessoa avalia essa relação como uma ameaça ou algo que exige mais do que suas habilidades ou recursos, muitas vezes pondo em perigo seu bem estar ou sobrevivência (França & Rodrigues, 2012).

O *stress* é um conjunto de reações que ocorrem em um organismo submetido a adaptação. O *stress* deve ser visto como uma relação particular entre uma pessoa, seu ambiente e as circunstâncias às quais se submete, avaliado como uma ameaça ou algo que exija mais do que suas próprias habilidades ou recursos e que põe em perigo seu bem estar ou sobrevivência (Seyle, H. *apud* França & Rodrigues, 2012).

Fatores intrínsecos ao trabalho são marcos vitais para o estudo do *stress* (Cooper & Marshall, 1978). O *stress* pode surgir por muito ou pouco trabalho, pressões do tempo e dos prazos, decisões para tomar, fadiga física, longas jornadas de trabalho, tendo o profissional que lidar com as mudanças no trabalho e a preocupação com os custos e despesas causados por erros cometidos (França & Rodrigues, 2012).

O *stress* no trabalho ocorre na interação de características da pessoa e / ou das condições de trabalho; mas, há dúvidas sobre a importância desses fatores como causa primária (Reinhold, 2002). As diferenças individuais ajudam a prever o que é estressante ou não para uma pessoa. Embora não se deva ignorar diferenças individuais, estudos sugerem que há certas condições de trabalho estressantes para a maioria das pessoas, que reagem de forma distinta à pressão. Alguns são mais hábeis para adaptar o seu comportamento e enfrentar o desafio (Cooper & Marshall, 1978).

Muitos fatores alimentam as diferenças: personalidade, sexo, motivação, incapacidade de encarar problemas de determinada área, flutuações na capacidade (relativa à idade) e *insight* em motivações pessoais e áreas de desenvolvimento. A maioria dos estudos sobre diferenças individuais e características tem analisado as diferenças de personalidade entre alto e baixo *stress* de pessoas. Sob a ótica da evolução na carreira, cada etapa da vida possui seu conjunto de tensões, com diferentes evoluções de recursos de enfrentamento do *stress* pelo indivíduo.

O efeito do ambiente de trabalho pode causar desconforto físico e emocional se o local não estiver organizado para mitigar os fatores estressores. Os problemas com a função, sobrecarga, ambiguidade e conflito podem ser resolvidos com reestruturações, quando as funções e os trabalhos são redefinidos, identificando os profissionais desatualizados e preparando um programa de treinamento.

No caso do *stress* oriundo do trabalho, uma definição é como as situações em que a pessoa percebe seu ambiente de trabalho como ameaçador às suas necessidades de realização pessoal e profissional e/ou sua saúde física ou mental. O ambiente pode prejudicar a interação com o trabalho e o local em que é realizado, pois contém demandas excessivas a ponto do profissional não conseguir enfrentar tais situações (França & Rodrigues, 2012).

As consequências do *stress* são: o absenteísmo, a fuga das responsabilidades e os sintomas individuais de fadiga, agitação, entre outros, afetando a produtividade. O *stress* ocupacional oriundo do trabalho vem merecendo maior atenção nas últimas décadas no ambiente empresarial e na academia.

Os fatores estressores advêm do meio externo (frio, calor, condições de insalubridade), do ambiente social (o trabalho) e do mundo interno (os pensamentos e as emoções, angústia, medo, alegria e tristeza). No ensino superior, fatores acadêmicos como prazos de entrega de trabalhos e semanas de provas podem gerar o *stress*.

Com a pressão exercida sobre os alunos noturnos de Ciências Contábeis que atuam em dupla jornada, o processo de *stress* emerge em um cenário conflitante: entre a inserção profissional e a formação obtida na IES. Esse cenário com vários estressores, pode favorecer o surgimento de Burnout.

2.3 Implicações profissionais e a Síndrome de Burnout

Burnout é um processo de cronificação do *stress* ocupacional, com consequências negativas individuais, profissionais, familiares e sociais. É um problema de saúde e qualidade de vida no trabalho, uma resposta psicofísica em função de um esforço comum, cujo resultado a pessoa considera ineficaz e insuficiente, ficando esgotado, com a sensação de desamparo, se afastando da atividade psicológica e às vezes física por causa de *stress* excessivo e insatisfação. Em estágios avançados, evolui para a sensação contínua de estar à beira do colapso (Bosqued, 2008).

Os estudos sobre Burnout tiveram maior divulgação com os artigos de Freudenberg (1975). Burnout significa falhar, usar a exaustão, tornar-se exausto pelo uso excessivo de energia, força ou recursos. É o que ocorre quando as pessoas se tornam inoperantes em sua atuação diária com outras pessoas. Burnout, uma síndrome de exaustão emocional, despersonalização e baixa realização profissional, não é exclusivo de equipes de instituições de autoajuda e está presente na indústria e nos negócios (Freudenberg, 1975).

A exaustão emocional é marcada pela falta ou carência de energia com um profundo esgotamento emocional e a sensação de não ser mais capaz de manter um nível psicológico. A evolução da despersonalização se manifesta pela falta de sensibilidade no atendimento, realizando-o de forma distante e impessoal (Maslach, Jackson & Leiter, 2010).

A evolução da despersonalização resulta da exaustão emocional. Outra dimensão é a baixa realização profissional; a tendência de se autoavaliar negativamente, com a redução do sentimento de competência em relação aos ganhos pessoais obtidos no trabalho com pessoas (Maslach, Jackson & Leiter, 2010).

Burnout não ocorre porque há algo errado com as pessoas, mas por causa de mudanças no local e na natureza do trabalho. Muitos atuam em ambientes de trabalho frios, hostis e exigentes, afetando sua rotina e vida em família (Maslach, Jackson & Leiter, 2010). Burnout ocorre de muitas formas, que variam em sintomas e graus de pessoa para pessoa. Causa desânimo, desesperança, cinismo, isolamento, inflexibilidade, absenteísmo, entre outros fatores que afetam a produção. Os efeitos institucionais de Burnout se manifestam na queda da produção, na qualidade do trabalho, na alta rotatividade e no aumento dos acidentes ocupacionais, denegrindo a imagem da instituição e trazendo prejuízos financeiros (Pereira, Jiménez-Moreno, Kurowski, Amorim, Carlotto, Garrosa & González, 2010).

Burnout reduz o resultado das empresas, o engajamento, o comprometimento e a retenção de talentos. Pode levar à perda de talentos, pelo afastamento médico ou cessação do emprego, reduzindo a produtividade, saúde e bem-estar das pessoas, corroendo a imagem e reputação da empresa (Casserley & Megginson, 2009).

Burnout se materializa com o tempo; muitas vezes, a pessoa não percebe os sinais de alerta e se aprofunda em um processo acumulativo de *stress* crônico (Reinhold, 2002). Burnout faz com que a pessoa sinta que quanto mais trabalha ou estuda, mais frustrada e exausta se torna, mais cínica em seu comportamento e menos efetiva no que quer conquistar. Isso pode acarretar desesperança e alto potencial de abandono da profissão (Freudenberg, 1975).

A perspectiva psicossocial de Burnout evolui como um processo que resulta da interação entre o ambiente de trabalho e as pessoas (Monte, 2005). Essa aproximação ajuda a entender o início, a evolução da síndrome e sintomas, em suas várias fases. Esse processo pode ser reversível se as estratégias de enfrentamento individuais forem adequadas para gerir situações de *stress* laboral crônico. A prolongada exposição aos sintomas de *stress* no início da carreira indicam que Burnout pode ocorrer na fase acadêmica e na inserção profissional do estudante no mundo do trabalho.

O debate sobre a extensão de Burnout em atividades pré-profissionais motivou estudos para avaliar a ocorrência do risco de adoecimento em alunos, que pode se estender à vida profissional e permitir intervenções para resolver possíveis problemas futuros (Martinez & Pinto, 2005). O estudo das variáveis nos níveis de Burnout fornece informações relevantes para gerir o ensino superior (Martinez, Silva, Pinto, Soria & Schuller, 2002).

Burnout em alunos possui três dimensões específicas: exaustão emocional – por causa das exigências do estudo; descrença – surgimento de atitude cínica e distanciada com relação ao estudo; e ineficácia profissional - percepção de ser incompetente como estudante (Martinez *e. al.*, 2002). O interesse por Burnout é crescente e motiva seu estudo em várias áreas, inclusive com universitários. A literatura revela não haver uma forma padrão para avaliar a ocorrência de Burnout. Algumas proposições encontradas estão a seguir sintetizadas.

Para o *MBI-HSS – Maslach Burnout Inventory - Human Services Survey* (Maslach, Jackson & Leiter, 2010), Burnout pode acometer os que trabalham com pessoas. Destaca-se a exaustão emocional; como as fontes emocionais são reduzidas, as pessoas se sentem incapazes de manter um nível psicológico. Outro aspecto é a despersonalização, que traz atitudes cínicas e sentimentos sobre problemas do paciente. A percepção insensível ou desumanizada sobre os outros leva as pessoas a verem seus pacientes como merecedores de seus problemas. O MBI-HSS foi desenvolvido para avaliar, em separado, as três dimensões de Burnout.

Altos níveis de Burnout apontam índices altos nas escalas de exaustão emocional e despersonalização e baixos na realização profissional. Níveis médios apontam índices médios nas três escalas. Níveis baixos apontam índices baixos nas escalas de exaustão emocional e despersonalização e em altos na realização profissional.

Em outro instrumento, o MBI-GS (Maslach, Jackson & Leiter, 2010), os índices altos estão acima do terço superior da distribuição, os médios no meio e os baixos abaixo do terço inferior. Maslach, Jackson e Leiter (2010) relatam o uso de escalas distintas para avaliar a ocorrência de Burnout, em função dos locais de realização dos estudos.

No Brasil não há ponto de corte definido para avaliar Burnout como em alguns países. Para os países ainda sem ponto de corte validado, Shiron (1989) sugere usar uma alternativa para identificar os níveis de Burnout com base na frequência dos sintomas. Pessoas com frequência igual ou maior a uma vez por semana desenvolveram os sintomas de Burnout. Considera-se que possuem alto nível os classificados como igual ou acima do ponto 4 da escala (uma vez por semana) para as dimensões de exaustão emocional e descrença, para a eficácia a avaliação é medida de forma invertida.

2.4 Estudos sobre Burnout em estudantes universitários

2.4.1 Estudos nacionais

O trabalho de Borges e Carlotto (2004) avaliou a ocorrência de Burnout em 255 alunos de Enfermagem, usando suas três dimensões. Mais da metade do grupo (54,9%) frequentava aulas à noite e realizava uma atividade profissional (54,5%). A maioria (93,7%) não atuava na área. Apuraram um índice médio de 2,81, indicando exaustão emocional “algumas vezes ao mês”. Na descrença, o índice médio foi de 1,73, indicando pouca confiança no ensino “uma vez por mês”. Na eficácia profissional, o índice foi de 5,33, revelando o ensino percebido como útil na formação profissional praticamente “todos os dias”.

A pesquisa conduzida por Carlotto *et al.* (2009) estudou uma amostra semelhante à pesquisa anterior. A Exaustão Emocional apresentou índice de 2,88, indicando desgaste emocional algumas vezes ao mês; na descrença, a média foi de 1,40, indicando pouca confiança no ensino uma vez ao mês ou menos; Na Eficácia Profissional, a média foi de 4,90, apontando que o aluno se sente competente como estudante todos os dias.

O estudo de Tarnowski e Carlotto (2007) analisou 66 alunos de Psicologia de uma IES particular da Grande de Porto Alegre. Constataram o maior índice médio na Eficácia Profissional (5,12; 5,06), seguida por Exaustão Emocional (1,88; 2,72) e Descrença (0,85; 1,00). A Eficácia profissional apresentou um índice elevado e a Descrença, baixo nos dois grupos. A Exaustão Emocional apresentou baixo índice no grupo em início de curso e próximo à média nos alunos de final de curso.

A investigação de Carlotto e Câmara (2008) estudou as características psicométricas de 514 alunos brasileiros, de vários cursos da área da saúde de uma IES da Grande de Porto Alegre, a maioria mulheres. Obtiveram três fatores que apresentaram a mesma configuração semântica das dimensões de Burnout: exaustão emocional, eficácia profissional e descrença.

A Exaustão Emocional revelou um modelo preditor com oito variáveis, as quais explicaram 29,2% da variância. A intenção de abandonar o curso, ter menos idade, cursar mais disciplinas, ter atividade de lazer, estar insatisfeito com o curso, estar em semestre avançado, fazer curso complementar e ter experiência profissional na área predizem a exaustão emocional.

Na Descrença, as variáveis explicativas foram: intenção de abandonar ou permanecer no curso, atividade de lazer, satisfação com o curso e idade, explicando 20,1% da dimensão em estudo. As variáveis pensar em abandonar o curso, não ter atividade de lazer, estar insatisfeito com o curso e ser mais jovem influenciam o sentimento de descrença em relação aos estudos.

A Eficácia Profissional foi explicada pelas variáveis: abandono do curso, atividade de lazer, experiência profissional na área e satisfação com o curso, perfazendo 11,4% da variância da dimensão. A intenção de permanecer no curso, ter atividade de lazer, ter experiência profissional na área e estar satisfeito com o curso explicam o sentimento de eficácia profissional nos estudos.

O trabalho de Back, Moser e Amorim (2009) avaliou 76 alunos do 2º período noturno de Direito de uma IES de Curitiba-PR (57% mulheres). Constataram que 18,42% dos sujeitos (63,6% mulheres), obtiveram pontuações para serem diagnosticados com Burnout. Obtiveram altos escores na Despersonalização e Exaustão Emocional e baixos escores em Realização Pessoal.

Outra pesquisa de Carlotto *et al.* (2009) analisou 239 alunos de Psicologia de uma IES da Grande Porto Alegre (87,4% de mulheres), totalmente dedicadas ao curso (52,6%). A Exaustão Emocional revelou índice médio de 2,50, indicando desgaste emocional “algumas vezes ao mês”. Na Descrença, o índice médio foi de 1,20, indicando não acreditarem no ensino somente “uma vez por mês”. Na Eficácia Profissional, o índice foi de 5,14, indicando que o aluno se sente competente como estudante praticamente “todos os dias”.

O estudo de Schulke *et al.* (2011) analisou 101 estagiários de Fisioterapia de uma IES (84,8% mulheres), que estuda e trabalha (53,5%). Apuraram índice de Exaustão Emocional de 3,38, em uma escala de 1 a 5. Na Descrença, o baixo índice de 1,64 indicou confiança no curso e na aprendizagem recebida. Na Eficácia Profissional, apuraram o alto índice de 4,85, indicando que os alunos se sentem competentes como estudante praticamente “todos os dias”.

A investigação de Vasconcelos *et al.* (2012) analisou 50 alunos do último ano de Fisioterapia (76% de mulheres). Na Exaustão Emocional, apuraram 54% com escore elevado e 2% baixo. Na Despersonalização, 40% com escore baixo e 36% médio. Na realização profissional, apuraram 46% com escore baixo e 44% médio.

2.4.2 Estudos internacionais

O trabalho de Martinez *et al.* (2002) usou uma escala de 0 a 1 para analisar 1.350 alunos, 46,1% espanhóis e 53,9% portugueses (74% mulheres). Na Exaustão Emocional, apuraram $a=0,79$, para o cinismo, $a=0,81$, e para a despersonalização, $a=0,73$. Os espanhóis reportaram valores maiores em cinismo, exaustão emocional e mais baixos em despersonalização. Houve diferenças significativas nos três fatores, com maiores níveis de exaustão emocional e cinismo nos espanhóis; nos portugueses a despersonalização teve valores mais elevados.

A pesquisa de Sweeney e Summers (2002) avaliou o impacto de Burnout e o efeito da sobrecarga de trabalho em contadores de uma firma de auditoria americana, com 13 escritórios em sete estados, durante os períodos de fechamento, em dois momentos; o 1º, em novembro de um ano, com o envio de 426 questionários e 284 (67%) respondidos, formando o time 1; o 2º, em março do ano seguinte, com o envio de 381 questionários e 209 respondidos (55%), formando o time 2. Constataram maiores níveis de exposição para o time 2, avaliado após o fechamento. Não foi medido o nível de desgaste após o fechamento com a equipe voltando a uma vida normal, ficando obscuro o tempo de permanência desses níveis elevados.

O estudo de Martinez e Pinto (2005) analisou Burnout e sua relação com variáveis acadêmicas junto a 1.988 alunos (31,2% espanhóis e 68,8% portugueses), dos quais 77% mulheres. Constataram, usando uma escala de 0 a 1, valor $a = 0,79$ na exaustão, $a = 0,81$ para o cinismo e $a = 0,74$ para a eficácia acadêmica, os quais superaram a referência aceitável de 0,70 (Nunnally & Bernstein, 1994).

A investigação de Kalbers e Fogarty (2005) analisou 298 auditores internos, em cooperação com 23 organizações representativas de indústrias dos Estados Unidos, com apoio do The Institute of Internal Auditors (IAA). Desse total, 59% eram mulheres, com um tempo médio de prática de 7,1 anos, e quase 30% com mais de 10 anos de experiência. Três hipóteses foram testadas.

A 1ª hipótese foi confirmada. O *locus* de controle interno teve influência negativa significativa nas três dimensões de Burnout. Os auditores internos com menores sintomas tenderam ao *locus* de controle interno. A 2ª sugeriu uma relação negativa entre as competências percebidas e as dimensões de Burnout e foi confirmada para a baixa realização profissional. Não houve relação entre capacidades pessoais e exaustão emocional e nem entre a percepção de competências pessoais e despersonalização. A 2ª não foi confirmada para duas dimensões. Na 3ª, confirmou-se a relação negativa entre credibilidade organizacional e Burnout; porém, não ocorreu associação direta entre a confiança organizacional e a realização pessoal reduzida nos auditores internos.

O trabalho de Caballero, Abello e Palacios, (2007) analisou 202 estudantes noturnos colombianos de psicologia (77,2% mulheres). Constataram Burnout acadêmico em 41,6% dos alunos (distribuídos entre nível médio e alto), sugerindo que experimentaram a sensação de não dar mais de si mesmo, e cinismo, sobre o valor e o significado do trabalho, enquanto 38,2% apresentam exaustão, 29,7% cinismo e 48,6% sentem-se ineficazes.

A pesquisa de Maroco e Tecedeiro (2009) analisou 654 alunos portugueses de Psicologia. Constataram que a versão original do MBI-SS permite calcular os escores de Exaustão, Descrença e Eficácia. Uma pessoa é diagnosticada com Burnout em relação ao seu grupo se estiver acima do percentil 66 dos scores de Exaustão e Descrença e abaixo do percentil 33 dos scores de Realização. Os valores decílicos e os percentis 66 e 33 dos 3 fatores da MBI-SS foram descritos em uma tabela elaborada pelos autores.

O estudo de Law (2010) analisou uma amostra de 196 alunos de Negócios de três classes de uma universidade estatal americana. Constataram, nas dimensões exaustão emocional, despersonalização e baixa realização profissional, alphas 0,88, 0,78 e 0,74, próximos aos de Maslach; Jackson e Leiter, (2010), estes de 0,90, 0,79, e 0,71.

A investigação de Larson (2001) avaliou as diferenças da suscetibilidade entre 677 auditores internos, nos fatores de tensão de trabalho causadores de Burnout, com dados fornecidos pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Os respondentes tinham idade média de 34 anos, tempo médio de prática de oito anos e 64% eram homens. As mulheres relataram desgaste ligeiramente maior do que os homens (3,08) e (2,93), com as solteiras apresentando índice superior ao das casadas (3,22) e (2,99). Não ocorreu o mesmo com os homens solteiros em relação aos casados, (2,92) e (2,93), e o maior índice relatado pelas mulheres foi entre as solteiras sem filhos (3,22), e nos homens, entre os solteiros com filhos (3,81).

3. Metodologia

A pesquisa é empírico-analítica e de caráter quantitativo. Foram selecionados, no sistema E-MEC, doze cursos de Ciências Contábeis presenciais na cidade de São Paulo, oferecidos no período noturno, com notas de 2 a 5 no ENADE. Foram remetidos e-mails e feitos contatos telefônicos com os coordenadores. Feita a aproximação e expostos os objetivos da pesquisa, obteve-se a autorização junto a sete cursos. Os cursos para os quais a pesquisa foi autorizada são oferecidos pelas Instituições de Ensino Superior (IES) privadas descritas na Tabela 01. Por questões éticas e de sigilo, optou-se por não divulgar os nomes das IES.

Tabela 01

IES que Autorizaram a Aplicação do Questionário

IES – Campus	Conceito	Frequência
A – Centro	5	87
B – Centro	5	51
C – Centro	4	71
D – Zona Oeste	4	39
E – Zona Oeste	4	53
F – Centro	3	21
G – Zona Oeste	3	97
Total de questionários obtidos		419

Por conta dos poucos estudos no Brasil, decidiu-se usar o questionário de Carlotto e Câmara (2006) com 15 questões, traduzido e adaptado da versão em inglês de Schaufeli, Martínez, Pinto, Salanova e Bakker (2002). Este questionário foi usado por duas razões: 1) tem como origem um questionário validado e; 2) está adaptado e testado na realidade brasileira.

Adotou-se a sugestão de Shiron (1989), para identificar Burnout em função da frequência da manifestação dos sintomas. Usou-se, na identificação da frequência, a escala de evolução dos sintomas igual ou superior a uma vez por semana, sugerida por Shiron (1989). Avaliou-se a presença das três dimensões pela contagem das frequências de respostas, usando uma escala de pontuação, semelhante à de Likert, sendo (0) para nunca, (1) uma vez ao ano, (2) uma vez ao mês ou menos, (3) algumas vezes ao mês, (4) uma vez por semana, (5) algumas vezes por semana e (6) todos os dias.

Os ultimoanistas, todos atuando em dupla jornada, foram escolhidos por serem sujeitos com escolhas profissionais sedimentadas e por terem experiência profissional maior, em relação a alunos de períodos anteriores. Os questionários foram aplicados de forma presencial, com a autorização das IES e coordenadores dos sete cursos objeto da pesquisa. Os achados e sua consequente análise estão limitados à amostra analisada.

A presente pesquisa adotou como definição operacional de possíveis expostos ao risco de Burnout os seguintes critérios para cada dimensão:

- Exaustão Emocional (EE) (5 questões): média das respostas acima do ponto de corte 4;
- Descrença (DE) (4 questões): média das respostas acima do ponto de corte 4;
- Eficácia Profissional (EP) (4 questões): média das respostas abaixo do ponto de corte 4;

Com o intuito de identificar as variáveis que melhor ajudam na distinção entre alunos que (a) não são classificados como possíveis expostos ao risco de Burnout e (b) daqueles que são expostos, aplicou-se o modelo de regressão logística binária, fazendo-se uso do método *stepwise* para seleção das variáveis significativas. O nível de significância adotado foi de 5%.

O modelo de regressão logística binária é usado quando a variável dependente (resposta) é dicotômica, ou seja, apresenta apenas dois valores possíveis representando sucesso ou falha ou, mais geralmente, a presença ou ausência de um atributo de interesse (McCullagh & Nelder, 1989; Hosmer & Lemeshow, 2000). Este tipo de modelo pertence a uma classe de modelos introduzida por Nelder & Wedderburn (1972), com o nome de Modelos Lineares Generalizados (MLG ou GLM, no inglês), que são uma extensão dos modelos lineares clássicos. Desta maneira, a variável resposta, que antes precisava ser normal, poderia ser qualquer uma pertencente a um grupo específico de distribuições, chamado de família exponencial de distribuições.

Foram desenvolvidos 2 modelos de regressão logística, alterando-se a definição da variável resposta (variável dependente = 1), conforme os critérios apresentados a seguir:

- Grupo 2: aqueles considerados expostos ao risco de Burnout em termos de Exaustão Emocional e em outra dimensão;
- Grupo 3: aqueles considerados expostos ao risco de Burnout nas três dimensões estudadas.

Nos resultados, são discutidas as variáveis significativas em cada modelo. Para o desenvolvimento dos testes estatísticos, foi usado o software R, disponível para download em www.r-project.org.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

De 424 questionários aplicados, cinco foram descartados em função de erros, ausências no preenchimento e de respostas incoerentes. A amostra foi composta de 419 questionários. Algumas variáveis categóricas não foram respondidas, por esta razão o total de algumas respostas é inferior ao da amostra.

4.1 Perfil dos Respondentes

A síntese do perfil da amostra é descrita a seguir, na Tabela 02.

Tabela 02

Frequência dos Motivos da Escolha da IES

Escolha da IES		Frequência	Percentual
Razão			
1	Por ser mais próximo a minha residência	123	29,4
2	Pela sua pontuação no MEC	109	26,1
3	Pelo "nome" da instituição	101	24,2
4	Outro	35	8,4
5	Por ser mais próximo ao meu trabalho	34	8,1
6	Pelo Guia do Estudante	10	2,4
7	Pelo valor da mensalidade	5	1,1
8	Não tinha o curso que eu queria na IES ou campus que desejava	1	0,3
Total		418	100,0

A nota do ENADE (2) e o conceito atribuído à IES (3) somam 50,3% das escolhas e foram apontados como fatores que interferem na escolha da IES (Pires, Ott & Damacena, 2010). Destacou-se a distância (itens 1 e 5), responsável por 37,8% na escolha da IES. Matsuura (2008) apontou a distância como uma dificuldade para o aluno. Estas variáveis responderam por 88,1% das razões de escolha da IES.

A maioria (79,0%) não possui união estável e 58,2% é do sexo feminino. Resultados semelhantes sobre o gênero foram obtidos por Leal, Miranda e Carmo, (2011), Borges e Carlotto (2004), Schulke *et al.* (2011), Vasconcelos *et al.* (2012) e Tarnowski e Carlotto (2007), e quanto ao estado civil por Larson (2011).

Na divisão do tempo entre as vidas acadêmica e profissional, 81,4% declarou trabalhar 8 horas por dia, caracterizando a dupla jornada, o que para Bosqued (2008) pode ocasionar o início do *stress* crônico. Quanto ao estágio, 9,6% atuavam dessa maneira. A variável "somente estuda" foi escolhida por 6,92% e 2,15% declararam não trabalhar. Considerado o fato de os sujeitos serem ultimoanistas de Ciências Contábeis e de mais de 90,0% exercer atividade remunerada é um indicativo da alta empregabilidade na profissão contábil.

Dos que não trabalhavam, 64,7% eram mantidos pelas famílias, os demais recebiam bolsas ou incentivos do governo. Esta condição não lhes retira as atribuições e exigências da vida acadêmica. Caballero, Abello e Palacios, (2007) apontam o *stress* no ambiente acadêmico como fator para o início do processo de adoecimento.

Da amostra final, 81,6% declarou-se capacitado profissionalmente. Quanto aos 18,4% que se consideraram inaptos, se considerado o fato de serem ultimoanistas prestes a obterem o diploma, os números são consideráveis.

Para 84,9% essa é a primeira graduação; 15,1% declarou possuir outro curso. A baixa porcentagem para a segunda graduação pode ser explicada pelas idades média (25,1 anos) e mínima da amostra (21 anos), que sugere pequeno lapso de tempo entre a conclusão do ensino médio e o ingresso no curso superior.

4.2 Estatísticas sobre as alterações e variáveis de resposta

Esta etapa buscou medir os níveis de exposição dos alunos, assim como Shiron (1989). Aqui foi usada uma variável *dummy*, Considerando que “0” indica possíveis não expostos e “1” os possíveis expostos. Consideradas as três dimensões, 194 respondentes (46,3%) relataram alterações na Exaustão Emocional, 47 (11,2%) alteração na Descrença e 131 (31,4%) alteração na Eficácia Profissional, conforme mostra a Tabela 03.

Tabela 03

Frequência de Alterações nas Dimensões de Burnout

Alteração	Exaustão emocional		Descrença		Eficácia profissional	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
0	225	53,7	372	88,8	288	68,7
1	194	46,3	47	11,2	131	31,4
Total	419	100,0	419	100,0	419	100,0

Com base nestas respostas, foram criados três grupos de respondentes, para medir o grau de exposição à patologia (Reinhold ,2002), conforme a Tabela 04.

Tabela 04

Frequência das Alterações por Grupo

Alteração	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
0	140	33,4	352	84,0	402	95,0
1	279	66,6	67	16,0	17	4,0
Total	419	100,0	419	100,0	419	100,0

O grupo 1 agregou 279 alunos (66,6% da amostra) que relataram alteração em uma das 3 dimensões, o grupo 2, 67 alunos (16,0%) alterações na Exaustão Emocional e em outra dimensão, o grupo 3, 17 alunos (4,0%) com alterações nas três dimensões.

Foram analisados os resultados estatisticamente significativos para os grupos 2 e 3, com o uso da regressão logística. Burnout resulta da conjugação de vários fatores. Uma pessoa pode manifestar sintomas de uma dimensão e superá-los de forma mais rápida do que quando manifesta sintomas de duas ou mais dimensões. As frequências e percentagens para os grupos 2 e 3 foram calculadas para expostos e não expostos. Nas análises para os expostos, considerou-se as percentagens em relação ao total das respostas para os dois grupos. A última coluna das tabelas a seguir inclui os totais e percentuais da somatória entre expostos e não expostos.

4.2.1 Descrição dos resultados significativos para o grupo 2

O grupo 2 agregou alunos com alterações na Exaustão Emocional e em outra dimensão, com variabilidade entre Descrença e Eficácia Profissional. A Tabela 05 revela que 16,7% dos que trabalham confirmaram os achados de Dutra & Veloso (2010), quanto aos problemas de adaptar-se ao fato de trabalhar e estudar. As pressões e cobranças acadêmicas apontadas por Caballero, Abello e Palacios, (2007) aparecem nos 10,5% que não trabalham e manifestaram sinais de exposição.

Tabela 05

Expostos e não Expostos por Ocupação Atual Grupo 2

Ocupação atual	Não Exposto	Exposto	Total
Trabalho/estágio	315 (83,3%)	63 (16,7%)	378 (90,9%)
Não trabalha	34 (89,5%)	4 (10,5%)	38 (9,1%)
Total	349 (83,9%)	67 (16,1%)	416 (100,0%)

A Tabela 06 apresenta os alunos que trabalham separados por categorias e a origem dos recursos dos que não o fazem. Destes, 52,8% dos expostos atuavam na área contábil (16,0% em empresas de contabilidade, 14,3% na área contábil das empresas e 22,5% em empresas de auditoria externa). Hernandez (2011) atribui o *stress* do profissional contábil à complexidade das atividades realizadas, ao grande fluxo de informação, aos prazos e às obrigações inerentes às suas funções. O autor assevera que a profissão será uma das mais estressantes no futuro, comprometendo a qualidade de vida e a saúde do trabalhador. Não se constatou exposição dentre os bolsistas que não trabalhavam à época; entretanto, 14,8% dos mantidos pelas famílias relatou exposição.

Tabela 06

Expostos e não Expostos por Categoria de Trabalho Grupo 2

	Categoria	Não Exposto	Exposto	Total
Estágio/Trabalho	Trabalha em empresa de contabilidade	89 (84,0%)	17 (16,0%)	106 (25,5%)
	Outras categorias de empresa, na área contábil	72 (86,0%)	12 (14,3%)	84 (20,2%)
	É empresário do ramo de contabilidade	2 (100,0%)	0 (0,0%)	2 (0,5%)
	Trabalha em empresa de auditoria externa	38 (77,5%)	11 (22,5%)	49 (11,8%)
	Outras categorias de empresa, em outras áreas	91 (84,3%)	17 (15,7%)	108 (26,0%)
	Outros	23 (79,3%)	6 (20,7%)	29 (7,0%)
Não trabalha/só estuda	Outros	2 (100,0%)	0 (0,0%)	2 (0,5%)
	A família banca os estudos	23 (85,2%)	4 (14,8%)	27 (6,5%)
	Detentor de bolsas	9 (100,0%)	0 (0,0%)	9 (2,2%)
Total		349 (83,9%)	67 (16,1%)	416 (100,0%)

As competências e habilidades profissionais precisam ser formadas durante a vida acadêmica (Pires, Ott & Damacena, 2010). Esta responsabilidade pode causar pressões por parte das IES e agravar o nível de exposição dos alunos. Em alguns casos, pode ocorrer a desistência do curso, como apontado por Sothe *et al.* (2012).

A Tabela 07 aponta o percentual de expostos e não expostos do grupo 2, por IES. Os alunos da IES C relataram maiores percentuais de exposição, 26,8%. Em seguida, observa-se as IES E (19,2%), F (19,1%), D (18,4%), B (15,7%), A (14,9%) e G (6,5%).

A cobrança por eficiência, produtividade e a competitividade no âmbito acadêmico podem gerar insegurança, angústia e baixa autoestima. A soma destes elementos pode, em muitos casos, explicar as altas taxas de exposição a Burnout encontradas nas universidades.

Tabela 07

Expostos e não Expostos por IES Grupo 2

Instituição	Não Exposto	Exposto	Total
A	74 (85,1)	13 (15,0%)	87 (20,9%)
G	90 (93,8%)	6 (6,3%)	96 (23,1%)
B	43 (84,3%)	8 (15,7%)	51 (12,3%)
C	52 (73,2%)	19 (26,8%)	71 (17,1%)
E	42 (80,8%)	10 (19,2%)	52 (12,5%)
F	17 (81,0%)	4 (19,1%)	21 (5,1%)
D	31 (81,6%)	7 (18,4%)	38 (9,1%)
Total	349 (83,9%)	67 (16,1%)	416 (100,0%)

A sensação de incapacidade profissional requer atenção (Borges & Carlotto, 2004). Por essa razão, 45,3% dos pesquisados merecem cautela por relatarem exposição a Burnout. As percentagens de expostos descritas na Tabela 08 indicam que esta parte da amostra pode apresentar problemas de exaustão emocional e de eficácia profissional, razão pela qual podem requerer cuidados especiais.

Tabela 08

Expostos e não Expostos por Capacitação Profissional Grupo 2

Capacitação Profissional	Não Exposto	Exposto	Total
Não	51 (67,1%)	25 (32,9%)	76 (18,3%)
Sim	298 (87,7%)	42 (12,4%)	340 (81,7%)
Total	349 (83,9%)	67 (16,1%)	416 (100,0%)

A seguir são apresentados os resultados sintetizados do modelo de regressão logística, aplicando-se o método de seleção de variáveis *stepwise* a um nível de significância de 5%.

Tabela 09

Resultado do Modelo de Regressão Logística

Parâmetro	Categoria	Estimativa	Erro Padrão	p-valor
Intercepto		-1,0559	0,1729	<,0001*
Instituição categoria	C	0,4594	0,1607	0,0043
Capacitação Profissional	Não	0,6559	0,1503	<,0001

*Variáveis significativas a 5% de significância.

Nesse modelo, foram significativas apenas as variáveis relativas a instituição de ensino e capacitação profissional. A seguir são apresentados os valores de *Odds Ratio* para cada variável.

Tabela 10

Odds Ratio

Variáveis	Burnout		Odds Ratio
	Não Expostos	Expostos	
Instituição categoria			
C	52 (73,24%)	19 (26,76%)	2,506 (1,135; 4,706)*
Outros	297 (86,09%)	48 (13,91%)	1
Capacitação Profissional			
Não	51 (67,11%)	25 (32,89%)	3,713 (2,060; 6,694)*
Sim	298 (87,65%)	42 (12,35%)	1

*Variáveis significativas a 5% de significância.

Das informações da tabela acima, nota-se que:

- Para a variável Instituição: ser estudante da IES C aumenta em 2,506 vezes a chance de estar exposto a Burnout do que estudar nas outras IES incluídas na pesquisa;
- Para a variável Capacitação Profissional: não se sentir capacitado para o exercício da profissão aumenta em 3,713 vezes a chance de estar exposto a Burnout do que se sentir capacitado.

Além disso, aplicou-se o teste de Hosmer e Lemeshow (1980), o qual indicou que o modelo ajustado é adequado (não rejeitou a hipótese nula, tendo sido encontrados p-valor de 0,7674 e 0,9015, respectivamente).

4.2.2 Descrição dos resultados significativos para o grupo 3

O grupo 3 agregou alunos que relataram alterações nas três dimensões. A Tabela 11 indica que 4,0% dos que trabalham apresentaram sinais de exposição, os quais podem estar associados a fatores internos do ambiente laboral (Cooper & Marshall, 1978). O grupo que não trabalha relatou maior percentual de exposição, cerca de 5,3%.

Tabela 11

Expostos e não expostos por ocupação atual grupo 3

Ocupação atual	Não Exposto	Exposto	Total
Trabalho/estágio	363 (96,0%)	15 (4,0%)	378 (90,9%)
Não trabalha	36 (94,7%)	2 (5,3%)	38 (9,1%)
Total	399 (95,9%)	17 (4,1%)	416 (100,0%)

Os que declararam trabalhar foram agrupados em categorias, o que visou medir o nível de exposição por setor de atuação. A Tabela 12 indica que os que atuam em empresas de auditoria externa possuem maior nível de exposição, 6,1%. Alberton e Beuren (2003) dizem que os altos índices de *stress* em auditores externos podem ser explicados pelas várias competências e habilidades exigidas para o cargo.

Alberton e Beuren (2002) ressaltam que os auditores passam por avaliações periódicas, que medem conhecimentos contábeis, tributários, societários, auditoria e fluência na língua inglesa, outros atributos como flexibilidade, lealdade, ética profissional, relação com a política corporativa da empresa, aparência, comportamento, motivação e gestão de pessoas. Esses requisitos ajudam a compreender as repetidas taxas de *stress* entre os auditores externos, nos três grupos desta pesquisa.

Alunos que atuam em empresas de contabilidade (5,7%) possivelmente estão expostos. Dos que atuam na área contábil de outras empresas, 2,4% apontam sinais de exposição. Os empresários contábeis não manifestaram sintomas de exposição. Para os que não trabalhavam cujas famílias pagam os estudos, a exposição foi de 7,4%. Assim como no grupo 2, nenhum bolsista apresentou exposição a Burnout. Estes achados estão na Tabela 12.

Leal, Miranda e Carmo (2011) e Matsuura (2008) constataram que alunos de Ciências Contábeis que trabalhavam ligados à área contábil podem estar expostos a alto nível de *stress*. Os disputados processos de seleção, os altos requisitos de recrutamento e as exigências das empresas, inerentes à responsabilidade que compete ao profissional contábil ajudam a explicar os altos níveis de *stress* (Vilela & Nascimento, 2003).

Tabela 12

Expostos e não expostos por categoria de trabalho grupo 3

	Categoria	Não Exposto	Exposto	Total
Estágio/Trabalho	Trabalha em empresa de contabilidade	100 (94,3%)	6 (5,7%)	106 (25,5%)
	Outras categorias de empresa, na área contábil	82 (97,6)	2 (2,4%)	84 (20,2%)
	É empresário do ramo de contabilidade	2 (100,0%)	0 (0,0%)	2 (0,5%)
	Trabalha em empresa de auditoria externa	46 (93,9%)	3 (6,1%)	49 (11,8%)
	Outras categorias de empresa, em outras áreas	106 (98,2%)	2 (1,9%)	108 (20,0%)
	Outros	27 (93,1%)	2 (6,9%)	29 (7,0%)
Não trabalha/ só estuda	Outros	2 (100,0%)	0 (0,0%)	2 (0,5%)
	A família banca os estudos	25 (92,6%)	2 (7,4%)	27 (6,5%)
	Detentor de bolsas	9 (100,0%)	0 (0,0%)	9 (2,2%)
Total		399 (95,9%)	17 (4,1%)	416 (100,0%)

Nem todos conseguem lidar com o alto nível muitas vezes exigido (Marion, 2003). A Tabela 13 indica que os alunos da IES C continuam com os maiores índices de exposição, de 8,4%. Constatou-se 7,9% de exposição na IES D, 4,8 na F, 3,1% na G, 2,3% na A, 2,0% na B e 1,9% na E.

O resultado cíclico encontrado nos grupos 2 e 3, em que os alunos da IES C relataram maiores índices de exposição a Burnout continua sendo explicado pelas exigências da IES. Ao buscarem formar contadores qualificados e que atendam às demandas do mundo do trabalho, algumas IES podem exigir maiores esforços e dedicação. Esta possível exigência pode causar o constatado por Carvalho, Silva e Holanda, (2006), em que 44,0% dos formados e atuantes na área contábil relataram não possuir capacidade técnica suficiente para exercerem suas atividades.

Quanto à responsabilidade das IES, Teodoro *et al.* (2009), Holland (2000) e Marion (2003) alertam que não basta contribuir para inserir o profissional no mundo do trabalho, munido do diploma de graduação. São necessárias competências e habilidades que subsidiem as demandas das organizações. Além destas responsabilidades, espera-se que as IES promovam maior desenvolvimento das habilidades e competências, elevando as exigências e cobranças a seus estudantes.

Tabela 13

Expostos e não expostos por IES grupo 3

Instituição	Não Exposto	Exposto	Total
A	85 (97,7%)	2 (2,3%)	87 (20,9%)
G	93 (96,9%)	3 (3,1%)	96 (23,1%)
B	50 (98,0%)	1 (2,0%)	51 (12,3%)
C	65 (91,6%)	6 (8,5%)	71 (17,1%)
E	51 (98,1%)	1 (1,9%)	52 (12,5%)
F	20 (95,2%)	1 (4,8%)	21 (5,1%)
D	35 (92,1%)	3 (7,9%)	38 (9,1%)
Total	399 (95,9%)	17 (4,1%)	416 (100,0%)

Maslach, Jackson e Leiter (2010) sugerem que a baixa realização profissional pode explicar as alterações na Eficácia Profissional. A Tabela 14 aponta para 11,8% dos que não se sentem capacitados profissionalmente e manifestaram sinais de exposição, além dos 2,4% que se sentem aptos para o exercício da função. Esses estudantes relataram alterações nas três dimensões, e por isso merecem mais atenção.

Tabela 14

Expostos e não expostos por capacitação profissional grupo 3

Capacitação Profissional	Não Exposto	Exposto	Total
Não	67 (88,2%)	9 (11,8%)	76 (18,3%)
Sim	332 (97,6%) (97,65%)	8 (2,4%)	340 (81,7%)
Total	399 (95,9%)	17 (4,1%)	416 (100,0%)

A Tabela 15 sintetiza os resultados do modelo de regressão logística, usando o método de seleção de variáveis *stepwise* a um nível de significância de 5%.

Tabela 15

Resultado Do Modelo De Regressão Logística

Parâmetro	Categoria	Estimativa	Erro Padrão	p-valor
Intercepto		-2,7138	0,2555	<,0001*
Instituição categoria	C / D	0,6319	0,2561	0,0136*
Capacitação Profissional	Não	0,8790	0,2561	0,0006*

*Variáveis significativas a 5% de significância.

Tabela 16

Odds Ratio

Variáveis	Burnout		Odds Ratio
	Não Expostos	Expostos	
Instituição categoria			
C / D	100 (91,74%)	9 (8,26%)	3,539 (1,297; 9,657)*
Outros	299 (97,39%)	8 (2,61%)	1
Capacitação Profissional			
Não	67 (88,16%)	9 (11,84%)	5,801 (2,126; 15,832)*
Sim	332 (97,65%)	8 (2,35%)	1

*Variáveis significativas a 5% de significância.

Das informações da tabela acima, nota-se que:

- Para a variável Instituição: ser estudante das IES C e D aumenta em 3,539 vezes a chance de estar exposto a Burnout do que estudar nas outras IES incluídas na pesquisa;
- Para a variável Capacitação Profissional: não se sentir capacitado para o exercício da profissão aumenta em 5,801 vezes a chance de estar exposto a Burnout do que se sentir capacitado.

Além disso, ressalta-se que no teste de Hosmer e Lemeshow (1980), os resultados sugerem que o modelo ajustado é adequado (não rejeitou a hipótese nula, p-valor de 0,7812 e 0,6551, respectivamente).

5. Conclusões

Burnout resulta de *stress* crônico, que leva a alteração nas dimensões Exaustão Emocional, Descrença e Eficácia Profissional. Para identificar se a prevalência e os fatores laborais, sociodemográficos e acadêmicos contribuíam significativamente para a exposição a Burnout em ultimoanistas de Ciências Contábeis de sete IES da cidade de São Paulo, realizou-se a pesquisa com 419 estudantes. Destes, 46,3% relataram alteração na Exaustão Emocional, 11,2% alteração na Descrença e 31,3% alteração na Eficácia Profissional.

Nos dois grupos analisados, as variáveis mais significativas para distinguir entre os possíveis expostos e não expostos ao risco de Burnout foram IES e capacitação profissional. Os achados da pesquisa permitiram responder à questão formulada e confirmar a hipótese de que há diferenças significativas entre os grupos da amostra expostos a Burnout, em função de suas categorias de trabalho e das IES em que estudam.

A sociedade e as organizações exigem mais que um apurador de dados. Elaborar relatórios contábeis e financeiros é tarefa comezinha, o futuro contador precisa traduzir, interpretar informações e adequá-las com a eficiência e rapidez requerida aos processos decisórios. Este cenário pode ocasionar o stress laboral, evoluindo para Burnout.

Os alunos das IES C e D relataram maiores chances de exposição nos dois grupos. A necessidade de manter ou aumentar a nota do ENADE e de zelar pelo nome da IES faz com que a IES eleve as exigências aos alunos. Parte dos alunos considerou-se profissionalmente incapaz. Dentre os que se consideram capacitados foram constatadas falhas na Eficácia Profissional.

Os achados sugerem a necessidade de ações preventivas que possam mitigar os sintomas identificados. A busca pelo bem-estar, a saúde física e mental, as melhorias nas condições de trabalho, a qualidade de vida, entre outras atitudes, são ações essenciais para reduzir a quantidade de trabalhadores que adoecem gradativa e silenciosamente.

Os resultados obtidos estão adstritos à amostra estudada. Recomenda-se que outros interessados explorem o tema em outras IES da mesma região ou de outras localidades, com o intuito de aprofundar e analisar, de forma comparativa e complementar, os resultados obtidos. A continuidade nas pesquisas contribuirá para a identificação precoce, a prevenção e, quando for o caso, a indicação dos tratamentos para a Síndrome de Burnout.

Referências

- Alberton, L., & Beuren, I. M. (2002). A formação comportamental de auditores contábeis independentes: um estudo multicaso - *Revista Eletrônica de Ciências Administrativas*, 1(2), pp. 1-15.
- Back, C. M., Moser, A. M., & Amorim, C. (2009) Burnout e autoestima em estudantes de direito, IX Congresso Nacional de Educação e o Encontro Sul Brasileiro de Psicopedagogia. Curitiba, Paraná, Brasil, 3.
- Borges, A. M. B., & Carlotto, M.S. (2004). Síndrome de Burnout e fatores de estresse em estudantes de um curso técnico de enfermagem. *Aletheia*, 19, pp. 45-56. Recuperado em 20 de junho, 2016, de http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-03942004000100005&lng=pt&tlng=pt.
- Borges, F. J., Miranda, B. S., & Casado, T. (2010) Desenvolvimento da carreira: Trabalho, família e outras dimensões do projeto de vida da pessoa. In: J.S. Dutra (Org.), *Gestão de carreiras na empresa contemporânea*, pp. 172-189. São Paulo: Atlas.
- Bosqued, M. (2008). *Quemados el síndrome de Burnout: Que és y como superarlo*. Barcelona: Paidós.
- Caballero C. C., Abello, R., & Palacios S. J. (2007). Relación del burnout y el rendimiento académico con la satisfacción frente a los estudios en estudiantes universitarios. *Avances en Psicología Latinoamericana*, 25(2), pp. 98-111.
- Camargo, R. G., & Silva, S. M. M. (2006). Aprendizagem de adultos e pensamento crítico nos cursos de Ciências Contábeis. In: Peleias, I. R. (Org). *Didática do ensino da contabilidade – aplicável a outros cursos superiores*. São Paulo, Saraiva.
- Carlotto, M. S., Nakamura, A. P., & Câmara, S. G. (2006). Síndrome de Burnout em estudantes universitários da área da saúde. *Psico*, 37(1), pp. 57-62.
- Carlotto, M. S., & Câmara, S. G. (2006). Características psicométricas do Maslach Burnout Inventory – Student Survey (MBI_SS) em estudantes universitários brasileiros. *PSICO-USF*. 11(2), pp. 167-173.
- Carlotto, M. S. & Câmara, S. G. (2008). Preditores da Síndrome de Burnout em estudantes universitários. *Pensamiento Psicológico*, Cali, 4(10), pp. 101-109.
- Carlotto, M. S., Câmara, S. G., Otto, F. & Kauffmann, P. (2009). Síndrome de Burnout e coping em estudantes de Psicologia. *Boletim de Psicologia*, 59(131), pp. 167-178.

- Carvalho, J. R. M., Silva, M., & Holanda, F. M. A. (2006). Perspectivas dos formandos do curso de ciências contábeis em relação ao mercado de trabalho de uma IES pública no estado do Rio Grande do Norte. *Encontro Nacional De Pós-Graduação Em Administração*. Salvador, Bahia, Brasil. 30. Recuperado em 10 novembro, 2016 de <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-epqb-1220.pdf>
- Casserley, T., & Megginson, D. (2009). *Learning from Burnout*. Oxford: Elsevier.
- Cooper, C. L., & Marshall, J. (1978). *Sources of managerial and collar e stress*. New York: Wiley.
- Dutra, J. S., & Veloso, E. F. R. (2010). Evolução do conceito de carreira e sua aplicação para a organização e para as pessoas. In: J. S. Dutra (Org.), *Gestão de carreiras na empresa contemporânea*, 1, pp. 3-39. São Paulo: Atlas.
- Ferreira, M. A. A. (2010). Orientação profissional. In: J. S. Dutra (Org.). *Gestão de carreiras na empresa contemporânea*, pp. 155-171, São Paulo: Atlas.
- França, A. C. L. & Rodrigues, A. V. (2012). *Stress e trabalho uma abordagem psicossomática*, (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Freudenberger, H. J. (1975). The staff burn-out syndrome in alternative institutions, *psychotherapy: theory, research and practice*, 12(1), pp. 73-82. doi:10.1037/h0086411
- Hernandes, A. (2011). O estresse e o profissional da contabilidade. *Marketing contábil*. Recuperado em 10 novembro, 2016 de <http://www.andersonhernandes.com.br/2011/07/02/o-estresse-e-o-profissional-contabi/>
- Holland, C. B. (2000). A profissão de contador na atualidade, e sugestões para o seu futuro. *Revista da Associação de Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade*. Recuperado em 10 novembro, 2016 de www.aicpa.org/edu/corecomp.htm
- Hosmer, D. W. & Lemeshow, S. (1980). Goodness-of-fit tests for the multiple logistics regression model. *Communications in statistics: Theory and methods*, New York., 9(10), pp. 1043-1069.
- Kalbers, L. P. & Forgy, T. J. (2005). Antecedents to Internal Auditor BURNOUT. *Journal of Managerial Issues*; 1(17) pp. 101.
- Larson, L. L. (2001). Gender differences in internal auditor job Burnout. *Internal Auditing*; 26(1) pp.11.
- Law, D. W. (2010). A Measure of Burnout for Business Students. *Journal of Education for Business* 85, pp.195-202. doi:10.1080/08832320903218133
- Leal, E. A., Miranda, G. J. & Carmo, C. R. S. (2011). Teoria da autodeterminação: uma análise da motivação dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 24(62), pp.162-173.
- Marion, J. C. (2003). Preparando-se para a Profissão do Futuro. Recuperado em 10 novembro, 2016 de <http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/134>
- Maroco, J. & Tecedero, M. (2009). Inventário de Burnout de maslach para estudantes portugueses. *Psicologia, Saúde e Doenças*. 10(2), pp. 227-236.
- Martins, H.T. (2010). *Gestão de Carreiras na era do conhecimento: Abordagem conceitual e resultados de pesquisas*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Martínez, I. M. M., Silva, A.L., Pinto, A.M., Soria, M.S. & Schuller, S. (2002). Burnout en estudiantes universitarios de España y Portugal un estudio transcultural. *Ansiedad y estrés*, 8, pp. 13-23.
- Martínez, I. M. M., & Pinto, A. M. (2005). Burnout en estudiantes universitarios de España y Portugal y su relación com variables académicas. *Aletheia*, 21, pp. 21-30.

- Maslach, C.; Jackson, S. E. & Leiter, M. P. (2010). *MBI maslach Burnout inventory, manual*. (3ª ed.) Palo Alto, CA.
- Matsuura, A. A. (2008). *Motivações e dificuldades de estudantes do curso de ciências contábeis no período noturno da cidade de São Paulo*. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Mccullagh, P. Nelder, J. A. (1989). *Generalized Linear Models*. 2nd ed. London: Chapman and Hall/CRC.
- Megginson, L. C., Mosley, D. C., & Pietri P. H. Jr., (1986). *Administração conceitos e aplicações*. São Paulo: Harper & Row do Brasil.
- Monte, P. R. G. (2005). *El síndrome de quemarse por el trabajo Burnout*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Nelder, J. A., & Wedderburn, R. W. N. (1972). Generalized linear models. *Journal of the Royal Statistical Society*, [S.I], 135(3), pp. 370-384. doi:10.2307/2344614
- Nossa, V. (1999). A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da Contabilidade. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade, 9.
- Nunnally, Jc C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Teory*. 3 ed. New York: McGraw-Hill.
- Peleias, I. R., Petrucci, V. B. C., Garcia, M. N., & Silva, D. (2008). Pesquisa sobre a percepção dos alunos do 1º. Ano de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo em relação às dificuldades por eles percebidas no período noturno. *Revista Universo Contábil*, 4(1), pp. 81-94.
- Pereira, A.M.T.B. Jiménez-Moreno, B., Kurowski, C.M., Amorim, C.A., Cartollo, R.S., Garrosa, E.S. & González, J.L. (2010). *Burnout: Quando o trabalho ameaça o bem estar do trabalhador*. (4º ed.) São Paulo: Casa do Psicólogo.
- Pires, C. B., Ott, E., & Damacena, C. (2010). A formação do Contador e a demanda do mercado de trabalho na Região Metropolitana de Porto Alegre (RS). *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 7(4), pp. 315-327. doi:10.4013/base.2010.74.05
- Reinhold, H. H. (2002). O Burnout. In: M. Lipp, (Org.), *Stress do professor*. (pp. 63-80). Campinas: Papirus.
- Schaufeli, W. B., Marínez, I. M., Pinto, A. M., Salanova, M. & Bakker, A. B. (2002). Burnout and engagement in university students. *A Cross National Study*, 33 (5), pp.464-481.
- Shiron, A. (1989). Burnout in work organizations. In *Cooper, C.L. Robertson, I. International Review of Industrial and Organizational Psychology*. New York: Wiley & Sons, pp. 25-48.
- Shulke, A.P., Tarouco, A.M., Koetz, A., Ivana, A & Carlotto, M.S. (2011). A Síndrome de BURNOUT em Estagiários de Fisioterapia. *Revista Diversitas – Perspectivas em Psicologia*, 7(1), pp. 167-177.
- Silva, R. M. P. (2008). Percepção de formandos em ciências contábeis sobre sua preparação para o ingresso no mercado de trabalho: um estudo no âmbito do Distrito Federal. Dissertação de mestrado, *Universidade de Brasília*, Brasília, Distrito Federal, Brasil.
- Sothe, A., Bieger, E.I., Hein, N.S., Domingues, M.J.C.S. (2012). Satisfação e perspectiva profissionais dos acadêmicos dos cursos de Administração e de Ciências Contábeis de uma Instituição de ensino de Santa Catarina. *RBC-Revista Brasileira de Contabilidade*, 196, pp. 53-65.
- Sweeney, J. T. & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job Burnout. *Behavioral Research in Accounting*. Sarasota. (14) pp. 223-245. doi:10.2308/bria.2002.14.1.223
- Tarnowski, M., & Carlotto, M. S. (2007). Síndrome de Burnout em estudantes de Psicologia, *Temas em Psicologia*, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brasil. 15(2) pp. 173-180.

- Teodoro, A. F. O, Teodoro, J.C., Ribeiro Filho, J.F. & Cunha, S.A. (2009). Empregabilidade e (in)formação: Um estudo sobre os fatores que impactam as atividades dos contadores no município de Recife – Pernambuco, *Congresso Virtual Brasileiro de Administração*, 6. Recuperado em 10 novembro, 2016 de http://www.convibra.com.br/2009/artigos/138_0
- Vasconcelos, R. P., Castro, C.A., Moura Neto, A.R., Rocha, S.G., Barros, A.R.C. & Abdon, A.P.V. (2012) A ocorrência da síndrome de Burnout nos acadêmicos do último ano do curso de fisioterapia. *Revista Fisioter S fun*, Fortaleza. Ceará, Brasil, 1(1), pp. 42-46.
- Villela, L. E., & Nascimento, L. M. F. (2003). Competências pós-industriais exigidas pelas empresas a estagiários e recém formados, *Encontro Nacional Da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração (ANPAD)*, Atibaia. Recuperado em 10 novembro, 2016 de www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/GRT/2003_GRT1662.pdf

A Visão da Academia e do Mercado de Trabalho sobre o Ensino da Auditoria

Resumo

O objetivo deste trabalho foi identificar a percepção do ensino de auditoria sob o enfoque da academia e do mercado de trabalho, com base na avaliação da importância dada por profissionais e docentes aos principais aspectos conceituais e normativos da área de auditoria. Para alcançar o objetivo proposto, coletou-se a percepção dos docentes responsáveis pela disciplina de auditoria e dos auditores atuantes no mercado de trabalho por meio de um questionário estruturado na forma de uma escala *Likert*. A amostra da pesquisa compreendeu todas as universidades federais e estaduais que possuem o curso de Ciências Contábeis e todas as empresas de auditoria cadastradas no banco de dados da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As respostas obtidas foram tratadas por meio dos testes não paramétricos de *Mann-Whitney* e a *Correlação de Spearman*. Os resultados demonstram, que em, aproximadamente, 75% dos assuntos levantados neste trabalho, a academia tende a corresponder à expectativa que o mercado possui acerca da importância dada a tais conteúdos dentro da disciplina de auditoria. As principais diferenças encontradas dizem respeito a assuntos relacionados ao *Assurance Service*, Auditoria de Entidades sem Fins Lucrativos, Auditoria de Órgãos Governamentais, Controle de Qualidade e Auditoria de Sistemas de Informação, os quais não recebem a ênfase dentro da academia, de acordo com a perspectiva do mercado. Os resultados aqui apresentados podem ser utilizados para que os professores avaliem a disposição dos conteúdos abordados dentro da disciplina, considerando a relevância atribuída pelo mercado.

Palavras-Chave: Ensino. Auditoria. Tópicos de Auditoria.

Jhonatan Hoff

Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Bloco F, Trindade, Florianópolis (SC), CEP: 88040-970.
E-mail: jhonatanhoff@hotmail.com

Luiz Alberton

Doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Professor da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário, Centro Socioeconômico, Bloco C, Trindade, Florianópolis (SC), CEP: 88040-970.
E-mail: luiz.alberton@ufsc.br

Rita de Cássia Correa Pepinelli Camargo

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Bloco F, Trindade, Florianópolis (SC), CEP: 88040-970.
E-mail: ritapepinelli@hotmail.com

1. Introdução

Os últimos anos foram representados pelo período mais dinâmico e turbulento da história da auditoria. A expansão dos mercados a níveis globais, somada a escândalos financeiros, os quais culminaram no fracasso da Enron e na derrocada da Arthur Andersen, além da aprovação da Lei *Sarbanes-Oxley* e da criação do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, trouxeram mudanças substanciais na profissão do auditor. Posterior a tais eventos no contexto internacional, um novo padrão contábil passou a ser preconizado no Brasil a partir do advento da Lei n.º 11.638/2007, a qual versa sobre a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade também conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, as quais conduzem a mudanças importantes quanto à mensuração, ao reconhecimento e à divulgação das operações realizadas pelas empresas (Nogueira Júnior, Jucá & Macedo, 2010).

Com base nesses episódios, Castañeda, Carvalho & Lisboa (2007) citam que a profissão de auditoria no Brasil se insere nesse contexto de convergência por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) em busca de um alinhamento, não somente no que diz respeito às IFRS, mas, principalmente, com as Normas Internacionais de Auditoria. Como resultado de tal processo, a tendência é de que a atividade de auditoria passe a acompanhar as tendências mundiais no sentido prático e normativo.

Indiretamente, tais modificações exercem um impacto no ensino de auditoria. Na mesma medida que a prática profissional busca evoluir para atender as demandas do mercado, o processo de ensino de auditoria precisa ser continuamente reavaliado, para que assim ele possa preparar adequadamente os futuros profissionais da área (Armitage, 2008). E é justamente nesse ponto que reside o maior desafio dos cursos de Ciências Contábeis – projetar os currículos e conteúdos de forma que esses atendam às necessidades e evoluções da profissão. Particularmente, no caso da auditoria, percebe-se a existência de uma lacuna entre o ensino e a prática (Dombrowski, Smith, & Wood, 2013; Silva, 2008).

No que se refere às modificações no campo profissional, o ensino de auditoria permaneceu alheio às evoluções da economia, distanciando-se abruptamente das práticas do mercado, conforme assinalado por alguns autores, como Armitage (2008), Chaffey, Peursem e Low (2011), Dombrowski *et al.* (2013), Humphrey (2008), Johnson, Baird, Caster, Dilla, Earley e Louwers (2003), Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002). No Brasil, o ensino de auditoria não passou por nenhuma atualização relevante nos últimos cinquenta anos, sendo que o crescimento da profissão na área não foi devidamente correspondido pelos cursos de Ciências Contábeis, conforme asseveram Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002).

Apesar da importância da profissão, tendo em vista que será o auditor o responsável por assegurar a confiabilidade das demonstrações financeiras aos usuários da informação contábil, Silva (2008) e Armitage (2008) ressaltam que as pesquisas que buscam identificar o processo de ensino em auditoria ainda são incipientes, mesmo no âmbito internacional. No Brasil, os estudos na área preocuparam-se, principalmente, com a avaliação de aspectos curriculares e as perspectivas do mercado de trabalho, como, por exemplo, os trabalhos de Madeira (2001), Ricardino Filho, (2002, 2003), Silva (2008) e Veiga, Borges e Amorim (2014).

Frente às crescentes exigências do mercado, surge a necessidade de que as instituições de ensino, responsáveis pela formação dos futuros auditores, sejam alvo de uma criteriosa análise, sobretudo em relação à avaliação do ensino, com vistas a mitigar as diferenças entre a academia e as expectativas do mercado (Silva, 2008; Machado, Machado & Guerra, 2014).

Nesse sentido, levanta-se o seguinte questionamento: **qual é a percepção dos docentes e dos profissionais da área acerca do ensino de auditoria?** Frente a tal questionamento, este trabalho tem como objetivo identificar a percepção do ensino de auditoria, sob o enfoque da academia e do mercado de trabalho, com base na avaliação da importância dada por profissionais e docentes aos principais aspectos conceituais e normativos da área de auditoria.

A justificativa do trabalho encontra-se na importância de avaliar o conteúdo do ensino em auditoria, levando em consideração aspectos acadêmicos e profissionais. A comparação entre as expectativas do mercado e de docentes da área de auditoria, partindo da importância atribuída a determinados temas por cada um dos grupos, permite que o docente possa reavaliar o processo de ensino, sob a ótica de professores e de profissionais da área, identificando, dessa forma, quais são os assuntos tidos como mais relevantes entre os dois grupos. Tal abordagem, ainda, permite que as mudanças ocorridas no mercado de trabalho sejam absorvidas pela academia. Ademais, a presente comparação ainda fornece bases para que em um período linear sejam identificadas tendências no ensino de auditoria, bem como apontar as necessidades do mercado consideradas pelos profissionais da área (Armitage, 2008; Chaffey *et al.*, 2011).

Além desta breve introdução, faz-se a seguir a revisão da literatura em que são discutidos os conceitos fundamentais para o entendimento da pesquisa; são apresentados nas seções seguintes os procedimentos metodológicos e a descrição e análise dos dados; e por fim, as conclusões e recomendações para estudos futuros.

2. Referencial Teórico

2.1. O mercado e o ensino de auditoria

A expansão dos mercados em nível global, principalmente, a partir da década de 1990, iniciou um processo de mudança significativa na profissão de auditoria. Em um contexto globalizado, em que os investidores, os governos, os órgãos reguladores e outras partes interessadas exigem a divulgação de informações acuradas sobre as atividades realizadas pelas empresas, o escopo da auditoria extrapola a verificação das demonstrações contábeis de acordo com os princípios e normas previstos e passa a incorporar, além dessa, considerações sobre o desempenho, avaliação e gestão do risco, entre outros elementos (Johnson *et al.*, 2003). Adicionalmente, a atuação do auditor ainda é entendida por Niyama, Moraes da Costa, Alves Dantas & Ferreira Borges (2013) como fundamental para o funcionamento do mercado de capitais, em razão de oferecer a segurança sobre a fidedignidade das informações contábeis publicadas, contribuindo, assim, para um ambiente de maior confiança e credibilidade.

Somado as modificações nas relações empresariais, Armitage (2008) acrescenta que as principais mudanças no campo da auditoria surgiram com os escândalos financeiros no início dos anos 2000, os quais culminaram no fracasso da Enron e na derrocada da Arthur Andersen. Estes eventos suscitaram a criação da Lei Sarbanes-Oxley e do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*. Não obstante, no que se refere ao contexto brasileiro, um novo padrão contábil passou a ser preconizado a partir do advento da Lei n.º 11.638/2007, a qual versa sobre a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade também conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, as quais conduzem a mudanças importantes quanto à mensuração, ao reconhecimento e à divulgação das operações realizadas pelas empresas, principalmente, no que diz respeito aos aspectos ligados à: “(i) representação das demonstrações financeiras; e, (ii) essência econômica das transações como base de seu reconhecimento” (Nogueira Jr. *et al.*, 2010, p. 6).

Nesse sentido, Castañeda *et al.* (2007) acrescentam que como resultado do processo de convergência, a atividade de auditoria no Brasil tende a convergir de acordo com os padrões internacionais. A auditoria brasileira se insere nesse contexto a partir de uma cooperação mútua entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e, principalmente, com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à auditoria elaboradas de acordo com a sua equivalente internacional, emitida pelo *International Federation of Accountants (Ifac)*, também conhecidas como as NBC TAs.

Para Armitage (2008), tais mudanças no âmbito prático exercem impacto no ensino de auditoria. Na mesma medida que a prática profissional busca evoluir para atender as demandas do mercado, o processo de ensino precisa ser continuamente reavaliado, para que, assim, ele possa preparar adequadamente os futuros profissionais da área. Nesse sentido, Ricardino Filho (2002) destaca que para reduzir, a níveis aceitáveis, o risco de emitir opiniões inadequadas sobre as demonstrações contábeis sob exame, o desenvolvimento de ferramentas ou o entendimento das complexas relações empresariais não se faz suficiente, é preciso, primeiramente, que os profissionais sejam adequadamente preparados para a prática.

Frente a isso, Silva (2008) configura a universidade como uma instituição voltada para preparar futuros profissionais para o mercado de trabalho, sendo que a análise das mudanças que ocorrem a sua volta se tornam elemento indispensáveis na elaboração do projeto político-pedagógico, objetivando dessa maneira, formar profissionais de acordo com as exigências do mercado. Além disso, é importante que os cursos de Ciências Contábeis sejam capazes de formar profissionais aptos para interagir como agentes de mudança, em contínua evolução. E é justamente nesse ponto que reside o maior desafio dos cursos de Ciências Contábeis – projetar os currículos e conteúdos de forma que esses atendam às necessidades e evoluções da profissão. Desse modo, Armitage & Poyzer (2010) argumentam que a responsabilidade em manter os currículos atualizados recai, principalmente, sobre os professores, os quais devem estar atentos às mudanças da profissão, a fim de incorporá-las no cronograma de aula. Não obstante, Siriwardane, Kin Hoi Hu & Low (2014) argumentam que o sucesso no processo de formação consiste na compreensão acadêmica das necessidades do mercado.

Uma melhor compreensão de tais necessidades pode ser alcançada partindo da análise das informações apontadas sobre os profissionais atuantes no campo de auditoria sobre o conhecimento necessário para o exercício profissão. Consoante a isso, Humphrey (2008) enfatiza que, para o desenvolvimento do conhecimento em auditoria e para o avanço dos processos de ensino na área, pesquisadores e profissionais de auditoria devem trabalhar em conjunto para que tanto no âmbito teórico, quanto no prático fluam em único sentido. Entretanto, Chaffey *et al.* (2011) salientam que com demasiada frequência os profissionais são ignorados nas pesquisas.

Adicionalmente, Humphrey (2008), ao se referir ao contexto americano, considera como frustrante a pouca atenção dada por pesquisadores à lacuna existente entre o mercado de trabalho e o ensino de auditoria. O autor ainda ilustra que a investigação contemporânea em auditoria pode ser mais proveitosa, se focada diretamente sobre a compreensão da prática da auditoria e da influência das instituições reguladoras sobre a profissão. O autor argumenta a relutância dos investigadores em compreender a profissão sob uma dimensão mais crítica e menos quantitativa. Humphrey (2008) identifica que o campo científico na área tem se distanciado do entendimento do exercício a profissão. O autor argumenta que dentro da academia se sabe, relativamente, pouco sobre a prática, não obstante, a legitimidade do conhecimento em auditoria permanece pouco pesquisada. Para o autor, a maior dificuldade reside na aproximação da pesquisa com pontos específicos da prática.

O distanciamento entre a academia e o mercado de trabalho, no contexto da auditoria, já foi argumentado em trabalhos anteriores, como Armitage (2008), Chaffey *et al.* (2011), Dombrowski *et al.* (2013), Humphrey (2008), Johnson *et al.* (2003), Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002, 2003). Especificamente, no contexto brasileiro, Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002) asseveram que o ensino da auditoria no Brasil não passou por nenhuma atualização relevante nos últimos cinquenta anos, de forma que o ensino acadêmico tem se distanciado abruptamente das práticas do mercado, sendo que o crescimento da profissão na área de auditoria não foi devidamente correspondido pelos cursos de Ciências Contábeis.

Para o melhor entendimento, tanto da lacuna existente entre os dois contextos, quanto da precarização do ensino da auditoria citadas anteriormente, faz-se necessário discorrer sobre a contextualização curricular da disciplina de Auditoria dentro do curso de Ciências Contábeis, levando em consideração seu surgimento e as principais discussões a seu respeito.

2.2 Questões curriculares e pesquisas anteriores

O surgimento da disciplina de Auditoria no Brasil remonta ao ano de 1945, conforme explica Silva (2008). O autor cita que a auditoria foi, inicialmente, inserida nos cursos de Ciências Contábeis por meio do Decreto-Lei n.º 7.988 no ano de 1945, a qual foi denominada disciplina de Revisões e Perícia Contábil. Somente em 1992, quando já denominada disciplina de Auditoria Contábil, a disciplina passou a ser classificada como de conhecimento obrigatório.

No contexto brasileiro, as instituições de ensino superior possuem autonomia, conforme as diretrizes curriculares dos cursos em Ciências Contábeis, para determinar o conteúdo a ser abordado em seus planos de ensino (Machado *et al.*, 2014). A padronização curricular, para Madeira (2001), apresenta vantagens e desvantagens. Por um lado, currículos padronizados permitem que o ensino seja de certa forma, uniformizado, independente da instituição de ensino ou de sua localização. No entanto, a uniformidade por si só não é uma garantia de ensino ou sequer de aprendizado. O autor assevera que, quando demasiadamente padronizados, os currículos acabam por engessar o processo de ensino, limitando as possibilidades dos docentes, inclusive no que diz respeito ao uso da criatividade.

É importante destacar que para Silva e Moreira (2008, p. 7), “o currículo não se constitui em um elemento neutro de transmissão desinteressada do conhecimento social. Antes, o currículo está implicado em relações de saber, transmite visões sociais particulares e interessadas, produz identidades individuais e sociais particulares”. Dessa forma, os preparadores dos currículos devem encontrar, conforme Johnson *et al.* (2003), o equilíbrio entre o ensino, o desenvolvimento de competências e a construção da consciência profissional. Nesse sentido, Siriwardane *et al.* (2014) afirmam que a profissão de auditoria envolve um conjunto amplo de conhecimentos e competências, de forma que a formação dos futuros profissionais de auditoria não recaia exclusivamente nas universidades, sendo que as empresas de auditoria também possuem responsabilidade em desenvolver os conhecimentos, técnicas e competências dos auditores.

Quanto às competências comportamentais necessárias à maximização da eficiência e eficácia dos trabalhos realizados pelas empresas de auditoria, Camargo, Camargo, Dutra e Alberton (2014, p. 46) indicam que as competências atribuídas como mais importantes aos auditores variam, conforme o enquadramento funcional desses, sugerindo, assim, que essas “não são estáticas e que possivelmente as competências que são importantes no início da carreira do auditor podem ser substituídas por outras conforme esse profissional adquire mais experiência”. Nessa perspectiva, depreende-se que “combinando as competências transmitidas pelas instituições formais e as habilidades adquiridas por sua prática profissional e por suas iniciativas pessoais, em matéria de formação, o indivíduo torna-se agente e principal construtor de sua qualificação”, em que as universidades atuam como mediadoras em tal processo, no tocante ao incentivo à busca pelo conhecimento (Silva, 2008, p. 35).

No que concerne às questões relativas ao capital humano, incluindo o ensino e a formação de profissionais de auditoria, o *Advisory Committee on the Auditing Profession* (ACAP) elaborou, em 2008, um relatório fornecendo recomendações para a melhoria da profissão nos Estados Unidos. O comitê alerta que o vínculo entre a profissão e a academia é subdesenvolvido e recomenda a orientação dos currículos para o mercado, procurando evoluir continuamente para atender às necessidades da profissão. Adicionalmente, o comitê considera que a harmonia entre o ensino e a prática tem como consequência direta a melhoria da qualidade dos serviços de auditoria, uma vez que os novos profissionais estarão preparados para resolver problemas específicos da área.

Além do supracitado relatório, faz-se importante citar a criação do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*—ISAR ainda no ano de 1976, o qual tem como objetivo promover o fortalecimento da profissão contábil e, entre outros, discutir assuntos relativos à formação profissional (Silva, 2008).

Em 2011, o ISAR, por meio da *United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)*, divulgou a revisão de uma proposta curricular elaborada para o ensino da Contabilidade, buscando a concepção de um currículo global, a fim de possibilitar, além da harmonização do ensino da contabilidade, a formação de profissionais aptos a atuarem em um contexto globalizado. A proposta curricular oferecida pelo UNCTAD (2011, p.80-86), em seu item 3.8, no que diz respeito ao ensino da auditoria, preconiza a seguinte estrutura, a qual é apresentada neste trabalho de forma sintética:

- 3.8.1 Natureza, finalidade e extensão da auditoria
- 3.8.2 Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria
- 3.8.3 Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria
- 3.8.4 Estrutura Básica da Auditoria
- 3.8.5 Avaliação e Planejamento da Auditoria
- 3.8.6 Obtenção e Análise de Evidências
- 3.8.7 Realização da Auditoria
- 3.8.8 Estrutura do Relatório de Auditoria
- 3.8.9 Auditoria Interna-Objetivos e Funções

No tocante ao contexto brasileiro, a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), com base na Portaria CFC n.º 13/2006, elaborou uma Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a qual, no que tange à auditoria, preconiza a seguinte ementa:

Conceitos Básicos de Auditoria; Normas Técnicas e Profissionais de Auditoria; Planejamento de Auditoria; Seleção da Amostra e Avaliação de Risco; Controle Interno; Papéis de Trabalho; Pareceres de Auditoria; Auditoria das Contas Patrimoniais; Auditoria das Contas de Resultado; Relatórios de Auditoria; Revisão pelos Pares (FBC, 2008, p.69).

Para Ricardino Filho (2002), os dispositivos legais e o pronunciamento de órgãos de classe sobre a estrutura curricular denotam a preocupação em assegurar que os cursos superiores em Ciências Contábeis sejam ministrados de forma que seu arcabouço tenha uma ligação inerente à atividade, uma vez que a formação em Contabilidade é uma das prerrogativas para exercício da profissão de auditoria.

Quanto à agravante a lacuna teórico-prática existente, Ricardino Filho (2002) caracteriza a situação do ensino em auditoria no Brasil como, no mínimo, preocupante. O autor pondera que as disciplinas de auditoria ainda não possuem o destaque apropriado dentro do curso de Contabilidade, da mesma forma que a maioria dos docentes responsáveis pela disciplina não possuem a formação mínima de mestrado ou doutorado.

Além do mais, Chaffey *et al.* (2011) acrescentam que, ignorando a natureza complexa de diversos assuntos do currículo de auditoria, muitos programas de Contabilidade oferecem apenas um módulo relativamente curto voltado ao ensino da auditoria. Além disso, não há um consenso claro quanto ao que se deve ser ensinado ou quanto aos métodos de ensino que se devem ser empregados, criando, dessa forma, grande desafio para o educador.

Na pesquisa realizada por Ricardino Filho (2002), a qual teve como objetivo identificar se o ensino da disciplina Auditoria nas instituições de ensino superior brasileiras, demonstram condições de cumprirem seu papel de pré-qualificar minimamente os futuros militantes da área para o desempenho de seu papel, quer profissional, quer social, revelou que os docentes responsáveis pela disciplina possuíam pouca ou nenhuma experiência no mercado e tampouco formação na área ou haviam concluído cursos de mestrado ou doutorado. Além do mais, o autor identificou que o material utilizado para o apoio da disciplina contemplava práticas defasadas desde a década de 1990, as quais abordam apenas, de forma superficial, assuntos relacionados às Normas Internacionais de Auditoria, conceitos fundamentais, como relevância, risco de auditoria e amostragem estatística.

Buscando fazer um paralelo entre o ensino da auditoria dentro da academia e os cursos ministrados pelas principais empresas de auditoria em comparação a proposta curricular preconizada pelo ISAR, o autor encontrou evidências do descompasso existente entre a academia e o mercado. Entretanto, cabe ressaltar que nesse caso, as diferenças já são esperadas, uma vez que, enquanto as universidades estão voltadas ao ensino, em uma concepção mais abrangente, os treinamentos oferecidos pelas empresas de auditoria estão voltados especialmente ao lado tecnicista (Ricardino Filho, 2002).

No que diz respeito à averiguação da importância de temas específicos da disciplina de Auditoria, Armitage e Poyzer (2010) demonstram que os temas mais importantes para os professores são o risco de auditoria, a compreensão do controle interno, obtenção de evidências, entendimento das demonstrações financeiras e questões relacionadas à fraude. Enquanto, para os auditores, os resultados revelaram que os tópicos mais importantes são os riscos de auditoria, questões relacionadas à ética, à documentação de auditoria, à compreensão do controle interno e aos procedimentos analíticos.

Soares, Soares, Lanzarin e Casagrande (2012) identificaram que os conteúdos mais recorrentes nas ementas das disciplinas de Auditoria foram: “Conceitos Básicos de Auditoria” (100%), “Procedimentos e Técnicas de Auditoria” (92%), “Relatórios de Auditoria e Tipos de Auditoria”, com 88% de ocorrência cada; e os conteúdos menos recorrentes foram “Erros e Fraudes” (21%) e “Prática de Auditoria”, com (25%).

Na pesquisa de Silva (2008) o autor buscou analisar a percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil, bem como avaliar o estágio atual quanto a sua adoção como disciplina específica nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas IES do Brasil. Os resultados trazidos pelo autor apresentam divergências entre as opiniões de professores e profissionais de auditoria, principalmente, no que diz respeito à distribuição do conteúdo da disciplina, exigência de pré-requisitos e experiência profissional do docente.

Como observado, não foram encontradas pesquisas no âmbito nacional que busquem avaliar conteúdo do ensino em auditoria, levando-se em consideração aspectos acadêmicos e profissionais, conforme abordagem proposta neste trabalho. Portanto, ressalta-se a necessidade de uma pesquisa que busque identificar as expectativas do mercado e de docentes da área de auditoria, com a finalidade de fornecer subsídios para que a academia possa reavaliar o processo de ensino, levando-se em consideração aspectos apontados como relevantes pelo mercado de trabalho.

3. Procedimentos Metodológicos

De acordo com os preceitos metodológicos de Gil (2002), esta pesquisa caracteriza-se quanto à abordagem ao problema como predominantemente quantitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, pois buscou-se conhecer as opiniões de profissionais e docentes da área de auditoria acerca da importância dos conteúdos ministrados na disciplina de Auditoria. No que diz respeito aos procedimentos, esta pesquisa caracteriza-se como levantamento, pois questionou-se um grupo de professores e um grupo de profissionais da área, buscando tomar conhecimento sobre o problema estudado.

Este trabalho assemelha-se, em sua essência, ao estudo desenvolvido por Armitage (2010). Contudo para alcançar o objetivo proposto, elaborou-se, como instrumento de coleta de dados, um questionário baseado nos trabalhos de Armitage (2008), Armitage e Poyzer (2010), Silva (2008), nas propostas curriculares preconizadas pela *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) (2011) e pela Fundação Brasileira de Contabilidade (2009), além das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Independente (NBC PA) e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria (NBC TA) que foram elaboradas de acordo com a sua equivalente internacional emitida pelo Ifac, buscando, dessa forma, contemplar aspectos pedagógicos, conceituais, práticos e normativos.

O questionário foi estruturado na forma de uma escala *Likert* de cinco pontos (1 “pouca ênfase” – 5 “Muita ênfase”), contendo 44 tópicos acerca do ensino da auditoria, os quais foram distribuídos em seis grupos: (i) Ensino de Conceitos Gerais de Auditoria; (ii) Avaliação e Planejamento de Auditoria; (iii) Obtenção e Análise de Evidências; (iv) Execução do Trabalho de Auditoria; (v) Relatório de Auditoria; e (vi) Outras Áreas de Auditoria. Em cada um dos grupos havia a opção “outros tópicos”, caso o participante desejasse adicionar algum assunto não mencionado no questionário. O questionário também abordou questões relativas à formação e experiência profissional dos participantes. Também foi feita uma questão aberta, caso os respondentes tivessem interesse em manifestar outros aspectos relevantes que devem ser abordados pela disciplina de Auditoria e que não foram abordados no questionário.

Buscando identificar a percepção dos profissionais acerca da relevância de determinados assuntos no ensino de auditoria, foi solicitado aos auditores que atribuíssem à ênfase com a qual eles acreditavam que tais assuntos deveriam ser abordados na disciplina de auditoria. O mesmo questionamento foi feito, de forma muito semelhante, aos professores, contudo, solicitou-se que esses assinalassem os conteúdos apontados de acordo com a ênfase com que eles eram abordados durante a disciplina. Tanto o questionário enviado para os professores quanto para os auditores possibilitava aos respondentes que assinalassem a alternativa “O assunto não é abordado” e “O assunto não precisa ser abordado”, respectivamente. Em tais situações, atribuiu-se o valor de zero para o tratamento estatístico dos dados.

Para identificar a percepção dos auditores, a amostra selecionada para a pesquisa compreende 376 empresas de auditoria cadastradas no banco de dados da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Quanto aos professores, restringiu-se a amostra apenas às universidades públicas federais e estaduais reconhecidas pelo Ministério da Educação (MEC) que oferecem o curso de Ciências Contábeis, totalizando uma amostra com 72 universidades.

O questionário foi enviado aos auditores utilizando os e-mails cadastrados no banco de dados da CVM, enquanto o questionário correspondente aos professores foi encaminhado ao e-mail da coordenação do curso cadastrado no site das universidades, solicitando que o questionário fosse encaminhado aos professores responsáveis pela disciplina de Auditoria. Quando o e-mail do professor da disciplina era disponibilizado, o questionário foi encaminhado diretamente a ele. Os contatos foram consultados no dia 1º de junho de 2015 e os e-mails com o *link* da pesquisa foram encaminhados no dia 9 de junho de 2015 e reencaminhados no dia 22 de junho de 2015. Foram obtidas 13 respostas dos professores e 35 dos auditores, o que indica uma representatividade amostral de 18,05% e 9,30%, respectivamente.

As respostas obtidas foram tratadas com auxílio do *Microsoft Excel*® e do *software* estatístico SPSS®. Para testar a normalidade dos dados procedeu-se o teste de *Shapiro-Wilk* o qual rejeitou a hipótese de normalidade. Frente a isso, utilizou-se os testes não paramétricos de *Mann-Whitney* e a correlação de *Spearman* para avaliar as diferenças entre as respostas obtidas pelos dois grupos.

4. Análise dos Resultados

O perfil dos respondentes caracteriza-se por 27 (77%) auditores que trabalham em empresas de auditoria não *Big Four*; e 8 (23%) que trabalham em empresas *Big Four*. Quanto aos professores, 11 (85%) pertencem a universidades federais e 2 (15%) a universidades estaduais. A maior parte dos docentes possui a formação mínima de Mestrado (38%) e doutorado (46%), enquanto o restante possui apenas graduação ou especialização (16%). Ao contrário dos resultados apresentados por Ricardino Filho (2002), os docentes encarregados pela disciplina de auditoria, respondentes desta pesquisa, possuem em sua maioria mestrado e doutorado. Contudo, deve-se levar em consideração que tal constatação pode ser decorrente da amostra da pesquisa, que se limitou a universidades públicas federais e estaduais.

Do ponto de vista dos auditores, a formação mínima para o exercício da docência em auditoria é o mestrado (54%) ou, no mínimo, o nível de especialização (26%). Os níveis de graduação e doutorado foram assinalados apenas por dois respondentes cada. Três auditores, que responderam a pesquisa (9%), acreditam que os requisitos mínimos necessários para a docência na área advêm da prática de auditoria e não da academia. A maioria dos auditores (97%), com exceção de apenas um, concordam que a formação dos professores que ministram a disciplina de Auditoria nos cursos de graduação de Ciências Contábeis deve ser obrigatoriamente em Contabilidade. Tal perspectiva é correspondida pelos acadêmicos participantes da pesquisa, uma vez que todos os professores que responderam a pesquisa possuem formação em Contabilidade.

Os auditores foram questionados sobre qual deveria ser a experiência profissional do professor responsável pela disciplina de Auditoria, quase todos os respondentes (34), ou seja, 97% concordaram que o ideal seria que esses possuíssem, ao menos, experiência em uma empresa de auditoria independente. Do lado acadêmico, constatou-se que todos os professores respondentes possuem experiência na área contábil, entretanto, apenas dois (15%) atuaram como auditores independentes. Outros dois atuaram, exclusivamente, como contadores, enquanto os demais possuem experiência em controladoria e em departamentos de auditoria de empresas públicas e privadas.

A metodologia de ensino considerada pelos auditores como mais adequada envolve o conjunto de aulas expositivas, estudos de caso, resolução de exercícios e seminários. A mesma opinião foi compartilhada parcialmente pelos professores, os quais utilizam a união dessas metodologias como abordagem para desenvolvimento de suas aulas. Entretanto, percebeu-se que uma grande parcela desses faz tão somente o uso de aulas expositivas como abordagem para o processo de ensino e aprendizagem em auditoria.

Solicitou-se aos auditores que atribuíssem à ênfase que eles acreditam que deva ser dada aos assuntos relacionados ao ensino de conceitos gerais de auditoria abordados na disciplina. O mesmo questionamento foi feito de forma muito semelhante aos professores, contudo, solicitou-se que esses assinalassem os conteúdos apontados de acordo com a ênfase que é dada no conteúdo da disciplina.

A Tabela 1 evidencia as percepções acerca dos assuntos relacionados ao ensino de conceitos gerais de auditoria por cada um dos grupos investigados.

Tabela 1

Ensino de Conceitos Gerais de Auditoria

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney Sig.
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		
Ceticismo Profissional	5°	4,40	1,14	6°	4,231	1,01	0,17	0,404
Julgamento Profissional	6°	4,37	1,14	7°	4,231	1,01	0,14	0,490
Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria	2°	4,57	0,95	1°	4,769	0,44	-0,20	0,862
Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria	3°	4,46	0,98	3°	4,692	0,63	-0,24	0,520
Objetivos Gerais do Auditor	8°	4,23	1,03	2°	4,769	0,60	-0,54	0,600
Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria	4°	4,46	1,15	4°	4,538	0,66	-0,08	0,639
Requisitos de Certificação	9°	3,51	1,25	9°	3,692	1,03	-0,18	0,771
Requisitos Éticos	1°	4,63	0,55	5°	4,308	0,85	0,32	0,254
Responsabilidade Legal dos Auditores	7°	4,26	0,89	8°	4,154	0,90	0,10	0,679

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Fonte: dados da Pesquisa.

Conforme é possível visualizar na Tabela 1, dentro deste tópico, o assunto considerado como mais relevante pelos auditores diz respeito aos “Requisitos Éticos”. O mesmo item é considerado apenas como o quinto mais importante do ponto de vista dos docentes. Questões relacionadas à Ética também foram consideradas como um dos assuntos mais importantes a serem abordados em sala de aula, do ponto de vista dos auditores na pesquisa de Armitage (2008) e Armitage e Poyzer (2010). É importante destacar que o curso de Ciências Contábeis no Brasil possui a disciplina de Ética como componente curricular obrigatório. Não obstante, o currículo sugerido pela UNCTAD (2011) para o curso de Contabilidade, também cita a Ética como uma disciplina específica. Dessa maneira, mesmo que as diferenças entre as percepções dos docentes e profissionais a respeito de tal assunto não tenha se mostrado estatisticamente significativa, conforme o teste de *Mann-Whitney*, deve-se levar em consideração a possibilidade de que esse assunto não seja demasiadamente enfatizado dentro da disciplina de Auditoria frente ao fato da existência de uma disciplina especificamente voltada ao desenvolvimento da consciência ética e ao estímulo de práticas voltadas a mesma.

Quanto aos professores, constatou-se que dentro deste tópico, expõem com maior ênfase, assuntos relacionados à “Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria”. Tanto os auditores quanto os professores atribuem o mesmo grau de importância a assuntos relacionados a “Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria”, “Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria” e “Requisitos de Certificação”, sendo que ao último é atribuída a menor ênfase por ambos os grupos. Embora diferenças tenham sido constatadas nestes assuntos, nenhuma delas foi significativa, conforme o teste de *Mann-Whitney*.

A Tabela 2 apresenta as percepções dos auditores e professores sobre os assuntos relacionados à avaliação e planejamento da auditoria. Conforme observar-se na Tabela 2, enquanto os professores estão preocupados em enfatizar assuntos relacionados aos “Procedimentos Analíticos”, o mesmo tema não é avaliado com a mesma importância pelos auditores.

Tabela 2

Avaliação e Planejamento de Auditoria

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney Sig
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		
Ambiente Propício à Fraude	11º	3,83	1,25	6º	4,462	0,78	-0,63	0,089*
Análise das Demonstrações Financeiras	6º	4,14	1,12	9º	4,000	1,00	0,14	0,564
Avaliação do Controle de Risco	3º	4,26	1,01	4º	4,462	0,88	-0,20	0,418
Designação de Equipe Técnica e Cronograma	12º	3,80	1,05	12º	3,769	1,17	0,03	0,933
Entendimento da Estrutura Interna de Controle	7º	4,14	1,06	2º	4,692	0,63	-0,55	0,047**
Formas de Fraude	10º	3,86	1,14	11º	3,923	1,50	-0,07	0,575
Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	2º	4,37	1,11	7º	4,385	0,77	-0,01	0,572
Papéis de Trabalho	8º	4,11	1,37	8º	4,308	0,95	-0,19	0,949
Planejamento da coleta de evidências (amostragem de auditoria)	5º	4,17	1,12	5º	4,462	0,78	-0,29	0,527
Procedimentos Analíticos	4º	4,23	1,00	1º	4,692	0,63	-0,46	0,110
Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude	9º	4,06	0,94	10º	4,000	1,00	0,06	0,873
Risco de Auditoria	1º	4,43	1,09	3º	4,538	0,88	-0,11	0,606

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Nota: *,** Significante a 10% e 5%, respectivamente.

Fonte: dados da Pesquisa.

Ainda de acordo com a Tabela 2, os assuntos relacionados a “Formas de Fraude” e a “Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude” foram assinalados com graus semelhantes de importância. Da mesma forma, percebe-se a concordância por ambos os grupos na relevância de temas relacionados a “Planejamento da Coleta de Evidências” e “Designação de Equipe Técnica” e “Cronograma”.

Foram identificadas divergências significativas na importância atribuída ao “Entendimento da Estrutura Interna de Controle” (Tabela 2.), o qual é abordado com maior ênfase na disciplina, enquanto o assunto não é visto com tanta importância pelos auditores. Semelhante aos resultados encontrados pelo presente estudo, Armitage e Poyzer (2010) constata a mesma divergência quanto à importância atribuída por profissionais e professores ao “Entendimento da Estrutura Interna de Controle” no contexto americano.

Por outro lado, pode-se perceber ainda diferenças significativas, no que diz respeito ao entendimento do “Ambiente Propício a Fraude”, cujo assunto, apesar de ser o sexto mais enfatizado pelos professores dentro deste tópico, não é visto com a mesma importância por parte dos auditores. A maior relevância atribuída ao entendimento do “Ambiente Propício a Fraude” por parte dos professores, também foi identificada por Armitage e Poyzer (2010), os quais consideram que tal divergência corrobora a indicação de que a academia se preocupa com que o aluno entenda a forma com que o ambiente organizacional contribui para o processo fraudulento, fornecendo, assim, bases para o aperfeiçoamento de técnicas de detecção de fraude.

Na Tabela 3, pode-se visualizar as percepções dos auditores e professores sobre os assuntos relacionados à “Obtenção e Análise de Evidências”.

Tabela 3

Obtenção e Análise de Evidências

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney Sig.
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		
Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente	1º	4,26	0,98	1º	4,385	0,96	-0,13	0,642
Tipos e Formas de Evidências	2º	4,23	0,88	2º	4,308	0,85	-0,08	0,791
Métodos de Amostragem	3º	4,00	0,91	3º	3,923	1,19	0,08	0,931
Amostra Probabilística	4º	3,77	1,11	4º	3,846	1,14	-0,07	0,865
Amostragem Não Estatística	5º	3,66	1,11	5º	3,846	1,14	-0,19	0,620

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Fonte: dados da Pesquisa.

No que diz respeito à expectativa dos profissionais da área em contrapartida com a ênfase em que tópicos relacionados à “Obtenção e Análise de Evidências”, são abordados em aula, pode-se ver, conforme exposto na Tabela 3, que não foram verificadas diferenças significativas entre os grupos. Os dados apresentados na Tabela 3 demonstram um consenso, tanto do ponto de vista acadêmico, quanto do ponto de vista profissional, no que diz respeito a assuntos relacionados ao referido tópico, considerando que ambos os grupos atribuíram um grau de importância semelhante para cada item. É possível verificar que no que concerne à obtenção e análise de evidências, aos assuntos relacionados à Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente e Tipos e Formas de Evidências são avaliados como os assuntos que merecem maior atenção dentro da disciplina.

A Tabela 4, a qual demonstra a percepção dos auditores quanto à importância da abordagem de assuntos relacionados à “Execução do Trabalho de Auditoria” em comparação à profundidade que tais assuntos são abordados durante a disciplina de auditoria.

Tabela 4

Execução do Trabalho de Auditoria

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		Sig.
Papéis de Trabalho	2º	4,11	1,13	1º	4,385	0,87	-0,27	0,486
Organização do Trabalho de auditoria	4º	4,06	0,94	2º	4,077	0,64	-0,02	0,853
Continuidade Operacional	3º	4,06	0,94	3º	3,769	1,09	0,29	0,405
Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	6º	3,97	0,98	4º	3,769	1,17	0,20	0,599
Revisão de Eventos Subsequentes	8º	3,89	1,11	5º	3,692	1,60	0,19	0,971
Partes Relacionadas	5º	4,00	1,08	6º	3,308	1,75	0,69	0,247
Representações Formais	7º	3,97	0,95	7º	3,308	1,38	0,66	0,117
Controle de Qualidade	1º	4,14	1,00	8º	3,231	1,42	0,91	0,032**
Auditoria de Sistemas de Informação	9º	3,74	1,22	9º	2,308	1,84	1,44	0,010**

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Nota: ** Significante a 5%.

Fonte: dados da Pesquisa.

Como constatado na Tabela 4, diferenças significativas foram encontradas na perspectiva de temas relacionados ao “Controle de Qualidade” e “Auditoria de Sistemas de Informação”, visto que os *p-value* desses itens é inferior a 0,05, rejeitando, dessa forma, a hipótese de que tais itens sejam vistos com a mesma importância pelos grupos investigados.

Apesar de o item relacionado à “Auditoria de Sistemas de Informação” ter ocupado a mesma posição no *ranking* pelos dois grupos, percebe-se que essa temática é subavaliada por parte da academia, ou seja, enquanto os auditores tendem a atribuir a necessidade de maior aprofundamento desse conteúdo, a mesma opinião não é partilhada pelos professores, os quais não dedicam maior ênfase para esse tópico. Um possível motivo para tal diferença é explicado por Ricardino Filho (2003), o qual, ao analisar a bibliografia adotada dentro da disciplina de auditoria, constatou que os livros utilizados pelos professores remontam a década de 1990 e não abordam assuntos relacionados a sistemas de informação.

A opinião dos grupos sobre a abordagem de assuntos relacionados ao Relatório de Auditoria é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5

Relatório de Auditoria

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		Sig.
Estrutura do Relatório de Auditoria	1º	4,20	1,13	1º	4,923	0,28	-0,72	0,014**
Recomendações a Política de Gestão da Empresa	3º	4,03	1,12	3º	3,231	1,64	0,80	0,098*
Relatório sobre o Controle Interno	2º	4,03	1,07	2º	3,769	1,01	0,26	0,353

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Nota: *,** Significante a 10% e 5%, respectivamente.

Fonte: dados da Pesquisa.

Conforme apresenta a Tabela 5, mesmo que os itens tenham recebido a mesma classificação entre os grupos dentro do *ranking*, percebe-se que a ênfase com que os assuntos relacionados à “Estrutura do Relatório de Auditoria” e “Recomendações a Política de Gestão da Empresa” são abordados em aula, difere-se, significativamente, da ênfase com que os auditores acreditam que tal assunto mereça ser debatido. Percebe-se que a “Estrutura do Relatório de Auditoria” é visto com maior importância por parte dos professores, enquanto é atribuída uma importância significativamente maior as “Recomendações a Política de Gestão da Empresa”, por parte dos auditores.

No tocante à importância identificada por auditores em relação à abordagem de outras áreas de auditoria dentro da disciplina de Auditoria, verificou-se diferenças significativas entre as expectativas do mercado e o enfoque de tais assuntos dentro da academia, como pode ser visto na Tabela 6.

Tabela 6

Outras Áreas de Auditoria

Assunto	Auditores			Professores			DM	Mann Whitney
	Ranking	Média	DP	Ranking	Média	DP		Sig.
Assurance Services	1º	3,77	1,19	1º	2,231	2,01	1,54	0,014**
Auditoria de Entidades sem Fins Lucrativos	2º	3,74	1,09	2º	1,846	1,68	1,90	0,001***
Auditoria de Órgãos Governamentais	3º	3,71	1,07	3º	2,077	1,55	1,64	0,001***

Legenda: DP – Desvio Padrão; DM – Diferença de Média.

Nota: **, *** Significante a 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: dados da Pesquisa.

Com base nos resultados demonstrados na Tabela 6, constata-se que o grupo dos auditores tende a dar mais importância à abordagem de assuntos relacionados à *Assurance Services*, Auditoria de Entidades sem Fins Lucrativos e Auditoria de Órgãos Governamentais. Por outro lado, tais temas não são tratados com a mesma relevância dentro das universidades, dado que os assuntos referenciados nesse tópico receberam uma avaliação de importância muito inferior, por parte dos professores, quando se comparado aos auditores. A importância atribuída a esses itens deixa margem ao entendimento de que eles são abordados de forma periférica dentro da disciplina de Auditoria ou, ainda, em muitas vezes, nem mesmo são levantados em aula. Percebe-se nesse campo, que a academia não corresponde às expectativas do mercado, quanto ao aprimoramento de assuntos voltados a outras áreas de auditoria.

As respostas obtidas pelos dois questionários, foram submetidas ao teste de correlação de *Spearman*, para identificar a concordância entre os dois grupos acerca dos temas apontados no levantamento. O teste de *Spearman* apresentou uma correlação positiva e significativa entre os dois questionários ao nível tolerado de erro de 0,05 (coeficiente = 0,757, $p = 0,000$). Ou seja, em aproximadamente 75% dos conteúdos abordados no questionário, os professores tendem a enfatizá-los na mesma medida que os auditores acreditam que esses devam ser enfatizados dentro da disciplina de Auditoria, demonstrando, dessa forma, a existência de certa concordância quanto aos assuntos mais importantes na disciplina de Auditoria.

Na sequência, a pesquisa buscou identificar opiniões pessoais de cada um dos respondentes acerca do ensino de Auditoria, por meio de uma questão aberta. Por parte dos professores, inicialmente, os depoimentos apontam problemas relacionados à carga horária da disciplina, a qual não dispõe de tempo suficiente para o devido aprofundamento nas questões mais relevantes da área de auditoria, tampouco possibilita a contextualização teórico-prática, considerada, por alguns dos professores respondentes, como fundamental. Não obstante, os auditores argumentam que no vasto campo de atuação da auditoria, o ensino desse ramo do conhecimento dentro da universidade limita-se a uma contextualização mais genérica e superficial. A pesquisa de Silva (2008) identificou que a carga horária média da disciplina é de 86 horas/aulas, contudo, o autor considera que o ideal para o aprendizado seria uma carga horária média de 190 horas/aulas. Além de Silva (2008), os trabalhos de Chaffey *et al.* (2011) e Ricardino Filho (2002) já haviam levantado preocupações acerca da carga horária da disciplina, a qual está muito abaixo do mínimo necessário para a devida abordagem dos temas requeridos pela área.

A preocupação com a abordagem prática dos conhecimentos em auditoria fica evidente nas contribuições feitas pelos auditores, os quais elegem requisitos técnicos como essenciais dentro da grade curricular da disciplina de Auditoria. Contrapondo tal posicionamento, a colaboração deixada pelos professores deixa implícita a preocupação em oferecer direcionamentos teórico-práticos que possibilitem a resolução de problemas eminentes no cotidiano empresarial, que vão além da operacionalização de técnicas. Adicionalmente, foram apontados pelos professores o uso de debates em forma de seminário sobre a produção científica em auditoria como metodologia de ensino.

Os auditores respondentes ainda levantaram a necessidade do enfoque sobre o ambiente de Auditoria Independente no Brasil e no mundo, envolvendo questões relacionadas à estrutura organizacional e ao seu funcionamento. Do ponto de vista dos professores, além dos elementos levantados pelos auditores, os docentes consideram, também, importante à abordagem sobre antecedentes históricos da auditoria, tanto no Brasil como no contexto mundial, além da discussão de escândalos corporativos que foram deflagrados nos últimos anos. Frente a isso, alguns auditores, ainda, enfatizam a relevância de se abordar temas como “*Compliance*” e “*Due Dilligence*”, além de um maior aprofundamento nas normas NBC TA e PA. Os auditores ainda levantaram a importância da discussão acerca do Princípio da Independência dentro da disciplina de Auditoria, sendo esse considerado, pelos auditores, como um princípio fundamental para o exercício da profissão de auditoria.

5. Conclusões

O objetivo deste trabalho foi identificar a percepção do ensino de Auditoria, sob o enfoque da academia e do mercado de trabalho, com base na avaliação da importância dada por profissionais e docentes aos principais aspectos conceituais e normativos da área de auditoria. Para alcançar o objetivo proposto, foi enviado um questionário aos docentes responsáveis pela disciplina de auditoria e aos auditores atuantes no mercado de trabalho. Os resultados demonstram que em, aproximadamente, 75% dos assuntos levantados neste estudo, a universidade tende a corresponder a expectativa que o mercado possui acerca da importância dada a tais conteúdos dentro da disciplina de auditoria.

As diferenças mais significativas percebidas entre a opinião dos grupos referem-se principalmente a assuntos ligados ao “Assurance Service”, à “Auditoria de Entidade sem Fins Lucrativos”, à “Auditoria de Órgãos Governamentais”, ao “Controle de Qualidade”, à “Auditoria de Sistemas de Informação” e, à “Recomendações a Política de Gestão da Empresa” os quais o mercado acredita que deveriam ser mais enfatizados dentro da disciplina de auditoria do que de fato são. Por outro lado, professores tendem a atribuir maior importância a assuntos relacionados à “Estrutura do Relatório de Auditoria”, ao “Entendimento da Estrutura Interna de Controle” e ao “Ambiente Propício à Fraude” do que o mercado acredita ser realmente necessário.

Os resultados ainda indicam que os professores enfrentam problemas relativos à carga horária da disciplina, impossibilitando, dessa maneira, o devido aprofundamento nos conteúdos necessários ao exercício da prática de auditoria, tampouco possibilita que o docente aborde a tão desejada contextualização teórico-prática, limitando o ensino da auditoria a uma visão mais generalista e superficial. Chaffey *et al.* (2011), Silva (2008) e Ricardino Filho (2002) já haviam levantado preocupações acerca da carga horária da disciplina, a qual está muito abaixo do mínimo necessário para a devida abordagem dos temas requeridos pela área.

Percebeu-se uma evolução no que diz respeito à qualificação do corpo docente da disciplina de auditoria, quando se comparado aos resultados da pesquisa de Ricardino Filho (2002), o qual identificou que, apenas uma pequena parcela dos docentes encarregados pela disciplina possuíam mestrado ou doutorado. Os respondentes desta pesquisa possuem, em sua maioria, mestrado e doutorado e experiência no mercado de trabalho. Deve-se levar em consideração que tal constatação pode ser decorrente da amostra da pesquisa, que se limitou a universidades públicas federais e estaduais.

Os resultados aqui apontados demonstram certo nível de concordância a respeito da importância dos principais conteúdos da disciplina de Auditoria, tomando como base a visão do mercado em comparação a da academia. Contudo, não permitem avaliar a existência de lacunas entre as duas perspectivas, uma vez que a formação profissional envolve um processo muito mais amplo e complexo que a abordagem de conteúdos.

Entretanto, considerando as constantes mudanças nas exigências do mercado de trabalho e a carga horária limitada das disciplinas de Auditoria, os resultados aqui apresentados, podem ser utilizados para que os professores avaliem a disposição dos conteúdos abordados dentro da disciplina, bem como possam incorporar questões e exigências atuais, levando em conta a relevância atribuída a tais assuntos na formação do auditor do ponto de vista do mercado de trabalho.

Para trabalhos futuros, sugere-se a ampliação da amostra utilizada nesta pesquisa, bem como avaliar o conteúdo da disciplina de auditoria sobre outras perspectivas, como a visão dos egressos nos cursos de Ciências Contábeis que acabam de ingressar no mercado de trabalho, além da discussão dos métodos de ensino utilizados dentro da disciplina. Torna-se ainda interessante o debate sobre os conhecimentos práticos e pedagógicos desejados para o exercício da docência em auditoria. Além do mais, sugere-se que a lacuna existente entre as expectativas do mercado e a academia no que tange a disciplina de auditoria, seja avaliada pelo ponto de vista da metodologia da Aprendizagem Baseada em Problemas (*Problem-Based Learning – PBL*), buscando, dessa forma, a melhoria da disciplina de Auditoria. Não obstante, a discussão envolvendo assuntos relacionados à aproximação, entre os dois mundos, merece ser abordada mais detalhadamente, principalmente, buscando identificar em até que ponto tal harmonização é benéfica ao processo de ensino e aprendizagem.

Referências

- Armitage, J. (2008). Changes in the importance of topics in auditing education: 2000-2005. *Managerial Auditing Journal*, 23(9), pp. 935-959. doi:10.1108/02686900810908463
- Armitage, J. & Poyzer, J. K. (2010). Academicians' And Practitioners' Views On The Importance Of The Topical Content In The First Auditing Course. *American Journal of Business Education (AJBE)*, 3(1), pp. 71-82. doi:10.19030/ajbe.v3i1.375
- Camargo, R. D. C. C. P., Camargo, R. V. W., Dutra, M. H., & Alberton, L. (2013). A percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores Independentes: um estudo empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(18), pp.37-47. doi:10.11606/rco.v7i18.55303
- Castañeda, B. E. G., Carvalho, L. N. G., & Lisboa, N. P. (2007). Comparação entre as Normas de Auditoria do Brasil e as Internacionais (IAASB). *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 4(7), pp. 81-100.
- Chaffey, J., Peursem, K. A., & Low, M. (2011). Audit education for future professionals: Perceptions of New Zealand auditors. *Accounting Education: an international journal*, 20(2), pp. 153-185. doi:10.1080/09639284.2011.557492
- Dombrowski, R. F., Smith, K. J., & Wood, B. G. (2013). Bridging the education-practice divide: The Salisbury University auditing internship program. *Journal of Accounting Education*, 31(1), pp. 84-106. doi:10.4236/ojacct.2016.51001
- Fundação Brasileira de Contabilidade (2009). *Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis* (2ª ed.). Carneiro, J. D. (coordenador). Brasília, DF, Brasil. Recuperado em 14 de julho de 2015 em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/proposta.pdf>
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Humphrey, C. Auditing research: a review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008, 21(2), pp. 170-203. doi: 10.1108/09513570810854392
- Johnson, E. N., Baird, J., Caster, P., Dilla, W. N., Earley, C. E., & Louwers, T. J. (2003). Challenges to audit education for the 21st century: A survey of curricula, course content, and delivery methods. *Issues in Accounting Education*, 18(3), pp. 241-263. doi:10.2308/iace.2003.18.3.241
- Machado, L., Machado, M. R. R., & Guerra, F. M. (2014). Formação do Auditor nas Instituições de Ensino Superior e a Capacitação Profissional nas Firms de Auditoria. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(1), pp. 4-20.
- Madeira, C. A. (2001). *Avaliação do ensino de auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: uma pesquisa exploratória*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.
- Niyama, J. K., Moraes da Costa, F., Alves Dantas, J., & Ferreira Borges, E. (2013). Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(2), pp. 127-161.
- Nogueira Júnior, E., Jucá, M. N., & Macedo, M. (2010). O impacto da harmonização das práticas contábeis brasileiras às internacionais na relação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa operacional. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. 23(1), pp. 47-74.
- Conselho Federal de Contabilidade (2012). *Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810*. (2012). Recuperado em 31 de maio, 2015, de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf.

- Ricardino Filho, A. (2003). Algumas limitações do ensino de Auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil. Anais Congresso USP de Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 3.
- Ricardinho Filho, A. A. (2002). *Auditoria: ensino acadêmico X treinamento profissional*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Silva, A. P. A. *Percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil*. (2008). Dissertação de Mestrado, Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília, DF, Brasil.
- Silva, T. T. & Moreira, A. F. B. (2008). *Currículo, cultura e sociedade* (10ª. ed.) São Paulo: Cortez.
- Siriwardane, H. P., Kin Hoi Hu, B., & Low, K. Y. (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), pp. 193-205. doi:10.1111/ijau.12023
- Soares, S. V., Soares, J. G., Lanzarin, J., & Casagrande, M. D. H. (2012). O Curso de Ciências Contábeis das Universidades Federais e a Auditoria: uma análise dos aspectos curriculares. *Revista Cesumar – Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, 17(1), pp. 1-17.
- Treasury, U. S. (2008). Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the US Department of the Treasury. *The Department of the Treasury*.
- UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development (2011): *Model Accounting Curriculum (Revised)*. Geneva, UNCTAD. Recuperado em 14 de maio de 2015 de: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf
- Vasarhelyi, M. A., Teeter, R. A., & Krahel, J. P. (2010). Audit education and the real-time economy. *Issues in Accounting Education*, 25(3), pp. 405-423. doi:10.2308/iace.2010.25.3.405
- Veiga, R. M. B., Borges, L. J., & Amorim, E. N. C. D. (2014). Profissão Auditor Independente no Brasil: percepção dos contadores registrados nos CRCs. *Revista Catarinense Sa Ciência Contábil*, 13(39), pp. 64-78. doi:10.16930/2237-7662/rccc.v13n39p64-78.

Habilidades Relevantes para a Perícia Contábil Criminal: a percepção dos Peritos e Delegados da Polícia Federal

Resumo

A pesquisa buscou identificar quais são as habilidades consideradas mais relevantes para o exercício da perícia contábil criminal no País. Assim como em pesquisas internacionais, as habilidades percebidas como mais relevantes foram a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico. Entre as habilidades menos relevantes, ficaram a entrevista e a resolução e negociação de conflitos. Na segunda parte, enquanto peritos e delegados, de forma conjunta, consideram que a comunicação escrita é a habilidade mais presente, os delegados divergem dos peritos em relação ao pensamento crítico e à serenidade. Adicionalmente, os respondentes indicaram habilidades que não estavam entre as investigadas, e as habilidades mais citadas foram a proatividade, a objetividade e a atualização. À luz da contabilidade forense, o método de pesquisa utilizado foi o *survey*, utilizando-se um questionário predefinido com questões abertas e fechadas, obtendo-se a participação de 144 respondentes. O estudo foi dividido em três partes: a primeira, sobre a percepção de relevância das habilidades, a segunda sobre a percepção da aplicação prática das habilidades e a terceira parte permitiu que os respondentes contribuíssem com sugestões de habilidades consideradas relevantes e que não constassem entre as investigadas. O estudo contribui para o estabelecimento de diretrizes curriculares de cursos de graduação e pós-graduação relacionados ao treinamento das habilidades consideradas como relevantes para formação de futuros profissionais, e para o aperfeiçoamento dos peritos criminais contábeis. Por fim, verifica-se que as habilidades investigadas e sugeridas têm o potencial de contribuir para todas as áreas da perícia contábil.

Palavras-chave: contabilidade forense; perícia contábil criminal; habilidades.

Carlos Roberto dos Santos Filho

Mestre em Contabilidade pela Fucape Business School, Perito Criminal Federal da Polícia Federal e Professor no Centro Universitário Tiradentes. **Contato:** Av. Walter Ananias, 705, Superintendência Regional de Polícia Federal em Alagoas, Jaraguá, Maceió/AL, CEP: 57022-065.
E-mail: prof.perito.carlosroberto@gmail.com

Flávio Alves Carlos

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Pernambuco, Perito Criminal Federal da Polícia Federal e Professor no Centro Universitário de Brasília. **Contato:** SAS Quadra 06, Lotes 09/10, Sala 909, Edifício-Sede do DPF, Asa Sul, Brasília/DF, CEP: 70256-180.
E-mail: flaviocarlos.fac@gmail.com

Fábio Moraes da Costa

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo e Professor Associado da Fucape Business School. **Contato:** Av. Fernando Ferrari, 1358, Boa Vista, Vitória/ES, CEP: 29.075-505.
E-mail: fabio@fucape.br

1. Introdução

Em virtude dos escândalos envolvendo empresas e governos ao redor do mundo e também no Brasil, é natural que surjam providências no sentido de detectar e impedir fraudes, assim como para produção de provas. Para atender essa demanda, a profissão contábil vem passando por mudanças e chama a atenção sobre um novo mercado, com uma nova geração de contadores, os contadores forenses (Davis, Farrell & Ogilby, 2010).

Alguns estudos propõem-se a discutir as competências, os conhecimentos e as habilidades técnicas que o contador forense deve possuir, para desempenhar, de maneira adequada, suas funções, bem como qual é o perfil desse profissional (Astutie & Utami, 2013; Boys, 2008; Davis *et al.*, 2010; Digabriele, 2008; Harris & Brown, 2000). Considerando que um dos objetivos da contabilidade forense é identificar como os crimes são perpetrados, a *expertise* em relação aos princípios contábeis e normas de auditoria, sem domínio em identificar correlações entre tais regras e eventuais transações irregulares que afetem o patrimônio tanto de pessoas jurídicas como de pessoas físicas, revela na formação dos contadores uma tendência a menosprezar a importância do estudo relativo à prevenção e descoberta de fraudes, desfalques e de práticas contábeis inadequadas (Silva, 2012).

Na explicação da fraude, o contador forense pode contribuir ao entender quais são as condições gerais que possibilitaram sua ocorrência, trabalhando com o conceito de causa e efeito, facilitando a formulação de teses, teorias e suposições, até sua comprovação (Silva, 2012). Tendo em vista a discussão internacional acerca das habilidades necessárias ao contador forense (Digrabiele, 2008; Davis *et al.*, 2010; Astutie & Utami, 2013) e a similaridade dos objetivos de sua atuação com a do perito criminal federal contábil, cumpre investigar se essas habilidades são percebidas efetivamente como importantes, além disso, buscou-se aproveitar a experiência dos peritos e delegados da Polícia Federal para investigar qual é a percepção deles em relação à existência dessas habilidades na realização da perícia contábil criminal.

Sob o enfoque do combate à fraude na área criminal federal, o Departamento de Polícia Federal (DPF) possui um corpo técnico de peritos em investigação de fraude, os quais atuam na elucidação de diversos crimes contábeis e financeiros de grande repercussão nacional. Assim, surgiu a questão problema deste estudo: **quais são as habilidades mais relevantes de um Perito Criminal Federal Contábil na percepção dos usuários e praticantes da perícia no Brasil?** O objetivo desta pesquisa foi comparar a percepção dos peritos criminais federais e dos delegados da Polícia Federal em relação às habilidades mais relevantes esperadas de um perito criminal federal contábil à luz da contabilidade forense, assim como a percepção das habilidades no contexto atual de desenvolvimento de sua atividade.

A relevância deste estudo reside em dois pilares principais: o primeiro por se tratar de um estudo investigativo acerca da percepção dos profissionais que trabalham com a perícia contábil criminal federal no Brasil, sendo um grupo dos praticantes da perícia e outro dos usuários, trazendo, com isso, um retrato das habilidades consideradas importantes e as consideradas presentes na perícia contábil criminal federal, elemento essencial no processo de persecução penal; o segundo, por trabalhar um tema em ascensão e latente que é a contabilidade forense, cujas habilidades e definições indicam ser um pouco diferente do que é tratado como perícia contábil, sendo assim um assunto que ainda está florescendo no Brasil.

A pesquisa demonstrou que as habilidades de comunicação escrita, análise dedutiva e pensamento crítico são percebidas como mais relevantes pelos usuários e praticantes nacionais e estão em sintonia com pesquisas empíricas internacionais (Digrabiele, 2008). No entanto, a comparação da percepção, em relação às habilidades existentes, revelou convergências, como considerar a comunicação escrita e a análise dedutiva entre as mais presentes, e divergências entre os praticantes e usuários em relação às habilidades de conhecimento jurídico específico, serenidade, entrevista e resolução de problemas não estruturados.

Nesse cenário, os resultados contribuíram para o conhecimento das habilidades consideradas relevantes e o *gap* existente, de forma que se possa planejar as ações no sentido de melhorar a qualificação dos peritos criminais, bem como trouxe à discussão pelos usuários do sistema as características que precisam ser reavaliadas, inclusive na formação dos currículos de futuros contadores forenses pelas universidades em nível de graduação e pós-graduação.

2. Referencial Teórico

A perícia contábil no Brasil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou da constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2015). Verifica-se uma abordagem ampla na definição da atuação da perícia contábil, pois se pode atuar nos ramos da justiça do Trabalho, Cível, Criminal, assim como área extrajudicial.

Na área internacional, a perícia contábil criminal é denominada pelo termo *Forensic Accounting* (Oliveira, 2002). A primeira pessoa a criar o nome *Forensic Accounting*, de forma impressa, foi provavelmente Maurice E. Peloubet, em 1946 (Crumbley, Heitger & Smith, 2013). *Forensic* é definido como pertencente ao tribunal de justiça (Black, 1971). Contabilidade forense é a ação de identificar, registrar, liquidar, extrair, classificar, relatar e verificar dados financeiros passados ou outras atividades de contabilidade para resolução de disputas legais atuais ou potenciais, ou usar esses dados financeiros passados para projetar dados financeiros futuros para resolver disputas legais (Crumbley *et al.*, 2013).

O termo fraude tem origem no latim “*fraus*” e indica ação praticada de má-fé, corresponde a um ato intencional ou omissão destinada a enganar pessoas físicas ou jurídicas, que resulta em perdas para a vítima e/ou ganhos para o fraudador (Silva, 2012). Um contador forense, em tese, é treinado e possui *expertise* em investigar e resolver suspeitas ou alegações de fraude por meio da análise de documentos para incluir informações financeiras e não financeiras, entrevistas, inquéritos de terceiros, incluindo bancos de dados comerciais (Skalak, Golden, Clayton & Pill, 2011).

Cabe ressaltar, ainda, a correlação da contabilidade forense com a auditoria no trabalho de prevenção e combate à fraude. Porém, os auditores não têm responsabilidade de planejar e executar procedimentos de auditoria para detectar erros que não são considerados significativos (incluindo aqueles causados por erro, bem como a fraude). A gestão empresarial também aumentou a responsabilidade de projetar e implementar controles internos para prevenir e detectar a fraude como resultado da Lei Sarbanes-Oxley (West Virginia University [WVU], 2007).

A contabilidade forense complementa o *gap* existente na expectativa do resultado da auditoria, o qual gera debates sobre uma série de questões, como, por exemplo: (1) o papel e responsabilidades dos auditores; (2) a natureza e o significado dos comunicados dos relatórios de auditoria; (3) a qualidade da função do auditor; e (4) a estrutura e regulação da profissão (Humphrey, Mozier & Turley, 1993). A inter-relação entre a auditoria, fraude e contabilidade forense é dinâmica, que vem mudando ao longo do tempo devido aos acontecimentos políticos, sociais e culturais. Além disso, muitas vezes, o conjunto de habilidades exigidos em uma área é capaz de alavancar as habilidades e capacidades ao trabalhar em outra área (WVU, 2007).

Em relação às habilidades necessárias para desempenhar a função de contador forense, há a necessidade de apresentar soluções para as manobras contábeis complicadas que têm ofuscado as demonstrações financeiras. Habilidades de contabilidade forense estão se tornando cada vez mais invocadas dentro de um sistema de comunicação empresarial que enfatiza sua prestação de contas e responsabilidade das partes interessadas (Bhasin, 2013). Habilidade é a capacidade de execução de alguma atividade, é o modo de empreender uma ação de forma mais rápida, fácil e eficiente. É uma capacidade desenvolvida por meio de treinamento, técnicas, métodos, regras e exercícios de natureza física, motora e psicossocial. Similarmente às competências, a habilidade é influenciada pela natureza humana e varia de indivíduo para indivíduo, em função das características pessoais inatas (Peleias, 2006).

Com base na literatura, foi possível identificar o seguinte conjunto de habilidades investigadas com o fim de evidenciar a importância para execução da contabilidade forense, conforme pode ser verificado na Tabela 1:

Tabela 1

Habilidades Investigadas e Fontes de Pesquisa

Item	Habilidade	Origem
1	Análise dedutiva – habilidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.	Digabriele, 2008; Astutie e Utami, 2013.
2	Pensamento crítico – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.	Digabriele, 2008; Davis <i>et al.</i> , 2010; Bhasin, 2013; Astutie e Utami, 2013;
3	Resolução de problemas não estruturados – capacidade de abordar cada situação (única) e preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.	Digabriele, 2008, Davis <i>et al.</i> , 2010; Bhasin, 2013;
4	Flexibilidade Técnica – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.	Digabriele, 2008;
5	Proficiência analítica – capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).	Digabriele, 2008
6	Comunicação oral - capacidade de comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.	Digabriele, 2008; Davis <i>et al.</i> , 2010; Bhasin, 2013; Astutie e Utami, 2013;
7	Comunicação escrita - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.	Digabriele, 2008; Davis <i>et al.</i> , 2010; Bhasin, 2013; Astutie e Utami, 2013;
8	Conhecimento jurídico específico – capacidade de compreender os procedimentos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.	Digabriele, 2008; Bhasin, 2013; Davis <i>et al.</i> 2010; Astutie e Utami, 2013;
9	Serenidade – capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.	Digabriele, 2008;
10	Rastreamento de ativos – capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.	Davis <i>et al.</i> , 2010.
11	Habilidade de entrevista - capacidade de obter testemunho pessoal.	Davis <i>et al.</i> , 2010.
12	Habilidade investigativa – capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.	Davis <i>et al.</i> , 2010; Bhasin, 2013;
13	Resolução e negociação de conflitos – capacidade de solucionar controvérsias.	Davis <i>et al.</i> , 2010.

Fonte: elaborada pelos autores.

Digabriele (2008) investigou habilidades relevantes para os contadores forenses, com base na percepção dos profissionais forenses contábeis, dos acadêmicos de contabilidade e dos usuários dos serviços de contabilidade forense. Encontrou que o pensamento crítico, a análise dedutiva e a comunicação escrita são as mais relevantes, enquanto que o conhecimento jurídico específico, a serenidade e a resolução de problemas não estruturados estão entre as habilidades menos relevantes. Ainda, com base na análise dos componentes principais, o autor identificou dois grupos, os quais foram denominados “conhecimento e habilidade” e “desempenho”.

Astutie e Utami (2013), com base em pesquisa realizadas com contadores forenses, acadêmicos, advogados e sociedade, encontraram que as habilidades mais relevantes são a flexibilidade investigativa, a análise e síntese de resultados descobertos e o conhecimento legal e perspicácia. Davis *et al.* (2010) investigaram dezessete habilidades, com base em respondentes advogados, acadêmicos e contadores forenses, e as habilidades mais relevantes encontradas foram pensamento crítico e estratégico, comunicação oral, capacidade de simplificar informação e comunicação escrita.

3. Metodologia

A pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que expõe as percepções de parte da população analisada em relação às habilidades esperadas de um perito criminal federal contábil em comparação com as habilidades identificadas na literatura internacional para a contabilidade forense, estabelecendo correlações entre algumas variáveis de estudo e as percepções apuradas (Oliveira, 2011).

3.1 População pesquisada

O presente estudo foi realizado no âmbito do Sistema Nacional de Criminalística, englobando os peritos criminais federais, formados em Contabilidade e/ou Economia, em um universo de 250 profissionais.

Considerando que a pesquisa pretendeu identificar a percepção do maior grupo de usuários dos laudos contábeis, a pesquisa também foi aplicada aos delegados da Polícia Federal, buscando identificar, de acordo com as suas necessidades, as habilidades que serão discutidas neste estudo. Atualmente, estima-se que 450 delegados da Polícia Federal no Brasil atuam nas delegacias de crimes financeiros, como previdenciários, desvio de recursos públicos, sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e fraudes em licitações.

3.2 Coleta de Dados

Para o trabalho de campo, o método de pesquisa utilizado foi o *Survey*, visto que se utilizou um questionário predefinido, com o intuito de emitir descrições quantitativas de uma população (Freitas, Oliveira, Saccol & Mascarola, 2000) foram utilizadas questões abertas e fechadas, nas quais os respondentes escolheram entre duas ou mais alternativas fixas apresentadas.

Foi realizado um pré-teste do questionário de pesquisa, em uma amostra, e, com base nas respostas, foi possível executar ajustes na redação das perguntas. O questionário inicial foi submetido, presencialmente, aos peritos e delegados com *expertise* na área, por serem responsáveis pelas diretrizes da perícia contábil da PF (peritos chefes dos serviços de perícias contábeis e financeiras) ou pelas diretrizes do processo de investigação na área financeira (delegados chefes das delegacias de crimes financeiros), objetivando realizar um teste prévio sobre o conteúdo e sobre a forma. Entre os ajustes realizados, destaca-se a montagem das perguntas sobre as habilidades investigadas em dois blocos, no primeiro, questionando a percepção sobre a importância das habilidades; e no segundo, questionando sobre a percepção da aplicação prática das habilidades.

Optou-se por questões fechadas em que foi discutida a percepção da importância e da existência das habilidades para os peritos criminais no exercício da perícia contábil criminal, no intuito de se produzir um instrumento que pudesse, em um espaço relativamente curto de tempo, atingir um número significativo de pesquisados (Lakatos & Marconi, 2003). Porém, foram incluídas questões abertas para absorver as opiniões sobre habilidades consideradas necessárias pelos respondentes, que, eventualmente, não foram listadas nos estudos de referência.

Foi escolhida a escala do tipo *Likert*, pois tal escala permite apresentar um conjunto de itens em forma de afirmações. Tais afirmações foram apresentadas aos pesquisados para que eles se manifestassem da seguinte forma: “não se aplica”, “discordo”, “discordo parcialmente”, “neutro”, “concordo parcialmente” ou “concordo”. O questionário foi dividido em quatro partes: a primeira parte objetivou traçar um perfil dos pesquisados e possuía informações básicas, como: cargo, gênero, faixa etária, nível de formação acadêmica, área de formação e tempo de experiência no cargo; a segunda parte do questionário objetivou identificar o nível de importância atribuído às habilidades definidas nos estudos recentes sobre contabilidade forense para a perícia contábil criminal federal, na percepção dos executores e dos principais usuários dessa informação.

Visando aproveitar a experiência prática dos respondentes e com vistas a ampliar a compreensão dessa temática, mesmo em relação às pesquisas internacionais (Digrabiele, 2008; Davis *et al.*, 2010. Astutie & Utami, 2013), foi criada uma terceira parte no questionário, a qual objetivou verificar qual a percepção do nível atual de existência das mesmas habilidades na perícia contábil criminal federal. Por fim, foi apresentada uma questão aberta, representando a quarta parte do questionário, na qual se objetivou deixar os respondentes livres para sugerirem sobre a importância e a existência de outras habilidades não listadas, mas que devem ser correlacionadas com a atividade de perícia contábil criminal federal.

Foram enviados 350 questionários eletrônicos via e-mail (formulário Google) e aplicados formulários físicos, conforme pode ser verificado no Apêndice A (Brasília, Espírito Santo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte e Alagoas), sendo obtidas 152 respostas, 44 formulários físicos e 108 formulários eletrônicos. Foram descartados oito formulários físicos, em razão da falta de respostas em alguns quesitos. A amostra final contou com o total de 144 respondentes, sendo 93 peritos e 51 delegados.

3.3 Testes aplicados

Considerando os meios escolhidos e os objetivos traçados, os dados quantitativos foram analisados, de forma a permitir uma comparação com os resultados obtidos em estudos anteriores (Digrabiele, 2008; Davis *et al.*, 2010. Astutie & Utami, 2013), os quais utilizaram do teste de ANOVA, da seguinte forma:

- a) Para realizar comparativo das diferenças de percepções dos dois grupos analisados (praticantes e usuários da perícia contábil criminal) em relação às habilidades importantes e às existentes, foi utilizado o teste Qui-Quadrado de Pearson. Esses testes são considerados adequados, quando se busca verificar se duas variáveis são independentes, ou seja, eles avaliam se duas ou mais amostras independentes diferem relativamente em determinada característica (Bracarense, 2012). Dessa maneira, a análise quantitativa identificou e quantificou pontos que indicaram ou auxiliaram a captação e a interpretação das percepções dos pesquisados sobre o assunto, demonstrando se eles reconhecem como pertinentes alguns aspectos apontados na pesquisa bibliográfica realizada, bem como a comparação entre eles.
- b) No tocante aos dados qualitativos (questão aberta), foi realizada a análise de conteúdo como um conjunto de instrumentos metodológicos em constante aperfeiçoamento, os quais se aplicam às diversas formas de comunicação existente (Bardin, 1997). A análise de conteúdo realizada no presente estudo foi baseada no cálculo de frequências das habilidades adicionais citadas (Bardin, 1977), seguida de sua interpretação das mesmas, associando os resultados ao referencial teórico utilizado.

4. Resultados Encontrados e Análise

4.1 Perfil característico da amostra pesquisada

Foram enviados 350 questionários, dos quais 152 foram respondidos (43,43%), destes foram descartados 8, sendo aproveitados 144, dos quais 51 (35,42%) foram do cargo de Delegado de Polícia Federal e 93 (64,58%) do cargo de perito Criminal Federal e, ainda, 90,28% dos pesquisados são do gênero masculino e 9,72% dos respondentes representados por mulheres.

No que se refere à faixa etária dos respondentes, metade tem idade entre 31-40 anos (50%), seguidos 41-50 anos (33,33%). Quanto ao nível de formação, 44,44% tem bacharelado, seguido de especialização *latu sensu* com 34,72%, mestrado com 13,89% e apenas dois possuem o doutorado, o que representa 1,39%. Em relação ao tempo de experiência em seus respectivos cargos, a maioria dos pesquisados possui entre 6-10 anos (56,25%), seguido de 11-15 (27,08%).

A concentração geográfica dos pesquisados por região foi Centro-Oeste (37,5%), Nordeste (26,24%), Sudeste (22,2%), Norte (7,6%) e Sul (6,2%). Vale destacar que houve participação de respondentes de todos os estados da Federação e do Distrito Federal, com maioria do Distrito Federal (25,69%), seguido do Rio de Janeiro (9,03%).

No que tange à formação, 13,73% dos delegados e 16,13% dos peritos possuem uma segunda formação. A maior parte dos peritos tem formação em Contabilidade (83,87%), seguida de Economia (13,98%) e apenas dois peritos possuem formação em Economia e Contabilidade ao mesmo tempo (2,15%). Foi evidenciado que quatorze peritos possuem formação em Direito (15,05%).

4.2 Estatística descritiva

Para identificar a percepção da importância e aplicação prática das habilidades, segundo os respondentes, foram consolidados os dados de três formas: percepção agregada dos usuários e praticantes; percepção apenas dos praticantes; e percepção apenas dos usuários. Primeiramente, foi calculado o coeficiente alfa de Cronbach para verificar a confiabilidade do questionário utilizado na pesquisa. Constatou-se que, na avaliação da importância e aplicação prática das habilidades, há confiabilidade nos questionários, conforme os resultados 0,81 e 0,91, respectivamente.

4.2.1 Percepção conjunta da importância das habilidades

No que tange à visão conjunta dos praticantes e dos usuários, de acordo com a Tabela 02, as três habilidades mais importantes foram: (1ª) comunicação escrita, (2ª) análise dedutiva e (3ª) pensamento crítico. Essa constatação ficou alinhada com a pesquisa de Digabriele (2008), com divergência apenas de ordem, onde apontou como habilidades mais importantes (1ª) pensamento crítico, (2ª) análise dedutiva e (3ª) comunicação escrita.

As divergências relevantes foram verificadas em relação ao estudo de Astutie e Utami (2013), verifica-se a seguinte escala de importância das habilidades investigadas: (1ª) flexibilidade técnica, a segunda colocada não foi objeto desta pesquisa e (3ª) conhecimento legal e específico. A convergência identificada com o estudo de Digabriele (2008), tanto para as atividades consideradas mais relevantes como menos relevantes, pode ser resultado da aproximação dos procedimentos nacionais com as bases das teorias e práticas adotadas pelos americanos, inclusive no que se refere à proximidade da Polícia Federal com o *Federal Bureau of Investigation* (FBI).

Tabela 2

Percepção dos usuários e praticantes sobre a importância das habilidades e pesquisas internacionais

I - Importância das atividades	Praticantes e usuários (N=144)			Digabriele (2008)	Astutie e Utami (2013)
	Média	Desvio Padrão	Ranking		
Comunicação escrita	4,85	0,49	1	3	7
Análise dedutiva	4,75	0,60	2	2	**
Pensamento crítico	4,72	0,65	3	1	4
Rastreamento de ativos	4,69	0,65	4	*	**
Flexibilidade técnica	4,59	0,79	5	5	1
Resolução de problemas não estruturados	4,56	0,75	6	7	**
Proficiência analítica	4,50	0,92	7	4	**
Serenidade	4,38	0,97	8	8	**
Investigativa	4,10	1,24	9	*	**
Comunicação oral	4,00	1,15	10	6	7
Conhecimento jurídico específico	3,91	1,16	11	9	3
Resolução de conflitos	3,49	1,40	12	*	**
Entrevista	3,16	1,50	13	*	**

Fonte: dados da pesquisa. Notas: * Habilidades não investigadas por Digabriele (2008); ** Habilidades não investigadas por Astutie e Utami (2013), que ainda investigou as habilidades análise e síntese do resultado encontrado (2°), detalhista (5°) e Ceticismo (6°).

O estudo de Digabriele (2008) investigou nove habilidades, e o de Astutie e Utami (2013) investigou sete habilidades variáveis que podem influenciar na comparação dos resultados. As habilidades apontadas como mais relevantes pelos respondentes são achados que podem ser importantes para a capacitação dos profissionais e formação de estudantes. Cabe ressaltar ainda a comunicação escrita, habilidade essencial para a produção dos laudos periciais.

As habilidades ranqueadas como menos importantes na visão conjunta dos usuários e praticantes foram: (13°) entrevista, (12°) resolução e negociação de conflitos e (11°) conhecimento jurídico específico. Digabriele (2008) apontou como habilidades menos relevantes entre as nove investigadas, (9°) conhecimento jurídico específico, (8°) serenidade e (7°) resolução de problemas não estruturados. O resultado de Astutie e Utami (2013) apresentou as seguintes habilidades como menos relevantes dentre as sete investigadas: (7°) comunicação oral e escrita, (6°) ceticismo e (5°) detalhista.

O número diferente de quantidade de habilidades pesquisadas pode provocar distorções na comparação das menos relevantes, haja vista o estudo de Astutie e Utami (2013) apresentar a comunicação oral e escrita como as menos relevantes, quando se depreende que o produto do perito criminal é o laudo, em que a habilidade de escrita deverá ser evidenciada.

4.2.2 Percepção conjunta da aplicação prática das habilidades

Em relação à percepção conjunta dos usuários e praticantes quanto à aplicação prática das habilidades investigadas, na Tabela 3, foram classificadas como mais presentes: (1°) comunicação escrita, (2°) análise dedutiva e (3°) pensamento crítico. Cabe ressaltar que as três primeiras mais importantes são iguais as três primeiras mais existentes, na mesma ordem de classificação. No entanto, verifica-se que os respondentes foram mais críticos na percepção da existência das habilidades ao ficar constatado a redução da média em comparação com as médias da importância dessas mesmas habilidades.

Tabela 3

Percepção dos usuários e praticantes sobre a aplicação prática das habilidades

Praticantes e usuários (N=144)					
Aplicação prática das habilidades	Média	Desvio padrão	Aplicação prática das habilidades	Média	Desvio padrão
Comunicação escrita	3,97	1,02	Flexibilidade técnica	3,52	1,25
Análise dedutiva	3,90	1,15	Comunicação oral	3,10	1,23
Pensamento crítico	3,87	1,10	Investigativa	3,06	1,36
Serenidade	3,71	1,10	Resolução e negociação de conflitos	2,92	1,21
Resolução de problemas não estruturados	3,61	1,17	Conhecimento jurídico específico	2,86	1,27
Rastreamento de ativos	3,55	1,18	Entrevista	2,68	1,35
Proficiência analítica	3,53	1,33	-	-	-

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação às habilidades menos percebidas pelos respondentes, estão: a (13º) entrevista e (12º) conhecimento jurídico específico. Nesse caso, o aparecimento do conhecimento jurídico específico entre as habilidades menos presentes pode ser considerado como motivo de atenção para os gestores do Sistema de Criminalística e para os formadores de contadores forenses, pois o conhecimento jurídico específico consiste na capacidade de compreender os procedimentos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas, o que pode ser essencial para o exercício da atividade.

4.3 Comparativo entre a percepção de usuários e praticantes da perícia contábil forense

Foram aplicados testes não paramétricos para a comparação das medianas (soma dos postos de Wilcoxon) para investigar se há diferença na percepção dos usuários e praticantes em relação à importância e à aplicação prática das habilidades.

4.3.1 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à importância das habilidades

Para a importância das habilidades investigadas, é possível observar, na Tabela 04, a diferença significativa (95% de confiança) em cinco habilidades, demonstrando que as medianas dos peritos são superiores às dos delegados, quais sejam: “conhecimento jurídico específico”, “investigativa”, “entrevista”, “serenidade” e “pensamento crítico”.

Tabela 4

Comparativo entre a percepção dos usuários e praticantes sobre a importância das habilidades

Variáveis da importância das habilidades	Usuário (N=51)		Praticante (N=93)		Diferença	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	z	Valor-P
Análise dedutiva	4,76	0,62	4,74	0,59	0,71	0,48
Pensamento crítico	4,51	0,92	4,84	0,40	-2,45	0,01*
Resolução de problemas não estruturados	4,39	0,96	4,66	0,58	-1,53	0,12
Flexibilidade técnica	4,67	0,62	4,55	0,87	0,60	0,55
Proficiência analítica	4,25	1,29	4,63	0,60	-1,02	0,30
Comunicação oral	4,12	1,32	3,94	1,05	1,88	0,06
Comunicação escrita	4,90	0,41	4,82	0,53	1,27	0,20
Conhecimento jurídico específico	3,37	1,25	4,20	1,01	-4,18	0,00*
Serenidade	4,10	1,14	4,53	0,84	-2,62	0,00*
Rastreamento de ativos	4,69	0,81	4,70	0,55	0,90	0,36
Entrevista	2,59	1,70	3,47	1,28	-3,03	0,00*
Investigativa	3,55	1,54	4,41	0,92	-3,63	0,00*
Resolução e negociação de conflitos	3,20	1,59	3,65	1,27	-1,48	0,13

Fonte: dados da pesquisa. Nota: * Significância de 0,05.

As habilidades diárias exigidas do contador forense no âmbito da Polícia Federal são, na maior parte do tempo, executadas internamente, em razão da necessidade de análises documentais e produções dos laudos, o que pode restringir as possibilidades de uso e avaliação por parte dos usuários das habilidades de entrevista e investigação criminal, sendo que esta última não deve ser confundida com a investigação científica realizada diariamente pelos contadores forenses.

4.3.2 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à aplicação prática das habilidades

No que tange à percepção da presença das habilidades, na Tabela 5, verifica-se que a mediana dos peritos permaneceu maior para o “conhecimento jurídico específico” e surgiu a “resolução de problemas não estruturados”. Já a mediana dos delegados foi maior para as habilidades “entrevista” e “serenidade”.

Tabela 5

Comparativo entre a percepção dos usuários e praticantes sobre a aplicação prática das habilidades

Variáveis da aplicação prática das habilidades	Usuário (N=51)		Praticante (N=93)		Diferença	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	z	Valor-P
Análise dedutiva	3,73	1,23	4,00	1,09	-1,25	0,21
Pensamento crítico	3,65	1,18	3,99	1,05	-1,79	0,07
Resolução de problemas não estruturados	3,35	1,21	3,75	1,13	-2,07	0,04*
Flexibilidade técnica	3,33	1,28	3,62	1,22	-1,42	0,15
Proficiência analítica	3,47	1,41	3,56	1,30	-0,28	0,77
Comunicação oral	3,22	1,30	3,04	1,20	0,69	0,49
Comunicação escrita	4,08	1,02	3,91	1,03	1,02	0,31
Conhecimento jurídico específico	2,43	1,20	3,10	1,24	-3,14	0,00*
Serenidade	3,94	1,21	3,58	1,01	2,18	0,03*
Rastreamento de ativos	3,41	1,30	3,62	1,11	-0,84	0,40
Entrevista	2,27	1,42	2,90	1,27	2,54	0,01*
Investigativa	2,80	1,47	3,21	1,28	-1,51	0,13
Resolução e negociação de conflitos	2,69	1,29	3,05	1,16	-1,68	0,09

Fonte: dados da pesquisa. Nota: * Significância de 0,05.

O “conhecimento jurídico específico” foi a única habilidade a confirmar uma diferença tanto na percepção da importância quanto na percepção da aplicação prática da habilidade. Considerando ser uma habilidade necessária para o desenvolvimento da contabilidade forense, o resultado revela a necessidade de os peritos criminais informarem melhor aos seus clientes o significado dessa habilidade para realização de suas atividades e desfazer a possibilidade de confusão com atuação jurídica, algo reservado aos bacharéis das Ciências Jurídicas.

4.4 Correlação de Pearson

Foi aplicada a correlação de Pearson sobre as variáveis que questionam a importância das habilidades para perícia contábil criminal, com significância valor P menor ou igual a 0,05. Com base no teste de Pearson, na Tabela 6, as correlações de maiores valores e estatisticamente significantes a 5% foram: “comunicação escrita” com “análise dedutiva”, “resolução e negociação de conflitos” com “entrevista” e “serenidade” com conhecimento jurídico específico. Já as correlações significativas a 5%, mas com menores valores foram: a “entrevista” e a “flexibilidade técnica”, assim como a “serenidade” e a “proficiência analítica”.

Tabela 6

Correlação de Pearson sobre a importância das habilidades*

Habilidades	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1-Análise dedutiva	---												
2-Pensamento crítico	0,31	---											
	0,00												
3-Resolução de problemas não estruturados	0,22	0,35	---										
	0,01	0,00											
4-Flexibilidade técnica	0,26	0,21	0,41	---									
	0,00	0,01	0,00										
5-Proficiência analítica	0,13	0,21	0,25	0,35	---								
	0,13	0,01	0,00	0,00									
6-Comunicação oral	0,28	0,14	0,12	0,15	0,27	---							
	0,00	0,10	0,14	0,07	0,00								
7-Comunicação escrita	0,49	0,32	0,35	0,32	0,20	0,31	---						
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00							
8-Conhecimento jurídico específico	0,15	0,17	0,30	0,06	0,28	0,39	0,22	---					
	0,08	0,04	0,00	0,49	0,00	0,00	0,01						
9-Serenidade	0,27	0,35	0,45	0,12	0,16	0,19	0,28	0,48	---				
	0,00	0,00	0,00	0,15	0,05	0,03	0,00	0,00					
10-Rastreamento de ativos	0,27	0,16	0,31	0,37	0,29	0,34	0,36	0,31	0,16	---			
	0,00	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06				
11-Entrevista	0,14	0,32	0,28	0,16	0,22	0,35	0,12	0,47	0,38	0,25	---		
	0,10	0,00	0,00	0,05	0,01	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00			
12-Investigativa	0,18	0,34	0,22	0,25	0,12	0,24	0,26	0,31	0,15	0,41	0,44	---	
	0,03	0,00	0,01	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	0,08	0,00	0,00		
13-Resolução e negociação de conflitos	0,12	0,27	0,25	0,25	0,24	0,33	0,21	0,35	0,32	0,22	0,49	0,33	---
	0,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	

Fonte: dados da pesquisa. Nota: * significâncias destacadas em itálico

Acerca da correlação mais significativa, a comunicação escrita com a análise dedutiva, depreende-se que é necessário que o contador forense não só esteja apto a identificar as contradições financeiras com expertise, mas também deve atentar-se para a capacidade de traduzir de forma eficaz seus achados para o público leigo que fará uso do laudo pericial. No que tange à correlação significativa da resolução e negociação de conflito com a entrevista, pode-se inferir que se trata de habilidades relacionadas à capacidade do contador forense, na execução do seu trabalho, criar um ambiente favorável ao entendimento e à obtenção de informações que podem ser importantes, em razão do estabelecimento da confiança no profissional.

4.5 Análise dos Componentes Principais

Foi realizada a análise de componentes principais em relação à percepção da importância das treze habilidades e à percepção de sua existência nos atuais peritos, visando identificar agrupamentos de variáveis e seus significados.

4.5.1 Análise dos componentes principais da importância das habilidades

Em relação à importância das habilidades foram encontrados quatro grupos de componentes principais, após, foi realizada a rotação Varimax.

O primeiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,68, explicando 20,65% da variância entre os treze itens, cinco dos itens tiveram cargas de 0,32 ou maior nesse componente (“comunicação oral”, “conhecimento jurídico específico”, “habilidade de entrevista”, “resolução e negociação de conflitos” e “habilidade investigativa”). Esse componente foi denominado “conhecimento jurídico, investigativo e atitudinal”, representa habilidades que exigem conhecimentos das relações jurídicas e das relações interpessoais, as quais podem ser necessárias para formalização e obtenção das provas científicas, na Tabela 7.

Tabela 7

Rotação das cargas dos componentes principais da importância das habilidades

Habilidades	Conhecimento jurídico, investigativo e atitudinal	Desempenho analítico	Reflexão e estratégia	Metodologia
Comunicação oral	0,49	-0,09	-0,29	0,29
Conhecimento jurídico específico	0,47	-0,17	0,14	-0,02
Habilidade de entrevista	0,45	-0,01	0,19	-0,21
Resolução e negociação de conflitos.	0,36	0,11	0,14	-0,18
Habilidade investigativa	0,32	0,19	-0,03	-0,02
Flexibilidade técnica	-0,11	0,67	0,02	0,02
Proficiência analítica	0,14	0,45	-0,04	-0,12
Rastreamento de ativos	0,25	0,35	-0,24	0,19
Resolução de problemas não estruturados	-0,09	0,31	0,47	0,01
Serenidade	0,12	-0,18	0,57	0,09
Pensamento crítico	-0,03	0,07	0,47	0,13
Análise dedutiva	-0,01	-0,05	0,06	0,66
Comunicação escrita	0,00	0,11	0,06	0,57
Soma do quadrado das cargas	2,68	1,81	1,78	1,63
Porcentagem da variância explicada	20,65	13,89	13,69	12,54

Fonte: dados da pesquisa.

O segundo componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,81, explicando 13,89% da variância entre os treze itens, quatro dos itens tiveram cargas de 0,31 ou maior nesse componente (“flexibilidade técnica”, “proficiência analítica”, “rastreamento de ativos” e “resolução de problemas não estruturados”). Este componente foi denominado “desempenho analítico” e se trata de um grupo com viés técnico da contabilidade forense.

O terceiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,78, explicando 13,69% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram cargas de 0,47 ou superior neste componente (“resolução de problemas não estruturados”, “serenidade” e “pensamento crítico”). Esse componente foi denominado “reflexão e estratégia”, pois abrange habilidades que podem contribuir para a definição de estratégias técnicas, visando à solução de problemas no exercício da contabilidade forense.

Por fim, o quarto componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,63, explicando 12,54% da variância entre os treze itens, dois dos itens tiveram cargas de 0,57 ou maior nesse componente (“análise dedutiva” e “comunicação escrita”). Este componente foi denominado “metodologia”, já que envolve habilidades de análise e comunicação, as quais podem contribuir para eficácia na solução de contradições financeiras e em se comunicar com o demandante da perícia contábil criminal.

Juntos, os quatro componentes são responsáveis por 60,76% da variância entre os treze itens da importância das habilidades. No que tange à comparação com as pesquisas internacionais, verifica-se que Digabriele, 2008 processou a Análise dos Componentes Principais e encontrou dois grupos relevantes, quais sejam:

- a) **Conhecimento e habilidade**, formado pelas habilidades: análise dedutiva; pensamento crítico; resolução de problemas não estruturados; flexibilidade investigativa; e proficiência analítica;
- b) **Desempenho**, formado pelas habilidades: comunicação oral; comunicação escrita; conhecimento jurídico específico; e serenidade.

4.5.2 Análise dos componentes principais da percepção da aplicação prática das habilidades

Em relação à percepção da aplicação prática das habilidades, foram encontrados três grupos de componentes principais, após, foi realizada a rotação Varimax.

O primeiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 3,48, explicando 26,81% da variância entre os treze itens, cinco dos itens tiveram cargas de 0,38 ou maior nesse componente (“análise dedutiva”, “pensamento crítico”, “resolução de problemas não estruturados”, “flexibilidade técnica” e “proficiência analítica”). Este componente foi denominado “desempenho analítico e estratégico”, pois representa habilidades que permite ao contador forense o domínio das técnicas analíticas necessárias para solução do caso sob exame, permitindo, dessa forma, o estabelecimento de estratégia adequada, conforme Tabela 8.

Tabela 8

Rotação Varimax das variáveis da aplicação prática das habilidades

Habilidades	Desempenho analítico e estratégico	Comunicação e serenidade	Diligência
Análise dedutiva	0,49	0,10	-0,18
Resolução de problemas não estruturados	0,48	-0,06	0,04
Flexibilidade técnica	0,47	-0,17	0,12
Proficiência analítica	0,38	0,03	0,05
Pensamento crítico	0,37	0,12	-0,05
Comunicação escrita	0,02	0,59	-0,14
Comunicação oral	-0,11	0,51	0,10
Serenidade	0,03	0,40	-0,01
Entrevista	-0,07	-0,02	0,59
Investigativa	0,05	-0,05	0,53
Resolução e negociação de conflitos	0,05	0,00	0,46
Rastreamento de ativos	0,09	0,29	0,17
Conhecimento jurídico específico	0,04	0,27	0,23
Soma do quadrado das cargas	3,48	2,55	2,53
Porcentagem da variância explicada	26,81	19,66	19,51

Fonte: dados da pesquisa.

O segundo componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,55, explicando 19,66% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram cargas de 0,40 ou maior neste componente (“comunicação oral”, “comunicação escrita” e “serenidade”). Este componente foi denominado “comunicação e serenidade”, pois representa habilidades que permitem ao contador forense informar os achados em razão dos exames periciais, mesmo em situações de pressão, como, por exemplo, em um caso de depoimento em um tribunal.

O terceiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,53, explicando 19,51% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram carga de 0,46 ou maior neste componente (“entrevista”, “investigativa” e “resolução e negociação de conflitos”). Este componente foi denominado “diligência”, pois são habilidades que estão relacionadas com a necessidade de o contador forense buscar informações e/ou soluções.

Juntos, os três componentes são responsáveis por 65,99% da variância entre os treze itens da existência das habilidades.

5. Outras habilidades apontadas como importantes

Foi solicitado aos respondentes a indicação de três habilidades consideradas importantes para o desenvolvimento da atividade de perícia contábil criminal federal e que não estavam listadas nas questões anteriores. Logo em seguida foi solicitado que eles avaliassem a percepção da aplicação prática das habilidades sugeridas pelos próprios respondentes. Não era obrigatório o apontamento de três habilidades, podia ser 0, 1, 2 ou 3, o que resultou em 194 itens de habilidades sugeridas. Como os respondentes ficaram à vontade para escrever, houve a necessidade de resumir algumas habilidades e juntar outras correlacionadas, visando à consolidação dos dados.

Na Tabela 9 são apresentadas as 16 habilidades mais sugeridas e as respectivas avaliações realizadas pelos respondentes. Foram selecionadas até as habilidades apontadas por pelo menos três respondentes.

Tabela 9

Ranking das principais habilidades não investigadas e sugeridas como importantes (em %)

Principais habilidades sugeridas	Discordo	Discordo parcialmente	Neutro	Concordo parcialmente	Concordo	Frequência total*
Proatividade	13,33	13,33	20,00	46,67	6,67	15
Objetividade	15,38	15,38	15,38	53,85	0,00	13
Atualização	12,50	12,50	0,00	75,00	0,00	8
Integração com a equipe de investigação	37,50	12,50	0,00	50,00	0,00	8
Comprometimento	33,33	16,67	0,00	50,00	0,00	6
Clareza	0,00	20,00	40,00	40,00	0,00	5
Trabalhar em equipe	0,00	0,00	20,00	80,00	0,00	5
Celeridade	50,00	25,00	25,00	0,00	0,00	4
Uso de planilhas e banco de dados	0,00	0,00	25,00	50,00	25,00	4
Análise dedutiva	33,33	0,00	33,33	0,00	33,33	3
Concentração	0,00	33,33	0,00	66,67	0,00	3
Cooperação	0,00	66,67	0,00	33,33	0,00	3
Criatividade	0,00	33,33	0,00	66,67	0,00	3
Imparcialidade	0,00	0,00	0,00	100,00	0,00	3
Independência	0,00	0,00	0,00	100,00	0,00	3
Persistência	0,00	33,33	0,00	66,67	0,00	3

Fonte: dados da pesquisa. Nota: *A coluna "Frequência total" não está em percentual.

A habilidade mais lembrada pelos respondentes foi a "proatividade", em segundo ficou a "objetividade" e em terceiro ficaram a "atualização" e a "integração" com a equipe de investigação. Destaca-se que essas habilidades tiveram a maioria da avaliação concordando parcialmente, cerca de 46%, com a percepção da existência das habilidades na execução das atividades de perícia contábil criminal federal.

5.4 Discussão agregada dos resultados

A pesquisa questionou os peritos e delegados da Polícia Federal sobre suas percepções em relação à relevância de algumas habilidades investigadas na literatura internacional e, em razão da experiência dos respondentes, foi possível aprofundar a pesquisa, por meio de questionamentos sobre a aplicação prática das mesmas habilidades, com a possibilidade de sugestões de outras habilidades não listadas na pesquisa.

Discutir a importância das habilidades necessárias para o contador forense atuar na prática investigativa permitiu que os usuários e praticantes elencassem como atividades mais relevantes (Tabela 2), a “comunicação escrita”, a “análise dedutiva” e o “pensamento crítico”. O resultado possibilitou a comparação com a pesquisa de Digabriele (2008), em que foi observado um alinhamento dos resultados, porém divergiu com a pesquisa de Astutie e Utami (2013), já que nessa a flexibilidade técnica ficou como a mais importante.

Observou-se também que o pensamento crítico aparece entre as primeiras habilidades nas pesquisas internacionais, corroborando com a percepção dos praticantes quando o resultado é separado da percepção dos usuários, sendo que estes percebem o pensamento crítico como a quinta habilidade mais relevante. Essa divergência demonstra um distanciamento entre praticantes e usuários naquilo que é considerado essencial pelos peritos criminais contábeis no exercício do seu *mister*, a capacidade de decifrar a diferença entre opinião e fato.

No que tange à percepção das habilidades menos relevantes entre as investigadas, os peritos e delegados, tanto no resultado conjunto ou separado, elencaram a entrevista e a resolução e negociação de conflitos, essa constatação está alinhada com o resultado encontrado por Davis *et al.* (2010), já o conhecimento jurídico específico também apareceu entre as habilidades menos relevantes, convergindo com o trabalho de Digabriele (2008). Pode-se inferir que a habilidade “conhecimento jurídico específico” foi influenciada em razão de os usuários serem operadores do Direito, pois esse quesito não investiga a possibilidade de atuação jurídica do perito, mas a capacidade de compreender os procedimentos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de prova.

No que tange à entrevista e a resolução e negociação de conflitos, embora não seja comum o perito criminal contábil realizar o trabalho de campo, pois muitos dados necessários para a materialização de um crime são alcançáveis por meio de pesquisa de banco de dados, em decorrência dos avanços tecnológicos e registros eletrônicos contábeis e de transações financeiras, o contador forense não deve abrir mão de estar preparado para realização dessas habilidades, já que o uso pode ser necessário. Além do treinamento dos profissionais que já atuam no ramo, há a necessidade de se desenvolver cursos de contabilidade forense para atender uma demanda crescente de profissionais capacitados no combate à fraude. Na formação de currículos poderão ser usados os resultados das percepções da aplicação prática das habilidades, conforme Tabela 3, em que os peritos e delegados entenderam que estão mais presentes a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico.

Os contadores forenses podem ser chamados para esclarecimento de suas conclusões, o que pode ser feito por escrito ou de forma verbal, e o comparecimento a um tribunal diante de júri, juízes, promotores e advogados, configura-se como uma situação de pressão. Nesse caso, uma das habilidades mais exigidas, além da “comunicação oral”, é a “serenidade”, habilidade considerada a sétima mais presente pelos praticantes, enquanto os delegados consideraram a segunda habilidade mais presente. Esse achado demonstra que os peritos estão sendo observados pelos usuários como profissionais capazes de manter a atitude calma em situações de pressão.

Materializar a prova de um crime não é das tarefas mais simples, para isso, faz-se necessário o desenvolvimento de diversas habilidades. Pensando nessa diversidade, foi solicitado aos respondentes que fizessem sugestões de habilidades não listadas e, com isso, foi possível captar dezesseis habilidades, conforme a Tabela 9, sendo que as três mais lembradas foram a “proatividade”, a “objetividade” e a “atualização”. As perícias criminais contábeis são, na maioria das vezes, complexas e volumosas, o que faz pensar na necessidade de “proatividade” e “objetividade” para solução dos casos.

Quanto à análise dos componentes principais, foram encontrados grupos de habilidades com ênfase para o “desempenho técnico”, “analítico” e “estratégico”, em que os peritos apresentaram diferença de percepção em relação aos delegados. Quanto à percepção estratégica, conhecimento jurídico, investigativo e desempenho analítico, o resultado demonstra que os peritos perceberam de maneira mais positiva os grupos que são relevantes para construção e desenvolvimento das habilidades que podem fortalecer a contabilidade forense. Cabe ressaltar, ainda, a comparação dos componentes principais com a pesquisa de Digabriele (2008), em que não há alinhamento dos grupos encontrados quanto à importância das habilidades.

Não obstante as limitações quanto aos demais usuários da perícia contábil criminal que não foram submetidos à pesquisa, esse estudo contribui para decisões que visem fortalecer as habilidades dos peritos criminais, por meio de treinamentos e capacitações, bem como para formação de currículos para novos cursos universitários em nível de graduação e pós-graduação de contabilidade forense.

6. Conclusão

Com base em pesquisas internacionais, foram identificadas habilidades consideradas relevantes para o exercício da contabilidade forense, e quando submetidas à percepção dos peritos criminais contábeis e delegados da polícia federal, ficou constatado que há um alinhamento dos resultados encontrados, sendo as habilidades “pensamento crítico”, “comunicação escrita” e “análise dedutiva”, consideradas as mais relevantes. É necessária uma discussão no País sobre a formação e preparação desse profissional com a demanda crescente e que está diretamente envolvido na solução de crimes financeiros de grande repercussão, bem como é necessário estimular produções científicas em relação ao tema. Mesmo as discussões e produções sendo incipientes, não houve prejuízo em relação à percepção das habilidades relevantes identificadas pelos praticantes e usuários nacionais em comparação com os resultados internacionais.

Os peritos entendem que, para uma contribuição eficaz para persecução penal, é fundamental a habilidade “pensamento crítico”, ou seja, a capacidade de diferenciar a opinião do que é fato na realização de uma perícia contábil criminal, assim como a “comunicação escrita” faz toda diferença na produção do laudo. Habilidades relacionadas com o trabalho de campo, como as entrevistas e a resolução e a negociação de conflitos, não foram consideradas relevantes entre as investigadas.

Faz-se necessário um melhor esclarecimento aos usuários e a sociedade sobre o que é e o que faz a perícia contábil criminal, haja vista a habilidade “conhecimento jurídico específico” ter ficado também entre as menos relevantes, porém é inimaginável um competente contador forense sem a capacidade de compreender os procedimentos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas. Cabe ressaltar que os próprios experts não consideraram essa habilidade entre as mais relevantes, o que parece contraditório. Aproveitar a experiência dos respondentes se mostrou positivo, pois além de terem sido mais críticos na percepção da aplicação prática das habilidades, puderam sugerir habilidades não listadas, com isso a “proatividade”, a “objetividade” e a “atualização” foram as três mais lembradas.

Os resultados obtidos contribuem para o aperfeiçoamento dos profissionais que já atuam na área, assim como para diretrizes de treinamentos, novos cursos de graduação e pós-graduação, na estruturação de currículos para formação de novos contadores forenses, pois se verificou que não é somente o conhecimento de como as coisas devem ser feitas, o contador forense deve desenvolver bem a solução de “problemas não estruturados”, “habilidades investigativas”, “flexibilidades técnicas”, entre outras habilidades que não fazem parte dos currículos atuais. Por fim, verifica-se que as habilidades investigadas e sugeridas contribuem para todas as áreas da perícia contábil.

Considerando que o estudo capitou a percepção prática das habilidades e também sugestões dos respondentes, poderão ser realizadas pesquisas futuras visando complementar o constatado até aqui e aprofundar o resultado das percepções práticas e das habilidades sugeridas pelos respondentes.

Referências

- Astutie, Y. P. & Utami, Y. (2013,). Characteristics and Relevant Skills of The Forensic Accountant: An Empirical Study on Indonesia. In *International Conference on Accounting and Finance (AT). Proceedings* (p. 122). Global Science and Technology Forum. DOI:10.5176/2251-1997_AF13.44
- Bardin, L. (1979). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bhasin, M. (2013). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants: experience of a Developing Economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(2), pp. 11-52. DOI: 3200/JOEB.83.6.331-338
- Black, H.C. (1971). *Black's Law Dictionary*. West Publishing CO. Recuperado em 30 julho, 2015, de <http://www.nationallibertyalliance.org/files/docs/Books/Black's%20Law%204th%20edition,%201891.pdf>
- Boys, J. (2008). *Forensic Accounting in New Zealand: exploring the gap between education and practice*. New Zealand: Auckland University.
- Bracarense, P. A. (2012). *Estatística Aplicada às Ciências Sociais* (1 ed.). Curitiba: IESDE Brasil S.A.
- Conselho Federal De Contabilidade. *Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01*. Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil. Recuperado em 27 fevereiro, 2015, de https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TP_01.pdf
- Crumbley, D. L., Hitger, L.E. & Smith, G. S. (2013). *Forensic and Investigative Accounting*. Wolters Kluwer (6 ed.).
- Davis, C., Farrell, R. & Ogilby, S. (2010). Characteristics and skills of the Forensic Accountant. *American Institute of Certified Public Accountants*.
- Digabriele, J. A. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), pp. 331-338. DOI:10.3200/JOEB.83.6.331-338
- Freitas, H., Oliveira, M., Saccol, A. Z. & Moscarola, J. (2000). O método de pesquisa survey. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 35(3), pp. 105-112.
- Harris, C. K. & Brown, A. M. (2000). The qualities of a forensic accountant. *Pennsylvania CPA Journal*, 71(1), pp. 2-3.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23(sup1), pp. 395-411. DOI:10.1080/00014788.1993.9729907
- Lakatos, E. M., & Marconi, M.A. (2003). *Metodologia Científica* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, A.B.S. (2011). *Métodos da Pesquisa Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, A.T. (2002). *Proposta Metodológica de Perícia Contábil para o Crime de Apropriação Indébita Previdenciária*.
- Peleias, I. R. (org.). (2006). *Didática do Ensino da Contabilidade*. São Paulo: Saraiva.
- Silva, L. M. (2012). *Contabilidade Forense: princípios e fundamento*. São Paulo: atlas.
- Silva, R. M. (2012). *Contabilidade Forense no Brasil: uma proposição de metodologia*. Dissertação. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.
- Skalak, S.L., Golden, T., Clayton, M. & Pill, J. (2011). *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (2 ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
- West Virginia University (2007). *Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students*.

Apêndice A – Questionário

Questionário sobre a percepção dos peritos criminais contábeis federais e dos delegados da Polícia Federal em relação às competências necessárias para realização das perícias contábeis criminais da Polícia Federal à luz do conceito de contabilidade forense (contabilidade forense) pesquisado na literatura Norte- Americana.

Perito criminal federal
 Delegado de Polícia Federal
 Lotação: _____

Qual sua faixa etária?

20-30 anos
 31-40 anos
 41 a 50 anos
 51 a 60 anos
 Mais de 60 anos

Qual seu nível de formação?

Bacharel
 Especialista
 Mestre
 Doutor
 Ph.D.

Qual sua área de formação? Principal e outras.

Contabilidade
 Economia
 Direito
 Outra (especifique) _____

Qual seu tempo de experiência como delegado ou perito?

0 a 5 anos
 6 a 10 anos
 11 a 15 anos
 16 a 20 anos

A seguir avalie a importância das habilidades abaixo com atribuição de nota de 1 a 6, sendo:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Não se aplica	Discordo	Discordo parcialmente	Neutro	Concordo parcialmente	Concordo

Parte 1 - Quesitos sobre a importância das habilidades abaixo para perícia contábil	1	2	3	4	5	6
1. Análise dedutiva – habilidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.						
2. Pensamento crítico – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.						
3. Resolução de problemas não estruturados – capacidade de abordar cada situação (única) e se trata preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.						
4. Flexibilidade Técnica – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.						
5. Proficiência analítica – capacidade de examinar o que deve ser fornecido em vez do que é fornecido (análise de viabilidade).						
6. Comunicação oral - capacidade de comunicar de forma eficaz no discurso por meio de depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.						
7. Comunicação escrita - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.						
8. Conhecimento jurídico específico – capacidade de compreender os procedimentos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.						
9. Serenidade – capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.						
10. Rastreamento de ativos – capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.						
11. Habilidade de entrevista - capacidade de obter testemunho pessoal.						
12. Habilidade investigativa – capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.						
13. Resolução e negociação de conflitos – capacidade de solucionar controvérsias.						

Quesitos quanto à existência das habilidades na perícia contábil criminal federal	1	2	3	4	5	6
14. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de ANÁLISE DEDUTIVA? Capacidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.						
15. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de PENSAMENTO CRÍTICO? Capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.						
16. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de RESOLUÇÃO DE PROBLEMAS NÃO ESTRUTURADOS? Capacidade de abordar cada situação (única) e preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.						
17. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de FLEXIBILIDADE TÉCNICA? Capacidade de afastar-se de procedimentos de auditoria padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.						
18. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de PROFICIÊNCIA ANALÍTICA? Capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).						
19. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de COMUNICAÇÃO ORAL? Comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.						
20. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de COMUNICAÇÃO ESCRITA? Capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.						
21. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de CONHECIMENTO JURÍDICO ESPECÍFICO? Capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.						
22. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de SERENIDADE? Capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.						
23. Os peritos criminais contábeis federais possuem a habilidade de RASTREAR ATIVOS? Capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.						
24. Os peritos criminais contábeis federais possuem habilidade de ENTREVISTA? Capacidade de obter testemunho pessoal.						
25. Os peritos criminais contábeis federais possuem habilidade INVESTIGATIVA? – Capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.						
26. Os peritos criminais contábeis federais possuem habilidade de RESOLUÇÃO E NEGOCIAÇÃO DE CONFLITOS? Capacidade de solucionar controvérsias.						
27. Informe três habilidades não listadas acima e que você entende como importantes para desenvolver a atividade de perícia contábil criminal federal? Especifique. _____						
28. Os peritos criminais contábeis federais possuem a(s) habilidade(s) sugeridas por você?						

As Estratégias de Aprendizagem Autorregulada (SRL) no Ensino EAD de Contabilidade

Resumo

Os objetivos desta investigação foram identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino Educação a Distância (EAD) e analisar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso. A amostra da pesquisa compreendeu discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de Ensino a Distância de três instituições com polo em Salvador(BA)/Brasil. Para análise dos dados, utilizaram-se três procedimentos quantitativos visando alcançar os objetivos específicos, no qual, para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva e, para verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso, foi alcançada por meio da Análise Fatorial e o uso de testes paramétricos de comparação de médias (teste t). Os achados permitiram inferir que o perfil dos alunos da modalidade de ensino EAD, considerando a autorregulação da aprendizagem, foi de utilização significativa de estratégias de acordo ao modelo proposto pela Zimmerman e Pons (1986), em que há diferenças significativas nas médias dos discentes entre o estágio inicial e final de curso. O estudo contribui com os apontamentos dos órgãos internacionais de contabilidade sobre a aprendizagem ativa e permanente. A investigação proporciona, também, benefício à literatura sobre a modalidade de “Ensino a Distância” e à aprendizagem autorregulada por demonstrar que essa plataforma de ensino pode auxiliar na consecução da independência do aprendizado.

Palavras-chave: Estratégia de Aprendizagem; Educação a distância; Autorregulação; Órgãos Internacionais de Contabilidade; Metacognição.

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb) Professor na Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD) Comercial: Rodovia Dourados, Itahum, Km 12, Dourados(MS), CEP: 79.804-970
E-mail: thiagobruno.silva@yahoo.com.br

Luis Antonio Lay

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB) Professor na Universidade do Contestado (UnC) Comercial: Av. Presidente Nereu Ramos, Jardim do Moinho, Mafra(SC), CEP: 89.300-000
E-mail: luisantoniolay@gmail.com

Nelson Hein

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) Professor na Universidade Regional de Blumenau (Furb) Comercial: Av. Antônio da Veiga, 140, Vila Nova, Blumenau(SC), CEP: 89.010-971
E-mail: hein@furb.br

Vania Tanira Biavatti

Doutora em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) Professora na Universidade Regional de Blumenau (Furb) Comercial: Av. Antônio da Veiga, 140, Vila Nova, Blumenau(SC), CEP: 89.010-971
E-mail: vania@furb.br

Vinicius Costa da Silva Zonatto

Pós-doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos) Professor na Universidade Regional de Blumenau (Furb) Comercial: Av. Antônio da Veiga, 140, Vila Nova, Blumenau(SC), CEP: 89.010-971
E-mail.: viniciuszonatto@gmail.com

1. Introdução

A profissão contábil tem exigido da comunidade acadêmica, sobretudo das pesquisas educacionais, perspectivas para o preparo dos alunos para a vida profissional, principalmente para aprender, manter habilidades e buscar o conhecimento (Schleiger & Dull, 2009; Martin & Dowson, 2009). Entre as modalidades de ensino, a Educação a Distância (EAD) é cada vez mais presente como forma de levar a educação formal como mais uma opção de disseminação e compartilhamento de conhecimento por meio do seu método de aprendizado, e, ainda, é uma forma de contribuição no processo para ampliar e interiorizar a oferta de educação.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Brasil, 1996) abriu espaço na condição que a EAD se estabelecesse no cenário nacional. O instrumento com dimensões visando orientar o processo de credenciamento de IES e a avaliação de cursos superiores a distância, no âmbito do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes), apresenta que o Sistema de Controle, Produção e Distribuição de Material Didático indica que os materiais utilizados necessitam promover autonomia para o aluno aprender e controlar o seu próprio desenvolvimento (Brasil, 2007). Considerando essa afirmativa, os discentes que optam pelo ensino EAD podem aprender a administrar o tempo e tornar atores de seu processo de aprendizagem. As ferramentas tecnológicas podem ajudar a melhorar a aprendizagem, incluindo a autorregulação, especialmente nas fases iniciais do ensino superior (Niemi, Harju, Vivitsou, Niittanem, Multisilta & Kuokkanen, 2014).

Barry Zimmerman e outros pesquisadores apresentaram a perspectiva do aprendizado autorregulado ou *self-regulated learning* (SRL). Nessa visão, o aluno autorregulado é consciente e controla o seu processo de aprendizagem; seleciona os métodos e as estratégias que utiliza; organiza e estrutura quer o seu contexto de estudo quer o trabalho a realizar; identifica as situações em que precisa de ajuda; e adapta as estratégias de aprendizagem aos seus objetivos acadêmicos (Zimmerman & Pons, 1986). Bertagnolli *et al.* (2007) encara a “Educação a Distância” como uma forma de ensino que possibilita a autoaprendizagem, com a mediação de recursos didáticos sistematicamente organizados, utilizados isoladamente ou combinados e veiculados por diversos meios de comunicação.

Bell e Akroyd (2006) concluíram que o sucesso na aprendizagem a distância correlaciona-se positivamente com a capacidade dos discentes de se autorregular e direcionarem seus próprios esforços de aprendizagem. Ao analisar a literatura, a SRL foi essencial para o sucesso na aprendizagem a distância (Bell & Akroyd, 2006; Lawanto, Santoso, Goodridge & Lawanto, 2014; Puzifferro, 2008; Wang, Shannon & Ross, 2013). Niemi *et al.*, (2014) constataram que uma tutoria interativa baseada na *Web* ferramenta e IQ foi benéfica e eficaz em aumentar a autorregulação dos alunos. O *software* de tutoria foi especialmente útil para os discentes que não tinham estratégias estáveis de SRL ou para os alunos nas fases iniciais de estudos universitários.

Lombaerts, De Backer, Engels e Braak (2009) apontam algumas vantagens do aprendizado autônomo: permite ao aluno aprender melhor e buscar aprofundamento quanto a assunto do seu interesse, uma vez que o professor, diante das exigências curriculares institucionais e do tempo disponível, desenvolve conteúdo considerado essencial, não permitindo condições de atender às opções dos alunos; contribui para enriquecer os conhecimentos dos alunos; emancipa o aluno da dependência do professor, permitindo descobrir e formar alternativas para a construção do conhecimento; prepara o aluno para o exercício da cidadania e, assim, realiza opções conscientes na vida; e prepara para o mercado de trabalho, desenvolvendo habilidades e competências para o exercício consciente da profissão.

Em estudo, Batista, Cruz, Andrade e Brune (2014) objetivaram avaliar o nível de desempenho discente dos cursos de Ciências Contábeis no nordeste brasileiro, traçando uma comparação dos resultados obtidos pelos cursos nas modalidades “a distância” e “presencial” nos Enades de 2009 e 2012. Como resultado, os cursos na modalidade EAD promovidos pelas IES privadas obtiveram melhor desempenho que os cursos promovidos pela maioria das IES na modalidade presencial, e o resultado dos discentes “a distância” foi superior ao ensino “presencial”. Assim, segundo essa pesquisa, a modalidade de “Ensino a Distância” comprovou ser uma variável significativa para o desempenho discente no Enade.

Segundo Wang *et al.* (2013), a aprendizagem EAD é diferente da convencional. Atitudes autorreguladas são especialmente importantes quando se estuda nessa modalidade de ensino, visto não ter oportunidade de interagir face a face com o professor. Zimmerman e Schunk (2012) destacam que o papel dos computadores no ensino está se expandindo e oferecendo oportunidade de autorregulação. Dessa forma, considerando o exposto, este estudo busca encontrar evidências acerca do impacto que o ensino EAD exerce na postura independente e proativa, que os principais órgãos internacionais esperam dos profissionais da contabilidade. Assim, os objetivos do estudo foram identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD e analisar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso.

Segundo Becker (2013), apesar da defesa da aprendizagem ao longo da vida pelos órgãos internacionais de contabilidade, muitas salas de aula de Contabilidade não desenvolvem as habilidades metacognitivas (a aprendizagem ao longo da vida), no qual ainda é mais crítico nos dias atuais. Dessa forma, passados 25 anos quando a AECC recomendou a aprendizagem permanente, o desenvolvimento de habilidades metacognitivas pode parecer tarefa árdua para os professores de Contabilidade que são especialistas em sua disciplina, mas pode ser menos preparado pedagogicamente. Moos e Ringdal (2012) afirmam que o contexto educacional pode assumir papel particularmente relevante em como os alunos abordam o processo de aprendizagem e desenvolver a sua habilidade de aprendizagem.

Dessa forma, como contribuição teórica, a investigação analisa se os estudantes desenvolvem atitudes autorreguladas nessa modalidade de ensino. No que se refere à contribuição prática, os resultados podem reforçar a importância de se refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e repensar medidas que conduzam à aprendizagem autônoma do estudante, o que torna vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer a revisão da prática pedagógica universitária da educação contábil.

2. Revisão de Literatura

As mudanças das leis e procedimentos que são utilizados para a elaboração das demonstrações contábeis no Brasil é cada vez mais regular devido à internacionalização das normas contábeis. No entendimento de Becker (2011), o contador deve ter, além do conhecimento profundo, abrangente e atualizado da área, cultura humanística e domínio das Ciências Comportamentais. Deve ser um cidadão com uma visão aberta do mundo, capaz de adaptar-se facilmente a cenários de mudanças e que aceite a educação continuada como condição de vida. Paralelamente a tais mudanças, a autonomia dos discentes se configura em uma necessidade no processo formativo, seja pela modalidade de ensino “presencial” ou “a distância”, com o intuito de formar profissionais com condições de aprender a aprender para se alcançar sucesso nesse ambiente propício à dinamicidade.

2.1 Ensino EAD

A “Educação à Distância” engloba universos de relações quando professor e aluno estão separados no tempo e/ou espaço. Tais relações são ordenadas de acordo com elementos básicos que envolvem o saber, a estrutura de programas educacionais, a interação professor-aluno e, sobretudo, a natureza e o grau de autonomia do indivíduo (Moore, 1993).

A “Educação a Distância”, antes considerada impossível, tem, hoje, uma abertura de estratégias eficientes para a viabilidade de ensino na modalidade “virtual”. Desse modo, a EAD teve um salto nas formas de ensino-aprendizagem, pois foi preciso se adaptar às necessidades das limitações que cerceiam a modalidade virtual. Desse modo, a materialização de ambientes e as metodologias educacionais inovadoras, sobretudo com o auxílio das tecnologias digitais, potencializaram a EAD, de modo que o ensino-aprendizagem fosse contemplado com uma nova política de educação (Silva, Shitsuka & Morais, 2013) - Deve-se ter em mente, nesse caso, que essas consistem em fortes aliadas para motivar, ilustrar, apresentar e compor os conteúdos das aulas, a fim de torná-las atrativas e interativas, conforme destacam Hack e Negri (2010).

Embora tendo um importante papel na formação de milhares de pessoas, nessa modalidade de ensino não é difícil encontrar preconceito, entendida como sinônimo de curso fácil, fora das quatro paredes de uma sala de aula, sem o emprego do giz, apagador, um ou outro recurso audiovisual e a autoridade máxima do professor - preconceito advindo, possivelmente, do desconhecimento de que, além de várias fundações criadas ao redor do mundo para implantar essa modalidade de ensino, já estavam criadas universidades abertas no Reino Unido (1969), na Espanha (1972), na Austrália e Venezuela (1977), na Índia e na Dinamarca (1982) e, no Japão (1983) e na Índia novamente (1985), entre outros países (Nunes, 2009).

Dessa forma, tendo vista a complexidade para exercer a profissão contábil, dada pelos desafios e assolada por diversas alterações, seja na adição de complexidade nas normas fiscais/societárias, seja por várias funções e responsabilidade social quanto à saúde, educação das comunidades que estão inseridas e, também, com o meio ambiente, o ensino deve pleitear uma modalidade que habilite o discente a possuir condições de acompanhar as mudanças que estão intrinsecamente ligados já que serão futuros profissionais.

De acordo com o Ministério da Educação (1996) o “Ensino à Distância” é a forma de ensino que deve propiciar a autoaprendizagem, com o uso de materiais didáticos organizados e de forma a apresentar diversos suportes de informação, veiculado a diversos meios de comunicação - características desejáveis ao perfil de um aluno autorregulado, que segundo Ames (1992), se distinguem pela forma que perspectivam o seu papel no processo de aprendizagem no qual o sucesso acadêmico depende do que for construído pelo aluno. O desenvolvimento tecnológico permitiu que novos meios de comunicação fossem utilizados na mediação didático-pedagógica (Penterich, 2009). No entendimento de Anohina (2005), a tecnologia de comunicação e informação (TICs), agregada aos meios tradicionais de ensino, oferece novas oportunidades para a aquisição de conhecimento ao permitir a escolha do tempo, local, ritmo e quantidade de aprendizagem.

2.2 Aprendizagem Autorregulada

Na década de 70 houve discussões no campo teórico da psicologia sobre aspectos que permeiam a relação entre a memória e aprendizado, derivando o estudo da metacognição que foi, primeiramente, definida como o domínio que o indivíduo possui sobre seu próprio conhecimento. Ainda na mesma década é encorpada com o domínio dos processos e produtos cognitivos (Flavell, 1976).

A partir da metacognição é possível a autorregulação intelectual. Foram iniciadas pesquisas lideradas por Barry Zimmerman para o entendimento da autorregulação ou *Self Regulated Learn* (SLR). Influenciado pelo paradigma construtivista, que tem o indivíduo como agente de seu aprendizado (Arias, Lozano, Cabanach & Pérez, 1999; Zimmerman & Schunk, 2001; Xu, Benson, Mudrey-Camino & Steiner, 2010), afirma-se que indivíduos autorregulados são persistentes, decididos, estratégicos e capazes de avaliar o seu progresso, diferentemente daqueles que são dependentes cognitivos, isto é pouco autorregulados. A autorregulação da aprendizagem (SRL) enfatiza a autonomia e controle do discente ao monitorar suas cognições, seus comportamentos e suas emoções orientadas para atingir as metas de aprendizagem (Cho & Shen, 2013; Delen, Liew & Wilson, 2014)

Para Simons e Beukhof (1987), a autorregulação é a capacidade de o indivíduo ser ‘auto-ensinante’, ou seja, capaz de preparar, facilitar e regular a aprendizagem, de forma a gerar um *feedback* e julgamento sobre o processo. Para Costa (2001) a autorregulação é observada pelo grau de envolvimento ativo no processo de aprendizagem (metacognição, motivação e comportamental); comportamento cíclico de mudança (controle da eficácia, envolvimento e reflexão dos resultados); e dependência dos aspectos motivacionais (grau de envolvimento com relação de controles e crenças).

Zimmerman e Pons (1986) identificaram 14 estratégias presentes em estudantes autorregulados. Para esses autores, o uso dessas estratégias confere ao aluno um valioso ferramental; sua utilização está altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico e com a opinião dos docentes acerca do seu grau de autorregulação em sala de aula (Tabela 1).

Tabela 1

Estratégias de autorregulação da aprendizagem identificadas por Zimmerman e Pons (1986)

	Estratégias:	Definição:	Exemplos: (Rosário, 1999)
1	Auto-avaliação	Declarações que indicam as avaliações dos alunos sobre a qualidade ou progresso do seu trabalho.	“...verifiquei o meu trabalho para ter a certeza que estava bem”.
2	Organização e transformação	Declarações que indicam as iniciativas dos alunos para reorganizarem, melhorando os materiais de aprendizagem.	“...faço sempre um esquema antes de realizar os relatórios das experiências de química”.
3	Estabelecimento de objetivos e planejamento	Declarações indicando o estabelecimento de objetivos educativos: planejamento, fase no tempo e conclusão de atividades relacionadas com esses objetivos.	“... começo a estudar duas semana antes do teste e fico descansada”.
4	Procura de informação	Declarações indicando os esforços dos alunos para adquirir informações extra de fontes não sociais quando enfrentaram uma tarefa escolar.	“...antes de começar um trabalho, vou à biblioteca da escola recolher o máximo de informações sobre o tema”.
5	Tomada de apontamentos	Declaração indicando os esforços para registrar eventos ou resultados.	“...nas aulas sorvo o máximo de apontamentos sobre o que o professor dá”.
6	Estrutura ambiental	Declarações indicando esforços para selecionar ou alterar o ambiente físico ou psicológico de modo a promover a aprendizagem.	“...para não me distrair, isolo-me no quarto” ou “...para me concentrar no que estou fazendo, desligo o som”.
7	Autoconsequência	Declarações indicando a imaginação ou a concretização de recompensas ou punições para sucessos ou fracassos escolares.	“...se me der bem no teste, compro uns chocolates”.
8	Repetição e memorização	Declarações indicando as iniciativas e os esforços dos alunos para memorizar o material.	“...na preparação de um teste de física, escrevo muitas vezes a formula, até saber de cor”.
9-11	Procura de ajuda social	Declarações indicando as iniciativas e os esforços dos alunos para procurarem ajuda dos pares (9); professores (10); e adultos (11).	“... se tenho dificuldades no estudo peço ajuda ao meu pai que é médico”.
12-14	Revisão de dados	Declarações indicando os esforços-iniciativas dos alunos para rerelem as notas (12); teste (13); e livros de texto (14), afim de se prepararem para uma aula ou exercício escritos.	“...antes dos testes revejo sempre os resumos da matéria que fiz” ou “Para me preparar para um teste resolvo os enunciados dos que já fiz”.

Fonte: Zimmerman e Pons (1986); Rosário, 1999, adaptado.

O modelo de autorregulação proposto por Zimmerman e Pons (1986) é dividido em fases, componentes e processos que se reúnem com objetivo de produzir resultados na aprendizagem. A primeira fase, antecipação/preparação, tem o propósito de estabelecer os objetivos e planos estratégicos e alcançar as metas escolhidas. Nessa fase, ocorre à influência de aspectos motivacionais, de autoeficácia, de objetivos e de valorização da aprendizagem. A segunda fase, conhecida como execução e controle, tem o propósito de fazer cumprir os objetivos traçados na primeira etapa. É exigido nessa etapa automonitoração por meio do uso de estratégias de aprendizado e do controle da atenção. E, por fim, a fase de autorreflexão e autorreação que envolvem o julgamento, autoavaliação e atribuições de causa sobre os objetivos estabelecidos na primeira fase. Pode ocorrer satisfação ou insatisfação, presença de reações (derivadas da autorreflexão) e defensivas, com resistência e abandono ou satisfação e valorização pessoal. Essa fase é resultante de construtos motivacionais e cognitivos em que as três fases correspondem a um processo cíclico, pois há utilização de um *feedback* anterior que permite realizar alterações e contínuos aprimoramentos (Polydoro & Azzi, 2009; Zimmerman, 2000).

Para Corno (1989), a utilização da autorregulação facilita o processo de aprendizagem, no momento em que o amadurecimento do aprendiz em criar metas, como também o ritmo próprio do seu estudo, adotando a aplicação de estratégias de monitoramento, elaboração e gerenciamento de esforços. Alunos autorregulados são geralmente caracterizados como sendo decididos, estratégicos e persistentes no seu processo de aprendizagem (Rosário, 1999).

Rosário (2001) realizou um estudo com 558 alunos secundaristas, em Portugal, e identificou que os estudantes tendem a se apropriar das estratégias de autorregulação à medida que progredem no ensino, concluindo ainda que há maior busca de informações para que se aumente a profundidade do tema estudado. Alguns estudos destacaram os benefícios da forma educacional a distância para ajudar os alunos a desenvolverem habilidades de SRL (Bell & Akroyd, 2006; Lawanto *et al.*, 2014; Puzziferro, 2008; Wang *et al.*, 2013).

Valle *et al.* (2008) avaliaram 489 estudantes provenientes de diferentes universidades públicas da Europa, sendo a maioria deles mulheres, do primeiro ciclo (do 1º ao 3º ano) e identificaram três perfis de autorregulação da aprendizagem em decorrência do uso das estratégias. O primeiro corresponde ao perfil baixo, que engloba alunos que usam as estratégias de elaboração e de organização (estratégias cognitivas). O segundo, perfil moderado, envolve os alunos que gerenciam o tempo, o estudo e o esforço da autorregulação. O terceiro, perfil alto, abrange os alunos que estabelecem metas de aprendizagem e autoeficácia para aprender (estratégias motivacionais). Para eles, as estratégias cognitivas são mais preditoras da autorregulação da aprendizagem do que as estratégias motivacionais.

No Brasil, Lima Filho, Lima e Bruni (2015) pesquisaram sobre o aprendizado autorregulado em duas universidades públicas baianas, aplicando as mesmas estratégias de aprendizados apresentado por Zimmerman e Pons (1986). Assim, analisaram o aprendizado autorregulado em alunos dos cursos “presenciais” de Contabilidade, apresentando diagnósticos, dimensões e possíveis explicações, contextualizadas a partir do gênero, idade e estágio no curso. Por meio da amostra formada por 249 indivíduos, foi revelado que o gênero e a idade são fatores que influenciam o grau de autorregulação de um aluno. Mulheres e discentes mais jovens tendem a apresentar melhores níveis de aprendizagem autorregulada. Contudo, na análise do estágio do curso, os resultados não apresentaram distribuição normal, o que evidenciou a impossibilidade de perceber o aumento ou redução do grau de aprendizado autorregulado entre os respondentes.

Identificar e analisar os principais processos por meios dos quais os sujeitos (alunos) podem regular o seu aprendizado, como sujeito ativo, independente e responsável, são características fundamentais para uma adaptação adequada às exigências das constantes mutações da sociedade (Patterson & Lee, 2010; Garner, 2009).

3. Trajetória Metodológica

Os objetivos do estudo foram identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD e analisar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso. Assim, a pesquisa se caracteriza, quanto ao problema, como quantitativa; quanto aos objetivos, como exploratória; e, quanto aos procedimentos, como levantamento ou *survey*.

A amostra da pesquisa compreendeu discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de “Ensino a Distância” de três instituições com polo em Salvador(BA). Vale salientar que as instituições optaram por manter o nome em sigilo. Na instituição 1, foram alcançados 81 respondentes na instituição 2 foram alcançados 94 respondentes e, na instituição 3, 76 respondentes; conforme descrito na Tabela 2.

Tabela 2

Características da amostra do estudo

IES	Instituição 1	Instituição 2	Instituição 3			Soma			
Fi	81	94	76			251			
Fi%	32,27	37,45	30,28			100,00			
Gênero	Feminino	Masculino							
Fi	137	114				251			
Fi%	54,58	45,42				100,00			
Idade	Até 20	21 a 25	26 a 30	31 a 35	Acima de 36				
Fi	17	47	95	46	46	251			
Fi%	6,77	18,73	37,85	18,33	18,33	100,00			
Semestre	1	2	3	4	5	6	7	8	
Fi	36	28	20	36	46	44	21	20	251
Fi%	14,34	11,16	7,97	14,34	18,33	17,53	8,37	7,97	100,00

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 2 destaca que foram 251 respondentes das três instituições, sendo que 54,58% formado pelo gênero feminino. De acordo com o estudo, a faixa etária dos 26 a 30 anos representa 37,85%, sendo que 6,77% possuem até 20 anos; e já dos 31 a 35 anos e acima de 36 anos, representam 18,33%. A amostra pode ser entendida como formada de indivíduos que já trabalham e que conciliam com a educação superior. Em relação ao semestre, 18,33% estão no 5º semestre, enquanto 14,34% estão no 1º semestre e 7,97% estão 8º semestre, ou seja, no final do curso.

O instrumento de coleta de dados foi formado por perguntas visando à caracterização do respondente, como o gênero, idade e semestre e por perguntas com o intuito de identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada propostas por Zimmerman e Pons (1986), conforme descritas na Tabela 3.

Tabela 3

Afirmações e estratégias de aprendizagem autorregulada

Afirmações	Estratégias de aprendizagem autorregulada
1. Avalio o meu desempenho, vejo o que devo melhorar e procuro superar as dificuldades detectadas.	1. Autoavaliação.
2. Procuro sempre elaborar um plano (esquema) antes de iniciar um trabalho.	2. Organização e transformação.
3. Se tenho prova, começo a estudar o mais cedo possível, para ficar descansado e tranquilo no dia.	3. Estabelecimento de objetivos e planejamento.
4. Antes de iniciar um trabalho, recorro sempre à biblioteca (e outros meios de pesquisa seja físico ou digital) para separar o máximo de informação sobre o tema.	4. Procura de informação.
5. Sempre procuro anotar o máximo de apontamento de um texto lido ou da aula expositiva do professor.	5. Tomada de apontamentos.
6. Para ter melhor concentração, procuro sempre ambiente que não proporcione distração.	6. Estrutura ambiental.
7. Quando faço uma prova, se ocorrer bem, ofereço-me recompensa; caso ocorra o contrário, abro mão de algo que tanto queria.	7. Autoconsequências.
8. Utilizo estratégias para memorizar o assunto (ou formulas), até saber de cor do assunto a ser estudado.	8. Repetição e memorização.
9. Quando surge dificuldade e não consigo resolver sozinho, busco ajuda externa (professor, colegas, outros).	9. Ajuda de professores; 10. Ajuda de pares próximos; e 11. Ajuda de especialistas.
10. Após conclusão de um trabalho acadêmico, eu o reviso para ter a certeza de que ele está correto.	12. Revisão das anotações; 13. Revisão de testes e 14. Revisão da bibliografia.

Fonte: Lima Filho, Lima e Bruni (2015).

De acordo com as afirmações voltadas às respectivas estratégias de autorregulação da aprendizagem, os discentes foram convidados a basear suas respostas em sua experiência, em que deveriam atribuir uma resposta entre 1 (“nunca”) e 7 (“sempre”).

A hipótese deste estudo, que norteou o alcance do objetivo que foi analisar como as estratégias de aprendizagem autorregula poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso, está descrita na Tabela 4.

Tabela 4

Hipótese do estudo associada ao segundo objetivo

Hipótese do estudo	Fundamentação teórica
H1: institui que existe uma relação significativa que quanto maior for o semestre em curso de um respondente maior será o seu nível de SRL.	Bell e Akroyd (2006); Lawanto et al., (2014); Puzziferro, (2008); Wang et al., (2013); Niemi et al. (2014)

Fonte: elaborada pelos autores.

A hipótese H1 foi amparada por conclusões de pesquisas que tiveram o mesmo objetivo. Wang *et al.* (2013) afirmam que a aprendizagem EAD é diferente da convencional, em que atitudes autorreguladas são especialmente importantes quando se estuda nessa modalidade de ensino, visto não ter oportunidade de interagir face a face com o professor. Bell e Akroyd (2006) concluíram que o sucesso na aprendizagem “a distância” correlaciona-se positivamente com a capacidade dos discentes de se autorregular e direcionarem seus próprios esforços de aprendizagem. Ao analisar a literatura, a SRL foi essencial para o sucesso na aprendizagem a distância (Bell & Akroyd, 2006; Lawanto *et al.*, 2014; Puzziferro, 2008; Wang, Shannon & Ross, 2013). Niemi *et al.* (2014) constataram que uma tutoria interativa baseada na *Web* ferramenta e IQ foi benéfica e eficaz em aumentar a autorregulação dos alunos. O *software* de tutoria foi especialmente útil para os discentes que não tinham estratégias estáveis de SRL ou para os alunos nas fases iniciais de estudos universitários.

Para a análise dos dados, utilizaram-se três procedimentos quantitativos visando alcançar os objetivos específicos. Para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva com o intuito de verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso, utilizam-se a Análise Fatorial e os testes paramétricos de comparação de médias (teste t).

Por fim, com os resultados encontrados para cada objetivo específico, foi possível alcançar o objetivo geral de analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis na modalidade EAD quanto às estratégias de aprendizagem autorregulada.

4. Análise e Discussão dos Resultados

Nesta seção serão expostos e discutidos os resultados da pesquisa. Inicialmente, para atender ao primeiro objetivo de identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD, apresenta-se a análise descritiva dos dados. Posteriormente, foram utilizados a análise fatorial e o teste paramétrico de comparação de médias (teste t), visando à consecução do segundo objetivo de verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso.

Na Tabela 5 apresentam-se os resultados das estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos discentes de contabilidade do ensino EAD. Destaca-se que as duas últimas colunas apresentam uma totalização das frequências para respostas menores que quatro, e maiores que quatro sendo um ponto médio entre 1 e 7.

Tabela 5

Identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada dos discentes da EAD

Estratégia	Respostas								Total	Menor que 4	Maior que 4
	1	2	3	4	5	6	7				
	Nunca				Sempre						
E1	Fi	0	7	12	6	22	55	149	251	25,00	226,00
	Fi%	0,00	2,80	4,80	2,40	8,80	21,90	59,40	100,00	7,56	90,10
E2	Fi	8	1	14	34	51	78	65	251	23,00	194,00
	Fi%	3,19	0,40	5,58	13,55	20,32	31,08	25,90	100,00	9,17	77,30
E3	Fi	6	9	15	52	72	57	40	251	30,00	169,00
	Fi%	0,02	0,04	0,06	0,21	0,29	0,23	0,16	100,00	12,00	67,00
E4	Fi	12	17	18	14	46	50	94	251	47,00	190,00
	Fi%	4,80	6,80	7,20	5,60	18,30	19,90	37,50	100,00	18,80	75,70
E5	Fi	3	16	34	18	58	63	59	251	53,00	180,00
	Fi%	1,20	6,40	13,50	7,20	23,10	25,10	23,50	100,00	21,10	71,70
E6	Fi	3	8	20	6	41	67	106	251	31,00	214,00
	Fi%	1,20	3,20	8,00	2,40	16,30	26,70	42,20	100,00	12,40	85,20
E7	Fi	123	20	5	41	23	24	15	251	148,00	62,00
	Fi%	49,00	8,00	2,00	16,30	9,20	9,60	6,00	100,00	59,00	24,80
E8	Fi	23	27	28	25	61	44	43	251	78,00	148,00
	Fi%	9,20	10,80	11,20	10,00	24,30	17,50	17,10	100,00	31,20	58,90
E9	Fi	1	14	26	12	33	42	123	251	41,00	198,00
	Fi%	0,40	5,60	10,40	4,80	13,10	16,70	49,00	1,00	16,40	78,80
E10	Fi	6	4	5	11	56	56	113	251	15,00	225,00
	Fi%	2,40	1,60	2,00	4,40	22,30	22,30	45,00	1,00	6,00	89,60

Fonte: elaborada pelos autores.

Como resultado, os discentes da plataforma de ensino EAD utilizam as estratégias de aprendizagem autorregulada, visto que estão acima do ponto médio da escala apresentada no instrumento de coleta de dados que correspondeu ao número quatro, sendo a exceção a estratégia de autoconsequência (E7). Destaca-se que Lima Filho, Lima e Bruni (2015) encontraram o mesmo resultado para discentes de duas instituições públicas do ensino presencial. As estratégias autoavaliação (E1), revisão de anotações, revisão de testes e revisão da bibliografia (E10) e estrutura ambiental (E6) foram as mais utilizadas com soma de frequências de 90,10%, 89,60% e 85,205, respectivamente. As demais estratégias apresentam soma de frequência superior a 50% para as respostas maiores que quatro.

Zimmerman e Pons (1986) afirmam que o uso dessas estratégias confere ao aluno um valioso feramental. A utilização está altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico. Pavesi (2015) argumenta que, por um lado, a flexibilidade de tempo, local e recursos dos Ambientes Virtuais de Aprendizagem (AVA) representam oportunidade para muitos estudantes ingressarem no ensino superior, ou mesmo, dar continuidade em sua formação universitária. Por outro lado, esses ambientes exigem maior responsabilidade do discente, que passa a ter grande autonomia sobre o seu processo de aprendizagem. Em AVAs, os discentes podem controlar o ritmo e a sequência do processo de aprendizagem e personalizar uma série de aspectos do ambiente virtual, realizando escolhas que subsidiam o desenvolvimento de sua estrutura cognitiva (Testa & Luciano, 2010).

Após identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD, a partir da próxima tabela, buscou-se verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso, visando à consecução do segundo objetivo específico. Adicionalmente, verificou-se também como as estratégias poderiam ser explicadas pela idade e semestre. Para tanto, utilizou-se, primeiramente, a análise fatorial com o intuito de resumir e reduzir dados (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009), conforme descrito na Tabela 6.

Tabela 6

Análise de componente principal para as estratégias de aprendizagem (SRL)

Componente	Autovalor Inicial			Somadas extraídas dos carregamentos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	Quadráticos	
					% da Variância	% Acumulado
1	3,255	32,554	32,554	3,255	32,554	32,554
2	1,292	12,922	45,476	1,292	12,922	45,476
3	1,15	11,501	56,977	1,15	11,501	56,977
4	1,057	10,574	67,552	1,057	10,574	67,552
5	0,808	8,084	75,635			
6	0,668	6,678	82,313			
7	0,549	5,491	87,804			
8	0,494	4,935	92,739			
9	0,403	4,028	96,768			
10	0,323	3,232	100			

Fonte: elaborada pelos autores.

Na Tabela 6, descrevem-se os componentes com os números de fatores formados para as estratégias de aprendizagem autorregulada, em que foram gerados 4 fatores, com percentual de informação para o modelo de 32,55% para o primeiro fator; o segundo fator, com 45,47%; o terceiro fator, 56,98%; e 67,55% para o quarto fator. Menezes (2006) apresenta critérios de retenção em uma análise do número de fatores, em que o primeiro critério foi a utilização do teste Kaiser para retenção do número de fatores retidos, sendo considerados apenas valores superiores a 1,0; o segundo critério foi examinar a contribuição dos fatores retidos na variância do autovalor inicial, em que pode perceber que os fatores 2, 3 e 4, embora tenha valor maior que 1,0, não contribui significativamente como o fator 1 (3,255).

Utilizou-se o método de rotação oblíqua *Promax* para analisar os coeficientes de correlação. A rotação *Promax* disponibiliza duas matrizes: um padrão de matriz e uma matriz de estrutura, além da matriz fatorial, que delineiam padrões de intercorrelações entre as variáveis oblíquas (Catell, 1966). Assim, as cargas fatoriais determinam os padrões e o grau de envolvimento de cada variável com os padrões. A *Pattern Matrix* demonstra quais variáveis são altamente envolvidas em termos relacionadas pelas cargas fatoriais em cada padrão ou *clusters*, a matriz de estrutura informa a extensão da correlação das variáveis com os padrões de forma geral (Shimada, Chiusili & Messetti, 2010). Cattell (1996) e Menezes (2006) explicam que a determinação do fator chega ao final quando se verifica a afinidade dos itens com os fatores do modelo, no qual se expurga os constructos do modelo quando o valor absoluto da carga fatorial principal do item for inferior a 0,32, na existência de cargas fatoriais similares em dois ou mais fatores em um mesmo item, sendo a diferença entre os valores absolutos das cargas fatoriais dos itens for inferior a 0,10 e também que o fator deve ser formado por dois ou mais itens. Na Tabela 7 descrevem-se a utilização dos critérios propostos e os coeficientes de correlações com o método de *Pattern Matrix*.

Tabela 7

Análise dos coeficientes de correlações com o método de *Pattern Matrix*

Dimensão	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10
1	0,779	0,71	0,699	0,545				0,411		
2					0,819	0,772	0,583	0,442		
3				0,401			0,565	0,394	0,838	
4								-0,396		0,828

Fonte: elaborada pelos autores.

A partir dos critérios, o item E8 (repetição e memorização), na dimensão 4, foi excluído por apresentar valor inferior que 0,32, os itens E9 (ajuda externa) e E10 (revisões) foram excluídos seguindo o terceiro critério, em que um fator deve ser formado por dois ou mais itens. Restaram duas dimensões: a primeira, formada por E1 (auto-avaliação), E2 (organização e transformação), E3 (estabelecimento de objetivos e planejamento), E4 (procura de informação), a segunda formada por E5 (tomada de apontamentos), E6 (estrutura ambiental), E7 (auto-consequência) e E8 (repetição e memorização). Dessa forma, as dimensões foram intituladas de acordo com a afirmação de Corno (1989), cuja autorregulação facilita o processo de aprendizagem no momento em que o amadurecimento do aprendiz em criar metas tem ritmo próprio do seu estudo, ao aplicar estratégias de monitoramento, elaboração e gerenciamento de esforços. Assim, a primeira dimensão foi intitulada Planejamento SRL e a segunda dimensão de Execução e Controle SRL.

Na Tabela 8, têm-se as verificações de dimensionalidade, confiabilidade e convergência da análise fatorial.

Tabela 8

Teste de Validação dos Fatores das Estratégias de Aprendizagem Autorregulada (SRL)

Etapas e técnicas ou Estatísticas	Regras para validação	Fatores
Dimensionalidade		
Componentes principais	Apenas um autovalor deve existir na escala	Dois autovalores na escala (autovalor igual 10,574, explicando 67,552% da variância).
Índice KMO	Maior que 0,7: Desejável Menor que 0,5: Inaceitável	KMO igual a 0,711, desejável.
Teste de esfericidade de Bartlett		Qui-quadrado igual a 572,406 com nível de significância igual a 0,000.
Confiabilidade		
Alfa de Cronbach		Alfa de Cronbach = 0,762.
Convergência		
Coefficiente de Pearson	Coefficientes de Pearson > 0	Todos os coeficientes de Pearson foram positivos e significativos.

Fonte: elaboração própria.

Na Tabela 8, o valor do teste KMO foi considerado desejável (0,711). O teste de Esfericidade de Bartlett foi de baixo nível de significância, e o Alfa de Cronbach (0,762) também foi considerado desejável. Na Tabela 5, apresenta-se a estatística descritiva das dimensões intituladas Planejamento SRL e Execução e Controle SRL.

Tabela 8

Estatística descritiva das dimensões

Dimensão	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão
Planejamento SRL	251	1,00	7,00	4,98	1,98616
Execução e Controle SRL	251	1,00	7,00	6,54	0,78756

Fonte: elaborada pelos autores.

Na dimensão Planejamento SRL, a média foi de 4,98, com desvio-padrão que demonstra a dispersão dos dados de 1,98616. Já na dimensão Execução e Controle SRL, a média foi de 6,54, com dispersão dos dados de 0,78756. Por meio dos resultados, pode-se inferir que os discentes usam estratégias de aprendizagem autorregulada de forma relativamente alta, visto que as médias foram superiores ao ponto médio, destacando-se a média da dimensão Execução e Controle SRL que se aproximou do valor máximo (7,00).

Por meio das Tabelas 8 e 9, tem-se a consecução do segundo objetivo específico, que foi verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso, por meio dos Testes de Igualdade de Média (teste t): primeiramente, na Tabela 6, com os resultados para a dimensão Planejamento SRL, e, em seguida, os resultados para a dimensão Controle e Execução SRL. Conforme mencionado anteriormente, também se analisou como as estratégias de aprendizagem autorregulada poderiam ser explicadas a partir do gênero e idade dos discentes, seguindo Valle *et al.* (2008), Zhao, Chen e Panda (2014), que encontraram diferença entre gênero na “Educação a Distância”, e Lima Filho, Lima e Bruni (2015) concluíram que o gênero e a idade são fatores que influenciam o grau de autorregulação de um aluno no contexto da educação “presencial”.

Destaca-se que a amostra foi segregada em dois grupos, de acordo com o estágio do curso (até o quinto semestre e a partir do sexto semestre), o gênero (masculino e feminino) e idade (até 24 anos e acima de 24 anos).

Tabela 8

Testes de Igualdade de Média Dimensão Planejamento SRL

	N	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	Teste de Levene		T teste		
					F	Sig.	t	Graus de liberdade	Sig. bi
Estágio no curso									
Até o 5º semestre	120	5,2901	1,69836	0,14839	2,304	0,253	3,154	249	0,002
A partir do 6º semestre	131	5,9417	1,56267	0,14265			3,166	248,994	0,002
Gênero									
Feminino	137	5,8029	1,58039	0,13502	4,046	0,045	-2,098	249	0,037
Masculino	114	5,3596	1,73525	0,16252			-2,116	231,276	0,035
Idade									
>= 24 anos	187	5,6578	1,56936	0,11476	7,370	0,007	-0,914	249	0,362
< 24 anos	64	5,4375	1,91796	0,23975			-0,829	93,517	0,409

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados apresentados na Tabela 8 indicam uma estatística t com nível de significância dos resultados menores que 0,05 para o estágio do curso e o gênero. Assim, rejeita-se a hipótese nula de igualdade. Dessa forma, torna-se possível concluir um aumento do uso de estratégias de aprendizagem autorregulada entre os discentes em estágio inicial e no final do curso. Também pode-se inferir que há diferenças significativas na aprendizagem autorregulada, considerando os gêneros, no qual o gênero feminino utiliza maior número de estratégias de aprendizagem autorregulada. No entanto, não foi possível perceber diferenças significativas quando se considera a idade dos discentes.

Por último, na Tabela 9, apresentam-se os resultados para a dimensão Controle e Execução SRL para o semestre, gênero e idade.

Tabela 9

Testes de Igualdade de Média Dimensão Controle e Execução SRL

	N	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	Teste de Levene		T teste		
					F	Sig	t	Graus de liberdade	Sig. bi
Estágio no curso									
Até o 5º semestre	120	6,3958	0,86213	0,0787	11,538	0,001	-2,851	249	0,005
A partir do 6º semestre	131	6,6756	0,68899	0,0602			-2,823	227,647	0,005
Gênero									
Feminino	137	6,54	0,77876	0,80135	0,029	0,865	0,163	249	0,87
Masculino	114	6,5329	0,80135	0,07505			-0,164	238,176	0,87
Idade									
≥ 24 anos	187	6,5722	0,81204	0,5938	2,352	0,126	-1,044	249	0,297
< 24 anos	64	6,4531	0,70973	0,8872			-1,115	123,688	2,677

Fonte: elaborada pelos autores.

Para uma estatística t com nível de significância dos resultados menores que 0,05, apenas para o estágio do curso, rejeita-se a hipótese nula de igualdade. Assim, pode-se inferir que os discentes aumentam o grau de utilização de estratégia de aprendizagem autorregulada durante o avanço na escala educativa. No entanto, não foi possível perceber diferenças significativas quando se consideram a idade e o gênero do discentes para a dimensão Execução e Controle SRL.

As conclusões das Tabelas 6 e 7 auxiliam inferir que há diferenças significativas nas médias dos discentes entre o estágio inicial e final de curso. Dessa forma, aceita-se a hipótese que instituiu que existe uma relação significativa que quanto maior for o semestre em curso de um respondente maior será o seu nível de SRL. Os achados do estudo são corroborados pelos estudos do Bell e Akroyd (2006); Lawanto *et al.*, (2014); Puzziferro, (2008); Wang *et al.*, (2013); Niemi *et al.* (2014). Assim, pode-se afirmar que a aprendizagem EAD é diferente da convencional. Atitudes autorreguladas são especialmente importantes quando se estuda nessa modalidade de ensino, visto não ter oportunidade de interagir face a face com o professor, conforme Wang *et al.*, (2013).

Quanto ao gênero, apenas para a dimensão Planejamento SRL foi possível inferir que há diferença estatística de médias, no qual as mulheres utilizam mais estratégias que os homens, corroborando parcialmente os estudos do Valle *et al.* (2008), Zhao *et al.* (2014). Vale mencionar que o estudo Lima Filho, Lima e Bruni (2015) encontrou o mesmo achado, considerando o ensino presencial.

4.1 Discussão dos Resultados

Os resultados demonstram que a “Educação a Distância” disponibiliza características voltadas à autonomia e ao controle do discente, e a monitorar suas cognições, comportamentos e emoções orientadas a atingir a meta de aprendizagem (Delen, Liew & Wilson, 2014). Os estudantes com uma aprendizagem autorregulada bem-sucedida estabelecem os objetivos diretos da sua aprendizagem, monitoram, regulam e controlam a própria cognição, a motivação e o comportamento com o propósito de realizar/atingir objetivos traçados. Dessa forma, uma aprendizagem autorregulada se concretiza na medida em que os alunos enfrentam os problemas, aplicam as estratégias, monitorizam a sua realização e interpretam os resultados dos seus esforços de uma forma autônoma e centrada na tarefa (Zimmerman & Schunk, 2011).

Nos achados, quanto às estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos discentes de Contabilidade do ensino EAD, as estratégias autoavaliação (E1), revisão de anotações, revisão de testes, revisão da bibliografia (E10) e estrutura ambiental (E6) foram as mais utilizadas com soma de frequências de 90,10%, 89,60% e 85,20, respectivamente. As demais estratégias apresentam soma de frequências superior a 50% para as respostas maiores que quatro. Quando comparado com o estudo do Lima Filho, Lima e Bruni (2015), no contexto presencial de duas universidades baianas, os resultados foram superiores, visto que nas mesmas estratégias o grau de utilização foi maior na plataforma de “Ensino a Distância”.

Quando explicada as estratégias de aprendizagem autorregulada por meio do estágio do curso e, adicionalmente, o gênero e a idade. Os resultados permitiram afirmar que as médias são significativamente diferentes aos discentes no estágio inicial e final do curso, tanto para a dimensão Planejamento SRL e Controle e Execução SRL, conforme discutida no final do tópico anterior. Considerando os achados, os discentes que optam pelo ensino EAD podem aprender a administrar o tempo e tornar atores de seu processo de aprendizagem. Korkmaz e Kaya (2012) afirmam que se torna ponto-chave para o sucesso, no contexto educacional; o desenvolvimento de estratégias cognitivas e metacognitivas que levem o aluno a aprender a aprender. As ferramentas tecnológicas podem ajudar a melhorar a aprendizagem, incluindo a autorregulação, especialmente nos estágios iniciais do ensino superior (Niemi *et al.*, 2014).

O *Accounting Education Change Commission. Objectives of education for accountants* (AECC, 1990), o *American Institute of Certified Public Accountants Institute of Management Accountants* (AICPA, 2000) e o *Institute of Management Accountants* (IMA, 2008) apontam para a necessidade de uma formação em sala de aula que conduza os estudantes (de Contabilidade) a adquirirem atributos e habilidades de aprendizagem permanente. Smith (2001) afirma que os profissionais da contabilidade devem possuir postura crítica e assumir o papel de aprendizes ao longo de sua trajetória profissional. Os resultados do ensino EAD são convergentes as perspectivas de aprendizagem permanente e do papel ativo, de acordo ao uso das estratégias de aprendizagem autorregulada (SRL).

Para Becker (2013), a autorregulação da aprendizagem possui impacto positivo, sobretudo aos graduados ao entrarem no ambiente dinâmico de trabalho na contabilidade dos dias atuais. Howieson, Hancock, Segal, Kavanagh, Tempone e Kent (2014) explicam que a mudança é uma constante nas organizações modernas. Dessa forma, o aconselhamento nas empresas exige maior capacidade de lidar com a incerteza e habilidades na resolução de problemas. Assim, o desenvolvimento profissional, como um processo de educação, deve enfatizar o “aprender a aprender”.

Nessa esteira, o desenvolvimento e o aumento de utilização de estratégias por discentes no estágio final do curso pode explicar o resultado encontrado pelo estudo recente do Batista *et al.*, (2014), no qual encontrou que a modalidade de “Ensino a Distância” comprovou ser uma variável significativa para o desempenho discente no Enade. Contudo, Becker (2011) afirma que a autonomia configura uma necessidade do processo formativo, seja pela modalidade de ensino “presencial” ou “a distância”, e que contribui para a formação de profissionais com condições de aprender a aprender para se alcançar sucesso neste ambiente dinâmico da profissão contábil.

Em síntese, pode-se inferir que o perfil dos alunos da modalidade de ensino EAD, quanto à autorregulação da aprendizagem, foi de uso significativo de estratégias de acordo ao modelo proposto pela Zimmerman e Pons (1986). Destacam-se que as estratégias autoavaliação (E1), revisão de anotações, revisão de testes e revisão da bibliografia (E10) e estrutura ambiental (E6) foram as mais utilizadas, com soma de frequências de 90,10%, 89,60% e 85,20, respectivamente, bem como diferenças significativas aos alunos de estágio inicial para o estágio final do curso.

5. Considerações Finais

Os objetivos deste estudo foram identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade do ensino EAD e analisar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso.

A amostra da pesquisa compreendeu discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de “Ensino a Distância” de três instituições com polo em Salvador(BA). O instrumento de coleta de dados foi formado por perguntas visando à caracterização do respondente, como o gênero, idade e semestre e por perguntas com o intuito de identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada propostas por Zimmerman e Pons (1986). Para a análise dos dados, utilizaram-se três procedimentos quantitativos visando alcançar os objetivos específicos, no qual, para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada, foi utilizada a estatística descritiva; e, para verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso foram utilizados a Análise Fatorial e os testes paramétricos de comparação de médias (teste t).

Como resultado, as estratégias autoavaliação (E1), revisão de anotações, revisão de testes, revisão da bibliografia (E10) e estrutura ambiental (E6) foram as mais utilizadas, com soma de frequências de 90,10%, 89,60% e 85,20%, respectivamente. As demais estratégias apresentam soma de frequências superior a 50% para as respostas maiores que quatro; também mostrou que há diferenças significativas nas médias dos discentes entre o estágio inicial e final de curso. Assim, pode-se inferir que o perfil dos alunos da modalidade de ensino EAD, considerando a autorregulação da aprendizagem, foi de utilização significativa de estratégias, de acordo ao modelo proposto pela Zimmerman e Pons (1986).

Adicionalmente, verificou-se também como as estratégias poderiam ser explicadas pela idade e semestre. Quanto ao gênero, apenas para a dimensão Planejamento SRL foi possível inferir parcialmente que há diferença estatística de médias, no qual as mulheres utilizam mais estratégias que os homens; e na idade não houve diferença de médias para alunos até 24 anos e acima de 24 anos.

Os resultados sugerem a existência de perfis diferentes, visto ter diferenças significativas entre as estratégias utilizadas ao longo do curso. Dessa forma, os estudos futuros podem investigar os diferentes tipos de perfis ao considerar o gênero e a idade, por exemplo.

O estudo contribui com as discussões dos órgãos internacionais de Contabilidade sobre a aprendizagem ativa, da aprendizagem permanente, visto que os discentes, futuros profissionais de contabilidade, necessitam desenvolver tais habilidades. O estudo também disponibiliza a literatura sobre a modalidade de “Ensino a Distância” e a aprendizagem autorregulada por demonstrar que esta plataforma de ensino contribui para a consecução de independência do aprendizado por meio das estratégias de aprendizagem que conduz a autorregulação.

Referências

- AECC - Accounting Education Change Commission (1990, Fall). Position statement no. one: objectives of education for accountants. *Issues In Accounting Education*, 5, pp.307-312.
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (2000). *The AICPA core competency framework for entry into the accounting profession*.
- Ames, C. (1992). Achievement goals and the classroom motivational climate. *Student perceptions in the classroom*, pp. 327-348.
- Anohina, A. (2005). Analysis of the terminology used in the field of virtual learning, *Educational Technology & Society*, 8(3), pp. 91-102.
- Arias, A. V., Lozano, A.B., Cabanach, R.G., Pérez, J.C.N. (1999). Las estrategias de aprendizaje: revisión teorica y conceptual. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 31 (3), pp. 425-461.
- Batista, A. B., Cruz, N. V. S., Andrade, C. M., & Bruni, A. L. (2014). Desempenho discente nos Enades 2009 e 2012 do curso de Ciências Contábeis do Nordeste Brasileiro: uma análise comparativa entre o ensino à distância e o ensino presencial. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil, 21.
- Becker, L. L. (2011). *Self-Regulated Learning in an Introductory Undergraduate Accounting Course*. Dissertação de doutorado em Educação em Liderança, 179 f., Universidade Estadual do Leste de Tennessee, EUA.
- Becker, L. L. (2013). Self-Regulated Learning Interventions in the Introductory Accounting Course: An Empirical Study. *Issues in Accounting Education*, 28(3), pp. 435-460. doi: <http://sci-hub.cc/10.2308/iace-50444>
- Bell, P. D. & Akroyd, D. (2006) Can factors related to self-regulated learning predict learning achievement in undergraduate asynchronous Web-based courses. *International Journal of Instructional Technology and Distance Learning*. 3(10), pp. 5-16.
- Bertagnolli, S. D., Silveira, S. R. D., Barcelos, L. A., & Nunes, E. (2007). O Uso de Atividades Semipresenciais em Cursos Presenciais como Forma de Qualificação da Educação Superior: o caso do UniRitter. *RENTE-Revista Novas Tecnologias na Educação*, 5(1).
- Cattell, R. B. (1966). The scree test for the number of factors. *Multivariate behavioral research*, 1(2), pp. 245-276. doi: 10.1207/s15327906mbr0102_10
- Cho, M. H., & Shen, D. (2013). Self-regulation in online learning. *Distance education*, 34(3), pp. 290-301. doi: 10.1080/01587919.2013.835770
- Corno, L. (1989). Self-regulated learning: A volitional analysis. In *Self-regulated learning and academic achievement* (pp. 111-141). Springer New York. doi: 10.1007/978-1-4612-3618-4_5
- Costa, J. J. M. (2001). Auto-regulação da aprendizagem: para uma caracterização multidimensional do desempenho acadêmico. Dissertação de Doutorado em Psicologia, especialização em Psicologia da Motivação e da Personalidade, não publicada. Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Coimbra.
- Delen, E., Liew, J., & Willson, V. (2014). Effects of interactivity and instructional scaffolding on learning: Self-regulation in online video-based environments. *Computers & Education*, 78, pp. 312-320. doi: 10.1016/j.compedu.2014.06.018
- Flavell, J. H. (1976). Metacognitive aspects of problem solving. In L. B. Resnick (Ed.), *The nature of intelligence* (pp. 231-235). Hillsdale, NJ: Erlbaum.

- Garner, J. K. (2009). Conceptualizing the relations between executive functions and self-regulated learning. *The Journal of Psychology, 143*(4), pp. 405-426. doi: 10.3200/JRLP.143.4.405-426
- Hack, J. R., & Negri, F. (2010). Escola e tecnologia: a capacitação docente como referencial para a mudança. *Ciências & Cognição, 15*(1), pp. 89.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I., & Kent, J. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education, 32*(3), pp. 259-275. doi: 10.1016/j.jaccedu.2014.05.001
- Institute Of Management Accountants. (2008) *Cost Management Update*, IMA, Montvale, NJ.
- Jones, M. H., Alexander, J. M., & Estell, D. B. (2010). Homophily among peer groups members' perceived self-regulated learning. *The Journal of Experimental Education, 78*(3), pp. 378-394. doi: 10.1080/00220970903548020
- Korkmaz, O., & Kaya, S. (2012). Adapting Online Self-Regulated Learning Scale into Turkish. *Turkish Online Journal of Distance Education, 13*(1), pp. 52-67.
- Kumar, V., & Stracke, E. (2007). An analysis of written feedback on a PhD thesis. *Teaching in Higher Education, 12*(4), pp. 461-470. doi: 10.1080/13562510701415433
- Lawanto, O., Santoso, H. B., Goodridge, W., & Lawanto, K. N. (2014). Task Value, Self-Regulated Learning, and Performance in a Web-Intensive Undergraduate Engineering Course: How Are They Related? *Journal of Online Learning and Teaching, 10*(1), pp. 97.
- Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Ministério da Educação.
- Lima Filho, R. N., de Lima, G. A. S. F., & Bruni, A. L. (2015). Self-regulated learning in accounting: diagnosis, dimensions and explanations. *Brazilian Business Review, 12*(1), pp. 36-54.
- Lombaerts, K., De Backer, F., Engels, N., Van Braak, J., & Athanasou, J. (2009). Development of the self-regulated learning teacher belief scale. *European Journal of Psychology of Education, 24*(1), pp. 79-96. doi: 10.1007/BF03173476
- Martin, A. J., & Dowson, M. (2009). Interpersonal relationships, motivation, engagement, and achievement: Yields for theory, current issues, and educational practice. *Review of educational research, 79*(1), pp. 327-365. doi: 10.3102/0034654308325583
- Ministério da Educação e Cultura. (2007) *Censo da educação superior - 2007*. Brasília: Inep/Deed.
- Ministério da Educação e Cultura. (2012) *Instrumentos de avaliação de cursos de graduação presencial e a distância*. Brasília: MEC.
- Menezes, I. G. (2006). *Escalas de Intenções Comportamentais de Comprometimento Organizacional (EICO): concepção, desenvolvimento, validação e padronização*. Dissertação de Mestrado em Psicologia, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.
- Moore, M. G. (1993). Is teaching like flying? A total systems view of distance education. *American Journal of Distance Education, 7*(1), pp. 1-10.
- Moos, D. C., & Ringdal, A. (2012). Self-regulated learning in the classroom: A literature review on the teacher's role. *Education Research International*.
- Niemi, H., Harju, V., Vivitsou, M., Viitanen, K., Multisilta, J., & Kuokkanen, A. (2014). Digital Storytelling for 21 st-Century Skills in Virtual Learning Environments. *Creative Education, 2014*. doi: 10.4236/ce.2014.59078

- Nunes, I. B. (2009). A história da EAD no mundo. *Educação a distância: o estado da arte*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, pp. 2-8.
- Patterson, J. T., & Lee, T. D. (2010). Self-regulated frequency of augmented information in skill learning. *Canadian Journal of Experimental Psychology/Revue canadienne de psychologie expérimentale*, 64(1), pp. 33. doi: 10.1037/a0016269
- Pavesi, M. A. (2015). *Análise da aprendizagem autorregulada de alunos de cursos a distância em função das áreas de conhecimento, faixa etária e sexo*. Dissertação de Mestrado em Educação, Universidade Estadual de Londrina, Centro de Educação, Comunicação e Artes, Programa de Pós-Graduação em Educação, Londrina, PR, Brasil.
- Penterich, E. (2009). *Competências organizacionais para a oferta da educação a distância no ensino superior: um estudo descritivo-exploratório de IES brasileiras credenciadas pelo MEC*. Dissertação de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Polydoro, S. A. J., & Azzi, R. G. (2009). Autorregulação da aprendizagem na perspectiva da teoria sociocognitiva: introduzindo modelos de investigação e intervenção. *Psicologia da Educação*, (29), pp. 75-94.
- Puzziferro, M. (2008). Online technologies self-efficacy and self-regulated learning as predictors of final grade and satisfaction in college-level online courses. *The Amer. Jrnl. of Distance Education*, 22(2), pp. 72-89. doi: 10.1080/08923640802039024
- Rosário, P. (1999). *Variáveis cognitivo-motivacionais na aprendizagem: As abordagens ao estudo em alunos do Ensino Secundário*. Tese de doutorado, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Rosário, P. (2001). Diferenças processuais na aprendizagem: avaliação alternativa das estratégias de autorregulação da aprendizagem. *Psicologia, Educação e Cultura*, 5(1), 87-102.
- Schleifer, L. L., & Dull, R. B. (2009). Metacognition and performance in the accounting classroom. *Issues in Accounting Education*, 24(3), pp. 339-367. doi: 10.2308/iace.2009.24.3.339
- Shimada, A. T., Chiusoli, C. L., & Messetti, A. V. L. (2010). Análise fatorial: avaliação de estabelecimentos alimentícios. *Anais Seminários em Administração*, São Paulo, SP, 13. doi: 10.1006/mare.2002.0183
- Silva, P. C. D., Shitsuka, R., & Morais, G. (2013). Estratégias de Ensino/Aprendizagem em Ambientes Virtuais: Estudo Comparativo do Ensino de Língua Estrangeira no Sistema EaD e Presencial. *Revista Brasileira de Aprendizagem Aberta e a Distância*, São Paulo, 12.
- Simons, P. R. J., & Beukhof, G. (1987). The regulation of learning. *Regulation of learning*, 3-11.
- Smith, P. A. (2001). Understanding self-regulated learning and its implications for accounting educators and researchers. *Issues in Accounting Education*, 16(4), pp. 663-700. doi: http://sci-hub.cc/10.2308/iace.2001.16.4.663
- Testa, M. G., & Luciano, E. M. (2010). A influência da autorregulação dos recursos de aprendizagem na efetividade dos cursos desenvolvidos em ambientes virtuais de aprendizagem na internet. *READ-Revista Eletrônica de Administração*, 16(2), pp. 481-513.
- Valle, A., Núñez, J. C., Cabanach, R. G., González-Pienda, J. A., Rodríguez, S., Rosário, P., & Muñoz-Cada-vid, M. A. (2008). Self-regulated profiles and academic achievement. *Psicothema*, 20(4), pp. 724-731.
- Wang, C. H., Shannon, D. M., & Ross, M. E. (2013). Students' characteristics, self-regulated learning, technology self-efficacy, and course outcomes in online learning. *Distance Education*, 34(3), pp. 302-323. doi: 10.1080/01587919.2013.835779
- Xu, M., Benson, S. N. K., Mudrey-Camino, R., & Steiner, R. P. (2010). The relationship between parental involvement, self-regulated learning, and reading achievement of fifth graders: A path analysis using the ECLS-K database. *Social Psychology of Education*, 13(2), pp. 237-269. doi: 10.1007/s11218-009-9104-4

- Zhao, H., Chen, L., & Panda, S. (2014). Self-regulated learning ability of Chinese distance learners. *British Journal of Educational Technology*, 45(5), pp. 941-958. doi: 10.1111/bjet.12118
- Zimmerman, B. J., & Pons, M. M. (1986). Development of a structured interview for assessing student use of self-regulated learning strategies. *American educational research journal*, 23(4), pp. 614-628. doi: 10.1037/10213-000
- _____. (2000). Self-efficacy: An essential motive to learn. *Contemporary educational psychology*, 25(1), 82-91. doi:10.1006/ceps.1999.1016
- _____, & Schunk, D. H. (Eds.). (2001). *Self-regulated learning and academic achievement: Theoretical perspectives*. Routledge..
- _____, & Schunk, D. H. (Eds.). (2011). *Handbook of self-regulation of learning and performance*. Taylor & Francis.
- _____, & Schunk, D. H. (Eds.). (2012). *Self-regulated learning and academic achievement: Theory, research, and practice*. Springer Science & Business Media.

Compreensão dos Graduandos dos Cursos de Ciências Contábeis Quanto aos Conceitos Relevantes Ensinados na Disciplina de Teoria da Contabilidade em IES da Grande Florianópolis

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo identificar a compreensão dos graduandos do curso de Ciências Contábeis quanto aos conceitos relevantes ensinados na disciplina de Teoria da Contabilidade. Para o atingimento desse objetivo foi elaborado um questionário enviado a instituições selecionadas ou aplicado presencialmente, obtendo um total de 65 respondentes que já haviam cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade. Os resultados dessa pesquisa mostram que os alunos percebem os conceitos relacionados à disciplina de forma mais ligada à normatização e que, pela maior parte dos respondentes, a disciplina Teoria da Contabilidade foi considerada de fundamental importância, não devendo ser eliminada. Além disso, não se pode afirmar que exista relação entre a área e o tempo de atuação dos respondentes com as suas percepções relativas aos conceitos da disciplina. Observou-se ainda que há pouca discussão sobre alguns temas, em que alguns alunos os desconhecem totalmente, como no caso da Teoria da Agência e de Earnings Management, o que pode indicar um gap quanto ao ensino da disciplina. Para futuras pesquisas sugere-se analisar o ensino a distância e pesquisas que busquem analisar a existência desse possível gap observado.

Palavras-chave: Teoria da Contabilidade. Ensino de Contabilidade. Conceitos Relevantes.

Fabiana Frigo Souza

Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Departamento de Ciências Contábeis, Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Universidade Federal de Santa Catarina, Trindade, Florianópolis-SC, CEP: 88.040-900. E-mail: fabiana_fs@hotmail.com

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo (USP) e Professor da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Departamento de Ciências Contábeis, Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Universidade Federal de Santa Catarina, Trindade, Florianópolis-SC, CEP: 88.040-900. E-mail: ernesto.vicente@ufsc.br

1. Introdução

A disciplina Teoria da Contabilidade passou a ser obrigatória para os cursos de Ciências Contábeis a partir da Resolução 03, de 1992, do Conselho Federal de Educação (CFE) (Ferreira, Splitter & Borba, 2012). A partir de então, passou a ter maior representatividade e, segundo Madeira, Mendonça e Abreu (2003, p. 104), a ser “reconhecida como a principal ferramenta para diminuir o pragmatismo, desenvolver o senso crítico e promover a aproximação do aluno com a ciência e a pesquisa”.

A Teoria da Contabilidade é o que norteia a execução das atividades ligadas ao exercício da profissão contábil. Inanga e Schneider (2005, p. 233) defendem que “na ausência de teorias fundamentais de contabilidade, contadores são incapazes de avaliar efetivamente o que estão fazendo e oferecer inovação em resposta às novas demandas que possam surgir”. Portanto, é importante que os discentes tenham discussões e entendam os assuntos relacionados à Teoria da Contabilidade, principalmente em tempos de mudança, em que se tem a introdução das normas internacionais mais interpretativas e exigem do contador maior capacidade de buscar informações. Neste sentido, Iudícibus (1997, p. 22) cita que “é importante entender bem o que é teoria, bem como seus vários enfoques e metodologias, a fim de os contadores poderem dar respostas ou interpretações satisfatórias para uma série de novos fenômenos que estão a desafiar a nossa profissão”.

Além da discussão teórica em relação à disciplina Teoria da Contabilidade, existe uma outra vertente problemática que diz respeito ao momento em que a disciplina deveria ser ofertada, sendo disponibilizada no início do curso, de modo a auxiliar na base teórica da formação acadêmica ou de forma a complementar o conhecimento existente, sendo ofertada no final do curso, partindo do pressuposto da necessidade de conhecimento pré-existente relacionado a alguns conceitos, de forma que o aluno consiga absorver-los satisfatoriamente (Cunha, Borgert, Richartz & Souza 2014).

Diante da problemática quanto à necessidade de internalização de conteúdos relacionados à disciplina de Teoria da Contabilidade pelos alunos, bem como do momento em que a disciplina deveria ser ofertada aos discentes e considerando as consequências do não conhecimento dos conceitos que são base para a Contabilidade, que influencia no exercício da profissão contábil tanto em relação à credibilidade do profissional da contabilidade que exerce suas atividades sem esse tipo de conhecimento, quanto à desvalorização da profissão como um todo e sua capacidade informacional surge a problemática da pesquisa: **qual é a percepção dos graduandos do curso de Ciências Contábeis quanto aos conceitos relevantes ensinados na disciplina de Teoria da Contabilidade?** Partindo da questão-problema, tem-se como objetivo principal identificar a compreensão dos graduandos do curso de Ciências Contábeis quanto aos conceitos relevantes ensinados na disciplina Teoria da Contabilidade. Além desse, como objetivos específicos têm-se: (i) verificar o contato dos alunos com alguns conceitos ligados à Teoria da Contabilidade; (ii) identificar as percepções dos alunos quanto à oferta da disciplina Teoria da Contabilidade; e (iii) verificar se há diferença quanto à percepção dos alunos, de acordo com o mercado de trabalho em que estes estão inseridos.

A presente pesquisa contribui para avaliar as questões referentes a problemas enfrentados em relação à disciplina Teoria da Contabilidade. Nesse sentido, o estudo justifica-se pela necessidade de base de conhecimento teórico contábil no exercício da profissão (Lima Filho & Bruni, 2012), portanto, faz-se necessária a verificação e acompanhamento do ensino dos conceitos da disciplina, sobretudo em um ambiente onde o profissional da contabilidade passa a ter maior poder decisório, mediante as possibilidades de tratamento contábil advindas da convergência com as normas internacionais, necessitando, portanto, de base teórica mais robusta (Borba, Poeta & Vicente, 2011). Além disso, com base na presente pesquisa e a partir da percepção dos alunos, os docentes podem dar direcionamento aos conceitos que devem ser mais discutidos em sala de aula, bem como as instituições podem avaliar qual o momento mais oportuno para oferta da disciplina que, segundo Cunha *et al.* (2014), impacta no grau de discussão, interesse e nível de aprendizagem que a disciplina pode proporcionar aos alunos.

2. Referencial Teórico

Nesta seção, aborda-se o ensino da Contabilidade, a Teoria da Contabilidade, os conceitos relevantes da disciplina e estudos anteriores.

2.1 Ensino da Contabilidade

Há muito se discute questões relacionadas ao ensino da Contabilidade no Brasil (Santos, 2003). Uma das problemáticas do ensino das Ciências Contábeis é a necessidade de conhecimento pedagógico por parte dos professores. Nossa (1999, p. 19) afirma que “professores que nunca passaram por qualquer formação na área especificamente pedagógica certamente terão agravadas suas características de um profissional adequado para o ensino”. Dessa forma, aliado às capacidades da área de domínio do professor, este deve também possuir domínio de como educar (Nossa, 1999).

Ainda aliado a esse problema e advindo das alterações ocorridas nos últimos anos, principalmente a partir dos anos 80, surgiu a necessidade de que o aluno aprenda a aprender (Fahl & Manhani, 2006) e, além disso, a necessidade de que seja desenvolvida a capacidade crítica (De Araújo & Andere, 2006). Nesse sentido, Marion (2001 p. 35) afirma que “os estudantes deverão tornar-se “pensadores-críticos”, [...] deverão desenvolver a capacidade de autoiniciativa de descobrimento que permita um processo de aprendizagem contínuo e de crescimento em sua vida profissional”, desenvolvendo, a partir do estudo da Ciência Contábil, a capacidade de questionar e de tomar decisões (De Araújo & Andere, 2006).

Beck e Rausch (2015) salientam que a necessidade do desenvolvimento do pensamento crítico nos profissionais da contabilidade é reforçada em função das mudanças advindas da harmonização das normas contábeis. No entanto, antes disso, Franco e Iudícibus (1983) já evidenciavam que ensinar apenas a técnica não era suficiente. Nesse contexto, outra problemática do ensino da Contabilidade relaciona-se ao ensino teórico *versus* ensino prático, sobretudo em universidades públicas, onde os docentes exercem suas funções sob o regime de dedicação exclusiva.

No tocante a esse ponto, Vasconcellos (1994, p.41) cita que “relacionar a teoria e prática é fator de garantia de competência para o exercício do magistério universitário”, de forma que o professor possua e transmita ou desenvolva em seus alunos o conhecimento teórico e o conhecimento prático. Corroborando, Franco (1996) cita que é necessário que os professores dos cursos de Ciências Contábeis complementem seu saber teórico com a experiência prática, bem como com conhecimentos técnicos atualizados.

2.2 Teoria da Contabilidade

Hendriksen e Van Breda (2009, p. 32) defendem que a teoria da Contabilidade “pode ser definida como um conjunto coerente de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos que formam um quadro geral de referências para a investigação da natureza da Contabilidade”. Além disso, a teoria Contábil consiste no arcabouço de sustentação das práticas contábeis (Lima Filho & Bruni, 2012). Sendo assim, o escopo e o conteúdo programático da disciplina relacionada a esse tema são de fundamental importância na formação do profissional da contabilidade (Miranda, Moraes & Nakao, 2008).

Nesse sentido, a teoria é essencial para a criação e desenvolvimento do conhecimento e da prática Contábil, auxiliando os profissionais quanto ao entendimento sobre os “porquês” de fazer da profissão e não apenas do “fazer” (Marion, 1997), aspecto considerado fundamental por Laffin (2002), que pondera que o ensino baseado apenas no fazer, não possibilita análises com outras perspectivas e exclui a interpretação e a intervenção no processo de ensino.

Para Pinheiro (1997, p. 5), “deve-se reconhecer a teoria Contábil como um meio de, cada vez mais, aumentar a capacidade de a Contabilidade ser útil aos seus usuários”, pois é a partir do desenvolvimento e conhecimento da teoria que os contadores exercem suas funções de forma apropriada e podem fornecer aos seus usuários informações de qualidade e confiáveis. Dessa forma, a disciplina Teoria da Contabilidade deve proporcionar compreensão dos fundamentos do conhecimento contábil (Madeira *et al.*, 2003), além de criar nos alunos a capacidade de realizar julgamentos, respondendo adequadamente às novas demandas.

Barth (2008) defende que a educação contábil não pode concentrar-se em regras, sob o risco de que os conhecimentos adquiridos pelos discentes tornem-se obsoletos em um prazo relativamente curto e, ainda, de não compreenderem determinados conceitos e de não estarem preparados para possíveis mudanças. Portanto, é necessário que os educadores ensinem aos alunos de contabilidade a realizarem julgamentos e a entenderem que nem sempre há apenas uma resposta a determinadas questões, cabendo o julgamento e a tomada de decisões a partir da norma. Dada a importância da disciplina Teoria da Contabilidade e de seu conteúdo, são apresentados a seguir alguns conceitos inerentes à disciplina.

2.2.1 Conceito de Ativo

Iudícibus (2009, p. 129) defende que o estudo do ativo é tão importante “que poderíamos dizer que é o capítulo essencial da Contabilidade porque a sua definição e avaliação está ligada à multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas”.

A definição de ativo está ligada à posse ou controle da entidade e à capacidade de geração de benefícios futuros. Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (2009) o definem como sendo benefícios futuros potenciais de fluxo de serviço ou direitos sob controle da organização. O CPC 00 (R1) (2011) acrescenta a esse conceito o fato de que os ativos devem ser resultantes de eventos passados.

2.2.2 Goodwill

O *goodwill* é tratado por Monobe (1986, p. 65 *apud* Antunes, & Martins, 2002) como sendo a diferença entre o valor atual da empresa como um todo e o valor econômico dos seus ativos, sendo, dessa forma, considerado como valor residual. Lima Filho e Bruni (2012, p. 191), baseados em Iudícibus (2009), citam que *goodwill* pode ser entendido como uma “expectativa de rentabilidade futura, que somente existe se existir lucro anormal, uma vez que os lucros normais, ao serem trazidos os lucros futuros a valor presente pelo custo de oportunidade, tornam-se nulo”.

De acordo com o CPC 15 (2011), *goodwill* “é um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes dos ativos adquiridos em combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos”.

2.2.3 Passivo

Lima Filho e Bruni (2012, p. 191) citam que no passivo há uma inversão do conceito em relação ao ativo, em que “definições de passivo buscam capturar impactos futuros, trocando benefícios gerados por sacrifícios a serem consumidos”. Já Hendriksen e Van Breda (2009, p. 410), citando a *Financial Accounting Standards Board (Fasb)*, afirmam que passivos envolvem sacrifícios futuros prováveis econômicos que resultem de obrigações presentes.

O CPC 00 (R1) (2011) define como sendo “passivo” “toda obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”. Dessa forma, a definição do CPC incorpora a necessidade de que a obrigação seja resultante de eventos passados.

2.2.4 Receita e Ganho

O conceito de receita está ligado aos rendimentos positivos relacionados à atividade principal da empresa, enquanto os ganhos não possuem tal característica (Lima Filho & Bruni, 2012). Conforme a Fasb (1975 *apud* Hendriksen & Van Breda, 2009), receitas “são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade”. Em contrapartida, Iudícibus (2009), em sua conceituação de receita, considera os ganhos eventuais, diferentemente da Fasb. Para o autor, receitas são ingressos de ativo “sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo derivar, também, de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais” (Iudícibus, 2009, p. 149).

Para o CPC 30 (R1) (2012), receita é o “ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”. Além disso, para o CPC, os ganhos fazem parte das receitas, definindo-os como “representantes de outros itens que se enquadram na definição de receita e podem, ou não, surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos” (CPC 30 (R1), 2012).

Iudícibus (2009, p. 159) diz que os ganhos representam “um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento”. Seguindo essa linha, Kam (1986) cita que “ganhos são aumentos em ativos líquidos, provenientes de operações periféricas ou incidentais, e de outros eventos que podem estar em grande parte além do controle da firma”.

2.2.5 Despesa e Perda

Opostamente às receitas e aos ganhos, as despesas e as perdas representam uma redução em termos de resultado para as empresas. Conforme Hendriksen e Van Breda (2009, p. 232), as despesas “constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas”. Nesse mesmo sentido, Kam (1986) diz que as “despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade”.

Para o CPC 00 (R1) (2011), despesas são:

Decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Assim como alguns autores defendem para os ganhos, as perdas podem ser vistas como aquelas reduções em termos de resultados que possuem um caráter eventual, sem ter ligação com a atividade-fim da empresa (Lima Filho & Bruni, 2012). Já Iudícibus (2009) conceitua as perdas como sendo um efeito líquido, dado que não haverá confronto, como o da despesa com a receita, e que não surge das operações habituais da empresa. Para o CPC, assim como na definição de ganho, as perdas “representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos” (CPC 00 (R1) (2011)).

2.2.6 Outros Conceitos Relevantes

Além dos conceitos principais, outros possuem relativa importância ao exercício e entendimento da profissão contábil ou são considerados temas emergentes em contabilidade, sendo alguns deles: Passivo Ambiental (Lima Filho & Bruni, 2012; Ribeiro, 2014; Calixto, 2006), *Earnings Management* (Murcia, Rover, Souza & Borba, 2008), Teoria da Agência (Iudícibus, 2012; Ribeiro, 2013; Cardoso, Pereira & Guerreiro, 2007) e Governança Corporativa (Murcia *et al.*, 2008; Iudícibus, 2012; Ribeiro, 2013).

Lima Filho e Bruni (2012) definem que passivos são obrigações e, dessa forma, os passivos ambientais são tratados como sendo obrigações presentes em termos de recuperação, preservação e proteção relacionados ao meio ambiente que irão gerar desembolsos futuros. Esse passivo, além da evidenciação em função da responsabilidade social, em certas empresas, principalmente aquelas que degradam em algum grau o meio ambiente, possui impacto significativo nos resultados e, conseqüentemente, na capacidade de continuidade da organização. Sendo assim, a correta evidenciação de passivos ambientais impacta a avaliação dessas organizações (Ribeiro & Lisboa, 1999; Bae & Sami, 2005).

Earnings Management, Gerenciamento de Lucros, Contabilidade Criativa ou Gerenciamento de Resultados Contábeis (Matsumoto & Parreira, 2007) é o nome dado à utilização de práticas contábeis com a finalidade de obtenção dos resultados desejados, levando a distorções das informações contábeis e, conseqüentemente, das análises realizadas com base nessas informações (Rodrigues, 2007). Esse conceito é composto de duas palavras: gerenciamento e lucro ou resultado. Portanto, trata-se da manipulação do resultado, geralmente de acordo com as práticas e princípios contábeis aceitos, por meio de escolhas contábeis discricionárias, de forma a evidenciar uma imagem da empresa de acordo com os interesses dos gestores (Santos & Grateron, 2003; Matsumoto & Parreira, 2007).

Apesar disso, conforme evidenciado por Nardi e Nakao (2009), não há consenso quanto à definição de gerenciamento de resultados, principalmente no que tange a sua legalidade, sendo vista como algo negativo por alguns autores, em que há a intenção de enganar os usuários das informações contábeis e por outros como algo normal e inerente à prática contábil e às escolhas decorrentes dela.

À medida que as organizações se desenvolvem, faz-se necessário que o proprietário (principal) transfira responsabilidades e controles aos administradores (agentes). Essa nova configuração, em termos de controle, leva a um conflito de interesses entre os agentes e o principal, dado que cada parte irá tomar suas decisões de acordo com os seus interesses, e, além disso, nem sempre os usuários possuem as mesmas informações, existindo, portanto, uma assimetria informacional (Nascimento & Bianchi, 2005). Nesse sentido, a teoria da Agência relaciona-se ao fato de que cada decisão tomada pode beneficiar um lado e, em contrapartida, ser desfavorável ao outro, dado que cada agente possui seus próprios interesses, e buscará maximizá-los (Nardi & Nakao, 2009). Adicionalmente, Lopes e Iudícibus (2012) citam as peculiaridades envolvidas na teoria da Agência como o fato de haver envolvimento de diversas pessoas e de diversos incentivos. A existência de assimetria informacional e coordenação de esforços.

Ainda no tocante aos problemas entre agente e principal, De Carvalho (2002, p. 19) afirma que a governança corporativa pode ser entendida como “um conjunto de regras que visa minimizar os problemas de agência”. Nesse sentido, Pereira, Bruni, Rocha, Lima Filho e Faria (2010) defendem que a governança corporativa deriva dos problemas de agência e da assimetria informacional, mas não se limita a eles, buscando minimizar outros desalinhamentos nas organizações.

2.5 Estudos Anteriores Sobre a Disciplina Teoria da Contabilidade

Lima Filho e Bruni (2012) realizaram uma pesquisa com graduandos do curso de Ciências Contábeis, em Salvador (BA), com o objetivo de aferir a compreensão de alguns termos explorados no contexto da disciplina Teoria da Contabilidade. Para tal, foram aplicados questionários com questões relacionadas aos conceitos de ativos, passivos, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas a 591 alunos que já haviam cursado a disciplina Teoria da Contabilidade. Os autores identificaram que os alunos possuem falhas na compreensão de conceitos contábeis relevantes e observaram, ainda, que há diferença quanto à compreensão dos conceitos entre os alunos das instituições públicas e privadas, sendo que, nas instituições públicas, os alunos apresentaram melhor domínio dos conceitos pesquisados.

Em sua pesquisa Piccoli, Chiarello e Klann (2015) tinham como objetivo identificar a percepção dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis quanto a conceitos estudados na disciplina Teoria da Contabilidade e sua relação com as demais disciplinas do curso. A partir da aplicação de um questionário em três instituições privadas do Oeste e Extremo Oeste de Santa Catarina, os autores obtiveram 163 respostas, sendo que parte dos alunos já haviam realizado a disciplina, e parte dos alunos iriam cursá-la no futuro. Os resultados mostram que a maior parte dos alunos considera a disciplina Teoria da Contabilidade importante para a sua profissão e que alunos mais novos (17 a 21 anos) apresentam maior compreensão acerca dos conceitos relativos à disciplina.

Cunha *et al.* (2014) realizaram um estudo buscando identificar a percepção dos professores e alunos da disciplina Teoria da Contabilidade no que tange ao momento de sua oferta durante o curso de graduação. A pesquisa foi realizada com professores da disciplina e alunos que já cursaram ou estão cursando a disciplina em duas universidades públicas em Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc), sendo os dados obtidos por meio da aplicação de questionário. Os autores identificaram que na Udesc aproximadamente 45% dos alunos afirmam não ter dificuldade para acompanhar a disciplina, enquanto na UFSC, apenas 12% fazem essa afirmação. Além disso, 85% dos alunos da Udesc consideraram como oportuno o momento em que a disciplina é oferecida no seu curso (em duas etapas, uma na primeira fase e outra na sétima); já na UFSC a disciplina é ofertada em momento oportuno para apenas 41% dos alunos (em etapa única, na sétima fase do curso).

3. Procedimentos Metodológicos

Neste tópico são apresentados o enquadramento e os procedimentos metodológicos utilizados para a realização desta pesquisa, divididos em “enquadramento metodológico”, “procedimentos para elaboração do questionário” e “população e amostra”.

A pesquisa foi realizada em instituições de ensino públicas e privadas na região da grande Florianópolis (SC), selecionadas por conveniência; para a coleta dos dados, foi utilizada a aplicação de questionário. Quanto aos objetivos, considera-se uma pesquisa descritiva, visto que foram coletados dados com o objetivo de descrever a realidade observada (Triviños, 1987). No que diz respeito aos procedimentos, trata-se de um levantamento, realizado por meio da interrogação dos alunos a partir do questionário, permitindo a coleta de dados e posterior análise (Gil, 2002). Em relação à abordagem, a pesquisa é qualitativa, em que, a partir dos dados coletados, foram feitas análises de forma construtivista, com base em um raciocínio indutivo (Creswell, Hanson, Plano & Morales, 2007).

O questionário foi elaborado a partir da definição dos objetivos gerais e específicos da pesquisa, com questionamentos que dessem suporte para a resolução da questão-problema. Para auxiliar nesse processo, foi utilizado como base o questionário de Lima Filho e Bruni (2012). Além disso, um pré-teste foi realizado a 3 alunos, buscando identificar possíveis problemas na elaboração do questionário ou possíveis dúvidas durante a sua aplicação, resultando em ajustes para o aperfeiçoamento do instrumento de pesquisa.

Primeiramente foram identificadas todas as instituições de ensino credenciadas na Grande Florianópolis, considerando os municípios de Florianópolis, São José, Biguaçu e Palhoça, a partir dos dados do MEC. Após a identificação das IES e obtenção do contato com as instituições via acesso aos seus sítios eletrônicos, foi realizado contato via e-mail ou telefone com cada instituição para verificar o interesse em fazer parte da pesquisa. Dessa forma, a amostra é composta de todas as instituições de ensino superior que ofertam o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial na grande Florianópolis (SC) e que se dispuseram a participar da pesquisa.

Após essa etapa, foi feita a aplicação definitiva dos questionários, por meio de aplicação presencial aos discentes do período superior àquele em que a disciplina de Teoria da Contabilidade é ofertada na instituição, ou por meio de questionário virtual na plataforma *Google Docs*. A análise dos dados foi realizada por meio do *Microsoft Excel*, buscando responder aos objetivos da pesquisa.

Foram identificadas 16 IES credenciadas no MEC, com a oferta do curso de Ciências Contábeis na modalidade “presencial”. Não foi possível a aplicação desta pesquisa em 5 das 16 instituições identificadas, sendo pela não oferta desta disciplina específica pela instituição, pela instituição não ofertar mais o curso na modalidade presencial ou por não obtenção do contato. A aplicação do questionário ocorreu entre os dias 3 e 28 de agosto de 2015, obtendo um total de 65 respondentes que haviam cursado a disciplina Teoria da Contabilidade.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Neste tópico são apresentadas as análises dos dados e os resultados obtidos. O tópico é dividido da seguinte forma: perfil dos respondentes; conceitos aplicados à Teoria da Contabilidade; contato com conceitos relacionados à Teoria da Contabilidade; disciplina de Teoria da Contabilidade; e relação entre área e tempo de atuação; e conceitos de ativo e passivo.

4.1 Perfil dos Respondentes

Quanto às idades dos respondentes, 60% dos alunos possuem idade entre 21 e 24 anos, sendo que a maioria, 18,5%, possui 21 anos, sendo a amplitude da idade dos alunos de 25 anos, com a menor idade (18) e a maior (43).

Dos 65 respondentes, 83% afirmaram possuir atividade remunerada, sendo que desses a maior parte (30%) atua no serviço público. Além disso, 26% atuam em outras áreas (ou seja, não contábil), em empresas; 21% atuam em área contábil, em empresas; 15% em escritórios de contabilidade; e 8% em outros. Além disso, quanto ao tempo de atuação na área, a maior parte (68%) dos respondentes já atuou em áreas afins da contabilidade, sendo que desses, 35% possui experiência de 1 a 3 anos; 22% possui até 1 ano de experiência; 8% possui de 3 a 6 anos; e apenas 3% possui mais de 6 anos de experiência na área contábil.

Os alunos foram questionados também quanto a outras formações que pudessem possuir e 88% dos respondentes não possuem outras formações. Dos respondentes que possuem outras formações, apenas 1 aluno (2%) possui técnico em contabilidade; 2% possuem outra graduação; e 9% possuem técnico em outras áreas do conhecimento.

Em relação à atividade após a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, a maior parte dos alunos (50%) pretende inserir-se no setor público. Além disso, 40% dos pesquisados pretendem inserir-se no setor privado (como funcionário ou proprietário); 9% tem por objetivo a área acadêmica, como professor e pesquisador; e 1% não pretende trabalhar na área, seguindo com outra graduação após a finalização do curso de Ciências Contábeis.

4.2 Conceitos aplicados à Teoria da Contabilidade

Este bloco tem como objetivo verificar a percepção dos alunos quanto a alguns conceitos ensinados em Teoria da Contabilidade, no sentido de identificar se os alunos veem esses conceitos de forma mais alinhada à teoria ou às normas contábeis. Como norma foram considerados os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC). Em relação ao ativo, 80% dos alunos consideraram como sendo aquele que mais expressa o seu entendimento o conceito emitido pelo CPC, como pode ser visto na Figura 1.

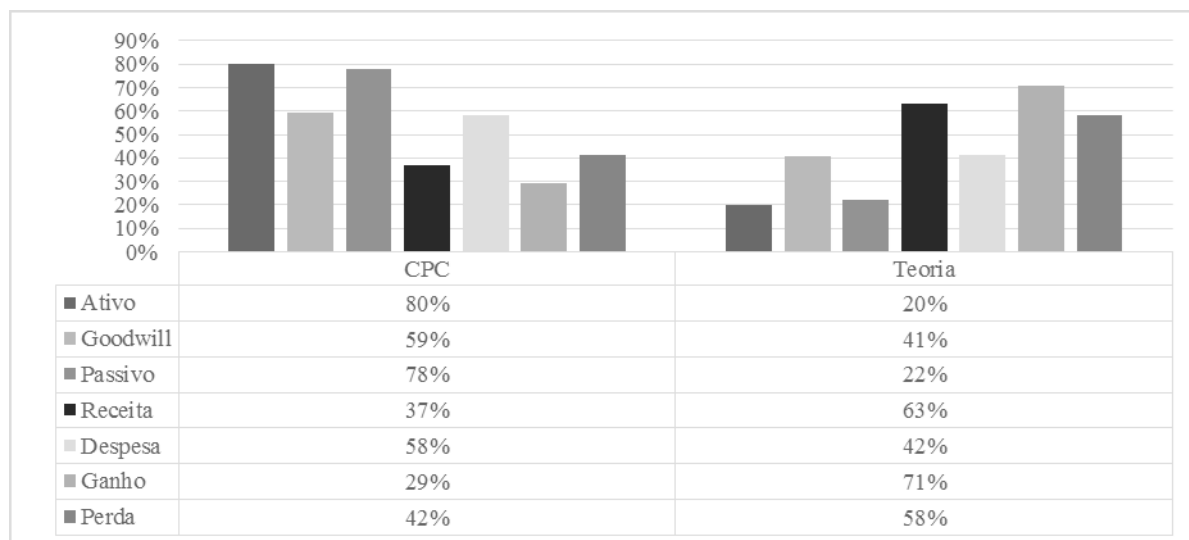


Figura 1. Percepção dos alunos quanto aos conceitos de Teoria da Contabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Essa situação, em que o conceito emitido pelo CPC foi considerado como o que melhor expressa o entendimento do aluno aconteceu também para os conceitos do *goodwill*, de passivo e de despesa, em que 59%, 78% e 58% dos alunos, respectivamente, assinalaram o conceito conforme o CPC.

O conceito de receita, conforme a teoria, foi considerado como sendo mais representativo do entendimento dos respondentes em 63% dos casos, sendo que o mesmo caso ocorreu com o conceito de ganho e de perda, em que no primeiro caso, 71% dos respondentes consideraram o conceito da teoria mais representativo e, no segundo caso, o conceito de acordo com a teoria foi considerado mais representativo para 58% dos respondentes.

Esses resultados corroboram, em parte, os achados de Piccoli *et al.* (2015), em que foi identificado que os conceitos de ativo, passivo, receita e despesa não são totalmente dominados pelos discentes, sendo percebidos como conceitos simples, sem aprofundamento teórico, enquanto os conceitos de perda e ganho foram entendidos de forma mais complexa pelos alunos. Além disso, os conceitos selecionados como sendo mais representativos do entendimento dos temas pelos respondentes, de forma geral, foram aqueles emitidos pelo CPC, o que indica que os alunos têm focado seu pensamento e conhecimento para as regras emitidas pelos órgãos, não vislumbrando as questões contábeis mais amplamente, com fundamentos da teoria, resultado similar ao encontrado por Lima Filho e Bruni (2012), em que os alunos evidenciaram definições para os conceitos pesquisados de forma pouco reflexiva, desatualizada e fora do contexto de discussões teóricas.

4.3 Contato com Conceitos Relacionados à Teoria da Contabilidade

Nessa etapa da pesquisa, os alunos foram questionados quanto ao seu contato com os seguintes tópicos relacionados à Teoria da Contabilidade: Passivo Ambiental, *Earnings Management* (gerenciamento de resultados), Governança Corporativa e Teoria da Agência.

Como pode ser observado na Tabela 1, 43% dos respondentes já tiveram algum contato com o passivo ambiental, porém todos de forma superficial. Além disso, 46% nunca teve oportunidade de discutir esse assunto e 11% desconhece totalmente. Sendo assim, a maioria dos respondentes (57%) não conhece ou nunca teve oportunidade de discutir esse tema, seja na disciplina Teoria da Contabilidade, em eventos ou outros cursos.

Tabela 1
Frequência de contato dos respondentes

Respostas	Passivo Ambiental	Earnings Management	Governança Corporativa	Teoria da Agência
Sim e com profundidade	0%	3%	28%	14%
Sim, mas muito superficialmente	43%	12%	58%	29%
Nunca tive oportunidade de discutir esse assunto	46%	60%	14%	29%
Desconheço inteiramente esse assunto	11%	25%	0%	28%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Quanto ao conceito de *Earnings Management* ou gerenciamento de resultados contábeis, a maior parte, 60% dos alunos respondentes, nunca teve oportunidade de discutir esse assunto, além disso, 25% desconhece totalmente o tema. Entre os 15% que já tiveram oportunidade de discutir este conceito, apenas 3% o fizeram em profundidade.

Entre os termos pesquisados, governança corporativa foi o termo que mais os alunos tiveram oportunidade de discutir. Entre os alunos respondentes, 86% assinalaram que já tiveram oportunidade de discutir esse conceito, sendo que desses, 28% já teve oportunidade de discutir com profundidade o assunto. Já em relação à teoria da Agência, 43% dos respondentes afirmou já ter tido oportunidade de discutir o assunto, porém a maior parte desses (29%), de forma superficial. Em contrapartida, 29% afirmou nunca ter tido oportunidade de discutir esse conceito e 28% o desconhece totalmente.

Esses resultados indicam que, apesar de serem temas emergentes e de relevância na profissão contábil, não têm sido abordados ou discutidos em profundidade nos cursos de Ciências Contábeis, fato que pode levar a deficiências quanto à formação do profissional da contabilidade.

4.4 Disciplina de Teoria da Contabilidade

Este bloco trata de algumas considerações quanto à oferta da disciplina Teoria da Contabilidade, como a sua importância e período em que ela deve ser ofertada.

Para a maior parte dos respondentes (43%), a disciplina Teoria da Contabilidade possui fundamental importância na formação profissional dos alunos de Ciências Contábeis. Apenas 5% dos respondentes consideram a disciplina com pouca ou nenhuma importância, corroborando o resultado encontrado por Piccoli *et al.* (2015), em que 80% dos alunos afirmaram considerar a disciplina importante para o seu aprendizado. Adicionalmente, os alunos foram questionados se a disciplina deveria ser desmembrada em mais de uma ao longo do curso, e a maioria (52%) respondeu que ela não deveria ser dividida. Para os 48% que responderam que ela deveria ser desmembrada, 77% dos alunos afirmaram que deveria haver duas disciplinas relacionadas à Teoria da Contabilidade ao longo do curso.

Em relação ao período de oferta da disciplina, 71% dos respondentes discordam do período em que ela é ofertada. Esses respondentes foram questionados em qual período ela deveria ser ministrada e 87% afirmaram que ela deveria ser oferecida nos períodos iniciais do curso até a 4ª fase, sendo que, para a maioria desses, o melhor período para a oferta da disciplina seria o primeiro, corroborando um dos resultados de Cunha *et al.* (2014), em que para 64% dos alunos pesquisados da Udesc, a disciplina deveria ser ofertada no primeiro período, servindo de base ao conhecimento dos alunos.

Além disso, os alunos foram questionados se essa disciplina poderia ser eliminada e cada professor ministrar o conteúdo dessa em suas disciplinas. Para 89% dos respondentes, a disciplina Teoria da Contabilidade não deve ser eliminada, sendo seu conteúdo ministrado em uma disciplina específica. Esse resultado corrobora o resultado apresentado por Ferreira *et al.* (2012), em que os professores foram questionados e 64% afirmou ser importante ou muito importante ter uma disciplina específica de Teoria da Contabilidade para a graduação.

4.5 Relação entre Área e Tempo de Atuação e Conceitos de Ativo e Passivo

Primeiro foi feita a análise da relação da área de atuação dos respondentes com a percepção dos conceitos de ativo e passivo e, posteriormente, análise entre o tempo de atuação e a percepção desses conceitos. Os dados demonstram que a área de atuação não influencia a percepção dos alunos quanto aos conceitos de ativo e passivo, dado que, em ambos os casos e em todas as áreas de atuação, o conceito de CPC foi selecionado pela maioria dos respondentes como sendo o que mais representa o seu entendimento acerca do tema, como pode ser observado nas tabelas 2 e 3.

Tabela 2

Relação entre área de atuação e o conceito de ativo

Ativo	CPC	Teoria	Total	CPC	Teoria
Escritório contábil	7	1	8	88%	13%
Atuação na área contábil em empresa	7	4	11	64%	36%
Atuação em outra área em empresa	11	4	15	73%	27%
Serviço público	13	3	16	81%	19%
Outros	4	0	4	100%	0%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Portanto, não se pode observar, com base nos dados, que há relação entre a área de atuação e a percepção dos alunos quanto aos conceitos de ativo e passivo.

Tabela 3

Relação entre área de atuação e o conceito de passivo

Passivo	CPC	Teoria	Total	CPC	Teoria
Escritório contábil	6	2	8	75%	25%
Atuação na área contábil em empresa	8	3	11	73%	27%
Atuação em outra área em empresa	12	2	14	86%	14%
Serviço público	11	5	16	69%	31%
Outros	4	0	4	100%	0%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Quanto ao tempo de atuação na área contábil e sua influência na percepção dos graduandos quanto aos conceitos de ativo e passivo, pode-se observar algumas relações. No que diz respeito ao conceito de ativo, observa-se, com base nos respondentes, que, entre alunos com experiência de até 1 ano, não há diferença quanto à percepção de um conceito ou de outro.

Tabela 4

Relação entre tempo de atuação e o conceito de ativo

Ativo	CPC	Teoria	Total	CPC	Teoria
Até 1 ano	7	7	14	50%	50%
De 1 a 3 anos	20	2	22	91%	9%
De 3 a 6 anos	4	1	5	80%	20%
Mais de 6 anos	2	0	2	100%	0%
Nunca atuei na área	17	3	20	85%	15%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

No entanto, em relação às outras faixas de experiência, não houve dúvidas quanto ao conceito, dado que em todas as faixas (exceto até 1 ano) o conceito escolhido como sendo o mais representativo da percepção dos respondentes foi o do CPC.

Quanto ao passivo, também houve uma faixa em que, aparentemente, não há diferença entre os conceitos. Para os estudantes com mais de 6 anos de experiência, ambos os conceitos tiveram a mesma representatividade, como pode ser visto na Tabela 5, no entanto, com um número pequeno de respondentes, o que pode influenciar esse resultado, especificamente.

Tabela 5

Relação entre tempo de atuação e o conceito de passivo

Passivo	CPC	Teoria	Total	CPC	Teoria
Até 1 ano	12	2	14	86%	14%
De 1 a 3 anos	15	7	22	68%	32%
De 3 a 6 anos	4	1	5	80%	20%
Mais de 6 anos	1	1	2	50%	50%
Nunca atuei na área	17	3	20	85%	15%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Em todas as outras faixas de atuação, o conceito que prevaleceu como sendo o mais representativo foi o do CPC. Portanto, em relação ao passivo, também não se pode identificar uma relação entre tempo de atuação e percepção diferenciada dos conceitos.

Esses resultados podem indicar que o exercício da profissão contábil não é um fator de grande influência para a percepção dos conceitos relacionados à Teoria da Contabilidade e, portanto, o conhecimento adquirido em sala de aula, de forma ampliada e com base na teoria pode auxiliar os estudantes no seu desenvolvimento profissional.

5. Conclusões

O presente estudo teve por objetivo identificar a percepção dos graduandos do curso de Ciências Contábeis quanto aos conceitos relevantes ensinados na disciplina Teoria da Contabilidade, buscando ainda verificar se há relação entre a percepção dos alunos e sua área de atuação e suas percepções relacionadas à oferta da disciplina. Além disso, buscou-se verificar o contato dos discentes com alguns conceitos relacionados à Teoria da Contabilidade.

Com base nos dados obtidos, observou-se que os alunos percebem os conceitos de Teoria da Contabilidade mais ligados à normatização, dado que a maior parte dos alunos considerou o conceito publicado pelos CPC, como sendo aquele que mais representa o seu entendimento acerca dos conceitos pesquisados. Resultado esse que possui uma implicação para o atual momento da Contabilidade, de convergência das normas para com as internacionais, em que há um maior grau de discricionariedade cujos os profissionais da contabilidade precisam interpretar as normas e, a partir disso, tomar a melhor decisão possível, dentro das possibilidades existentes.

O comportamento identificado nesta pesquisa revela que os alunos têm se limitado às normas e sua especificidade, não buscando a interpretação dos conceitos de acordo com a teoria, podendo gerar uma desatualização desses profissionais em um curto período de tempo, em decorrência das mudanças advindas da adoção das normas internacionais. Além disso, no tocante ao ensino da Contabilidade, esses resultados podem indicar um *gap* quanto à atualização dos professores e, conseqüentemente, na forma como a normatização é transmitida aos alunos, não desenvolvendo nesses a capacidade crítica e de julgamento.

Assim como a literatura considera a Teoria da Contabilidade e seu entendimento importante, os alunos também veem dessa forma e consideram importante que esse conteúdo esteja sintetizado em uma disciplina, de forma a auxiliá-los no entendimento sobre conceitos contábeis relevantes.

De forma geral, os resultados desta pesquisa fornecem *insights* para que as instituições de ensino direcionem os conteúdos da disciplina Teoria da Contabilidade de forma a desenvolver nos discentes a capacidade crítica e de debate quanto à identificação e à conceituação de temas relacionados à área contábil, tanto quanto a principais conceitos, como ativo e passivo, quanto em relação aos temas emergentes, e, principalmente, quanto a esses últimos, dado que são temas que, em função das condições atuais, possuem impacto no exercício da profissão e necessitam ser discutidos em profundidade com os alunos, o que, segundo os resultados obtidos, não vem ocorrendo, já que a maior parte dos alunos nunca teve oportunidade de discutir ou desconhece totalmente a grande parte dos temas pesquisados, cabendo às universidades a decisão de inserir discussões atuais nas disciplinas. Além disso, este estudo pode auxiliar na identificação de *gaps* de ensino resultantes das alterações sofridas pela Contabilidade nos últimos anos e a possível desatualização dos docentes quanto ao conhecimento técnico ou quanto à forma de desenvolver nos alunos as capacidades exigidas atualmente.

Contribui-se, ainda, para a evolução do tema pesquisado, sobretudo ao fazer novas relações com fatores que podem influenciar na percepção dos conteúdos por parte dos discentes, como área e tempo de atuação. Pode-se perceber que esses fatores não influenciam a percepção dos alunos de Ciências Contábeis quanto aos conceitos de ativo e passivo, reforçando, portanto, a ênfase que deve ser dada ao ensino acadêmico desses conceitos, de forma a permitir que o aluno desenvolva, nessa etapa de sua carreira profissional, a capacidade de julgamento necessária ao desenvolvimento da atividade contábil. Em termos profissionais, contribui-se ao identificar a necessidade de educação continuada decorrente do fato de que se percebe que o ensino ofertado na graduação não é exaustivo e suficiente para que esses profissionais estejam preparados para as mudanças que possam ocorrer, baseando-se na teoria, necessitando, portanto, atualizar-se e obter novos conhecimentos a cada modificação ocorrida na legislação e na prática contábil.

Recomenda-se que este estudo seja aplicado em instituições de ensino que ofertem o curso na modalidade “a distância” com a finalidade de identificar se há disparidade entre as modalidades de ensino. Além disso, sugerem-se estudos que busquem verificar a existência dos *gaps* citados no ensino da Teoria da Contabilidade, bem como seja analisada se a forma como os alunos têm sido submetidos aos ensinamentos contábeis influencia na percepção destes quanto aos conceitos relevantes em Teoria da Contabilidade.

Referências

- Antunes, M. T. P., & Martins, E. (2002). Capital intelectual: verdades e mitos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(29), pp. 41-54. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000200003>
- Bae, B., & Sami, H. (2005). The effect of potential environmental liabilities on earnings response coefficients. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20(1), pp. 43-70.
- Barth, M. E. (2008). Global financial reporting: Implications for US academics. *The Accounting Review*, 83(5), pp. 1159-1179. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.5.1159>
- Beck, F., & Rausch, R. B. (2015). Fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes do curso de ciências contábeis. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), pp. 38-58.
- Bezerra, C. G. (2015). Um estudo da disciplina Teoria da Contabilidade em instituições de ensino superior públicas da grande Florianópolis considerando a ementa da disciplina e a satisfação dos alunos. In *Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, 6.
- Bezerra, C. G. (2015). Um estudo da disciplina Teoria da Contabilidade em instituições de ensino superior públicas da grande Florianópolis considerando a ementa da disciplina e a satisfação dos alunos. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil, 6.
- Borba, J. A., Poeta, F. Z., & Vicente, E. F. R. (2011). Teoria da contabilidade: uma análise da disciplina nos programas de mestrado brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2).
- BRASIL. Resolução nº 3, de 5 de outubro de 1992 (2004). *Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis*. Conselho Federal de Educação. Brasília, DF, s. 1, p. 15.
- Calixto, L. (2006). O ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. *Revista Universo Contábil*, 2(3), pp. 65-78.
- 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. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552007000300009>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). *Combinação de Negócios*. Recuperado em 30 de julho, 2015, de <http://www.cpc.org.br/CPC>.

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Recuperado em 30 de julho, 2015, de <http://www.cpc.org.br/CPC>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). *Receitas*. Recuperado em 30 de julho, 2015, de <http://www.cpc.org.br/CPC>.
- Creswell, J. W., Hanson, W. E., Plano, V. L. C., & Morales, A. (2007). Qualitative research designs selection and implementation. *The counseling psychologist*, 35(2), pp. 236-264. <http://dx.doi.org/10.1177/0011000006287390>
- Cunha, L. C., Borgert, A., Richartz, F., & Souza, F. R. de (2014). A Disciplina Teoria da Contabilidade em Cursos de Graduação: Percepção de Alunos e Professores. *Anais Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 5.
- De Araújo, A. M. P., & Andere, M. A. (2006). Análise das Competências do Professor do Ensino Superior em Contabilidade: um estudo exploratório. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, 13.
- De Araújo, A. M. P., & Andere, M. A. (2006). Análise das Competências do Professor do Ensino Superior em Contabilidade: um estudo exploratório. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 13.
- De Carvalho, A. G. (2002). Governança corporativa no Brasil em perspectiva. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 37(3), pp. 19-32.
- Fahl, A. C., & Manhani, L. P. De S. (2006). As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. *Revista de Ciências Gerenciais*, 10(12), pp. 25-33. <http://dx.doi.org/10.17921/1415-6571.2006v10n12p25-33>
- Ferreira, A. F., Splitter, K., & Borba, J. A. (2012). Teoria da contabilidade: uma disciplina específica ou conhecimentos que deveriam estar integrados em outras disciplinas. *Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 12.
- Franco, H. (1996). Cursos de pós-graduação, educação profissional continuada e valorização da profissão contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 26(103).
- Franco, H., & Iudícibus, S. (1983). A contabilidade na era da globalização. São Paulo, Atlas.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, 5.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2009). *Teoria da contabilidade*; tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo, Atlas.
- Inanga, E. L., & Schneider, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), pp. 227-248. [http://dx.doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00073-X](http://dx.doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00073-X)
- Iudícibus, S. de (1997). O verdadeiro significado de uma teoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 25(97), pp. 21-23.
- Iudícibus, S. de (2009). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 9.
- Iudícibus, S. de (2012). Teoria da Contabilidade: evolução e tendências. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(2), pp. 5-13.
- Kam, V. (1986). *Accounting theory*. New York: Wiley.
- Laffin, M. (2002). Ensino da contabilidade: componentes e desafios. *Contabilidade Vista & Revista*, 13(3), pp. 9-20.
- Lima Filho, R. N., & Bruni, A. L. (2012). Percepção dos graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da Teoria da Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(2), pp. 187-203. <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v6i2.176>

- Lopes, A. B., & Iudicibus, S. (2012). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2.
- Madeira, G. J., Mendonça, K. F. C., & Abreu, S. M. (2003). A disciplina teoria da contabilidade nos exames de suficiência e provão. *Contabilidade Vista & Revista*, Ed. Especial (14), pp. 103-122.
- Marion, J. C. (1997). A Disciplina Teoria da Contabilidade nos Cursos de Graduação-Algumas Considerações. *Contabilidade Vista & Revista*, 8(2), pp. 03-08.
- Marion, J. C. (2001). *O Ensino da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 2.
- Matsumoto, A. S., & Parreira, E. M. (2007). Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 10(1), pp. 141-157.
- Miranda, C. D. S., Moraes, M. B. D. C., & Nakao, S. H. (2008). O Ensino da Teoria da Contabilidade: uma avaliação em instituições no Estado de São Paulo. *Anais Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 32.
- Murcia, F., Rover, S., Souza, F. C. D., & Borba, J. A. (2008). Paradigma atual da ciência contábil: como os docentes de universidades norte-americanas “enxergam a realidade” da pesquisa em contabilidade. In *Anais Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT*, II, p. 1-16.
- Murcia, F., Rover, S., Souza, F. C. D., & Borba, J. A. (2008). Paradigma atual da ciência contábil: como os docentes de universidades norte-americanas “enxergam a realidade” da pesquisa em contabilidade. *Anais Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT*, Salvador, Bahia, Brasil, 2, p. 1-16.
- Nardi, P. C. C., & Nakao, S. H. (2009). Gerenciamento de resultados e a relação com o custo da dívida das empresas brasileiras abertas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), pp. 77-100. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000300006>
- Nascimento, A. M., & Bianchi, M. (2005). Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In *Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5.
- Nossa, V. (1999). *Ensino da Contabilidade no Brasil: Uma análise crítica da formação do corpo docente*. São Paulo. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia e Administração – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Pereira, A. G., Bruni, A. L., Rocha, J. D., Lima Filho, R. N., & Faria, J. A. D. (2010). Teoria dos contratos, governança corporativa e auditoria: delineamentos para a discussão em teoria da contabilidade. *Anais do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Resende, Rio de Janeiro, Brasil, 7.
- Piccoli, M. R., Chiarello, T. C., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos acadêmicos sobre conceitos abordados na disciplina de Teoria da Contabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5(1), pp. 40-57.
- Pinheiro, F. A. (1997). O Postulado do Usuário: incentivo ao desenvolvimento da Teoria da Contabilidade e do Contabilista. *Caderno de Estudos FINECAFI*, 9(16), pp. 59-65. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511997000300004>
- Ribeiro, H. C. M. (2013). Revista de contabilidade e organizações: Uma análise bibliométrica e de rede social de 2007 a 2012. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestion - RIGC*, 11(22), pp. 1-18.
- Ribeiro, H. C. M. (2014). Revista universo contábil: Uma análise do perfil da produção científica sob a ótica da bibliometria e da rede social de 2005 a 2012. *Revista Ambiente Contábil*, 6(2), pp. 261-281.
- Ribeiro, M. De S., & Lisboa, L. P. (1999). Balanço social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 115, pp. 1-22.

- Rodrigues, A. (2007). Gerenciamento dos resultados contábeis através de receitas e Despesas não-operacionais: estudo empírico das companhias “Nível 1” – Bovespa. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 2(1), pp. 5-18.
- Santos, A. D., & Grateron, I. R. G. (2003). Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(32), pp. 7-22. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000200001>
- Santos, R. D. (2003). “Jogos de empresas” aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(31), pp. 78-95. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000100006>
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo, Atlas.
- Vasconcellos, M. L. M. C. (1994). *O profissional liberal na docência de 3 grau: uma proposta de atualização pedagógica*. Dissertação de Mestrado. Universidade Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.

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, inglês ou espanhol, com no mínimo 5.000 e máximo 10.000 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 três línguas: português, inglês e espanhol.

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, inglês ou espanhol) sem identificação do(s) autor(es);
- um **resumo** no idioma de origem do artigo (português, inglês ou espanhol) em no mínimo 150 e máximo de 250 palavras, espaço simples entre linhas, em um único parágrafo e sem entrada de parágrafo. Ao final do resumo devem ser inseridas de **três a cinco palavras-chave**;
- o artigo propriamente dito redigidos em português, inglês ou espanhol, com no mínimo 5.000 e máximo 10.000 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:

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	<i>Times New Roman</i> , tamanho 10.
Espaçamento entre linhas	Simples.
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 breve, 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 diagramação final.
Notas de tabelas	A fonte utilizada nas notas da tabela deve ser <i>Times New Roman</i> , 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.

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

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	<i>Times New Roman</i> , 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 concisa, mas discursiva. 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 acrescentadas 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 diagramação final.

4. Citações e Referências

Para acessar a versão completa das normas de citações e referências de acordo com a APA (American Psychological Association) [clique aqui](#).