

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. 13, n. 4, out./dez. 2019
Disponível online em www.repec.org.br
DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v13i4>

EQUIPE EDITORIAL

CORPO DIRETIVO

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

COMITÊ DE POLÍTICA EDITORIAL

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

EDITOR

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

EDITORES ADJUNTOS

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

COMITÊ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

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

AVALIADORES AD HOC

Lista publicada anualmente no último número da Revista

REVISÃO DE LÍNGUA PORTUGUESA

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

REVISÃO DE LÍNGUA INGLESA

Aksent Assessoria Acadêmica

REVISÃO DE NORMALIZAÇÃO

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

PREPARAÇÃO/REVISÃO DE METADADOS

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

PROJETO GRÁFICO

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

DIAGRAMAÇÃO

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

BIBLIOTECÁRIA

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

ASSISTENTE EDITORIAL

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

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

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

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

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

© Abracicon – Academia Brasileira de Ciências Contábeis – 2019



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

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

Trimestral

ISSN: 1981-8610

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

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

CDU-657

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

Palavra do Editor

Caro(a) leitor(a), estamos entregando o quarto número do ano de 2019. Nesse número, contamos com o editorial do Prof. Eliseu Martins, da Universidade de São Paulo. A meu pedido, o Professor, generosamente, comenta o artigo escrito pelo Professor David Godsell sobre as consequências da xenofobia de capitais nos relatórios financeiros. É interessante perceber como o nosso país participou em certas épocas das características que agora são estudadas nos Estados Unidos.

Sobre os artigos, o primeiro dele é escrito pelos autores Ilse Maria Beuren, Viviane Theiss, Renata Mendes de Oliveira, Silvana Mannes e Thiago Tomaz Luiz. O artigo analisa a associação do compartilhamento de informações com o risco e o desempenho da aliança estratégica de cooperativas, mediado pelo compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações. Os resultados demonstram que o compartilhamento de informações está associado diretamente com o compartilhamento de conhecimento, mas a associação de variáveis não se observa na interação entre compartilhamento de informações e vazamento de informações.

O segundo artigo foi escrito pelo Prof. Dr. Cláudio de Araújo Wanderley. Este estudo tem como objetivo identificar e discutir os elementos centrais do processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização para servir como referencial teórico e explicar o processo da mudança da contabilidade gerencial como resultado da inter-relação entre fatores exógenos e endógenos. Com base na teoria Institucional e nos quatro elementos da mudança na contabilidade gerencial, uma estrutura teórica integrada é desenvolvida para capturar e examinar a dinâmica nos níveis macro e micro da mudança na contabilidade gerencial.

O próximo artigo foi escrito pelos autores Michele Urrutia Heinz, Alexandre Costa Quintana e Ana Paula Capuano da Cruz. O artigo tem como objetivo avaliar o desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado com a técnica de ensino de método de caso, com base na Taxonomia de Bloom, em estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior. Os resultados revelam que a utilização de uma técnica de ensino ativa, como um instrumento complementar, possui a capacidade de influenciar o nível de desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado pelos estudantes, estimulando, também, a tomada de decisão, comunicação e a resolução de problemas.

O quarto artigo, ainda na área de Educação, foi escrito por Karla Luisa Costa Sabino, Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, Romualdo Douglas Colauto e José Roberto de Souza Francisco. Esses autores buscaram evidências que permitissem identificar a relação existente entre o desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis e sua percepção de justiça acadêmica, segregadas nas dimensões distributiva, procedimental e interacional. Os achados mostram que os alunos associam a justiça no ambiente de aprendizagem, de maneira geral, principalmente, à figura do professor.

O quinto artigo tem como título “Uma abordagem para avaliação da qualidade do processo de pesquisa em Contabilidade”. O artigo, muito bem escrito pelos professores e pesquisadores José Renato Sena Oliveira e Gilberto de Andrade Martins, associa os atributos de qualidade da pesquisa com aqueles percebidos no processo de construção da produção científica em Contabilidade. Os pesquisadores perceberam que aproximadamente 3/4 das proposições sobre qualidade científica receberam nível forte de concordância. Entretanto, atributos que atingiram níveis baixo ou moderado incluem itens que podem comprometer a qualidade e a integridade da pesquisa, como os relacionados aos princípios éticos, aos erros e vieses e aos impactos da participação da equipe sobre os resultados.

Por último, o artigo escrito pelos pesquisadores e professores Gabriela Vasconcelos de Andrade e Fernando Dal-Ri Murcia busca identificar quais são os tipos de ajustes adicionais com maior magnitude realizados via divulgações da medida não GAAP “EBITDA Ajustado” das maiores companhias listadas brasileiras e realizar uma análise sobre a adequação de tais ajustes sob uma perspectiva crítica de suas naturezas. As evidências do presente estudo corroboram a posição do Iasb sobre a importância de medidas não GAAP, atualmente discutidas pelo referido órgão em ações com o intuito de melhorar o reporte financeiro, incluindo o uso de informações não-GAAP em peças contábeis.

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

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

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

Saudações acadêmicas.

Gerlando Lima, PhD.
Editor chefe.

Xenofobia e contabilidade

Prof. Dr. Eliseu Martins

<https://orcid.org/0000-0002-7652-7218> | E-mail: emartins@usp.br

O editorial último desta prestigiosa revista, escrito pelo Prof. David Gosell, fez-me lembrar de episódios passados, alguns bons e outros nem tanto. Mas achei fantástico. Comentei isso com o Prof. Gerlando e o porquê disso e, como todo bom linguarudo, ganhei uma tarefa: passar para este editorial o que com ele comentei.

Interessante ligar-se Contabilidade à xenofobia, o que parece, à primeira vista, algo totalmente sem sentido. Mas vamos ao que me lembro de alguns momentos muito vívidos relativos a esse assunto.

Na década de 1960 havia, não só no Brasil, mas em muitos e muitos países, forte reação política contrária à influência norte-americana sobre tudo: sobre a economia, o cinema, a música, os costumes e, principalmente, contra os produtos daquele país. O final da guerra mundial, 15 anos antes, fizera florescer enormemente a influência daquele país sobre quase todos os países do mundo. E fez florescer desenvolvimentos políticos e até reações violentíssimas contra o essa influência e, principalmente, contra a expansão das empresas transnacionais (na verdade, em alguns lugares contra as europeias também).

Com a forte expansão, principalmente das empresas norte-americanas pelo mundo, começaram reações enormes. Por exemplo, um livro brasileiro denominado *Um Dia na Vida do Brasileiro*, que ainda pode ser encontrado nos sebos, descrevia a vida desse personagem que usava sabonete estrangeiro, espuma e lâmina de barbear de empresa estrangeira (não interessava se produzidos aqui), etc., e assim acompanhava-se tudo o que fazia em um dia, evidenciando a influência da cultura e dos produtos estrangeiros, principalmente os norte-americanos. E instigava-se um movimento não só para não consumo desses produtos, como principalmente para se impedir a entrada dessas empresas. Tudo deveria ser feito com empresas genuinamente brasileiras.

Isso culminou, com a juntada de outras alegações, com movimentos políticos fortíssimos, como os na França, no Brasil e outros lugares, como os de 1968.

Começou também um movimento forte em alguns países: exigirem-se as demonstrações contábeis das empresas estrangeiras com muito mais detalhes do que as exigidas para as nacionais, e independentemente de sua forma jurídica. Para conhecer “o quanto se roubava” dali. Ou seja, a Contabilidade passou também a ser uma área de atuação desse grupo que tinha na xenofobia quase que sua razão de ser.

Não confundir com movimentos mais hodiernos sobre divulgação das demonstrações das sociedades de grande porte, porque isso hoje é pela denominada desleal concorrência das sociedades limitadas, que nada divulgam, com relação às sociedades por ações. Mas não se fala hoje em discriminação, que eu saiba, entre brasileiras e estrangeiras. Procura-se a abertura dessas informações porque a sociedade acessa os patrimônios e suas mutações das companhias abertas e das sociedades anônimas fechadas, mas, não, das limitadas, que são, às vezes, vitais para um determinado segmento econômico, para um conjunto enorme de empregados, para a sustentação de alguns municípios, etc.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 26/11/2018. Aceito em 27/11/2019 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor).
Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

Aliás, esse assunto de divulgação das informações das sociedades limitadas de grande porte é quase um assunto de polícia; desculpem-me o arroubo, mas fico indignado com esse desprezo para com a sociedade brasileira; estão a utilizar os recursos humanos, naturais, sociais e financeiros em larguíssima escala do país, mas não prestam contas. E não estamos, absolutamente, tratando de empresas de médio ou pequeno porte, individuais e outras que de fato não têm de prestar contas à sociedade como um todo, absolutamente.

Fora do Brasil, alguns êxitos chegaram a ser obtidos com relação a essas exigências discriminatórias. No nosso país, também tivemos esse movimento, mas nunca acabou entrando na legislação ou normatização contábeis. Esse movimento diminuiu, no Brasil, de intensidade durante a década de 1970, mas, não necessariamente, em tantos outros lugares. Era ainda tão forte que, ao final dessa década, as empresas e vários governos europeus e o norte-americano levaram à Organização das Nações Unidas (ONU) o problema.

E muitas discussões ocorreram sem nada de muito efetivo, até 1982, quando tomou a ONU a decisão de criar um organismo denominado *ISAR Group – The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, vinculado à *United Nations Centre on Transnational Corporations* (UNCTAD), da ONU.

O grande objetivo desse grupo era emitir normas de contabilização e de divulgação que poderiam ser exigidos das empresas internacionais e nacionais, mas em pé de igualdade com as nacionais, inclusive aproveitando-se o ensejo para uma tentativa de convergência das normas contábeis no mundo. Mas o importante era com isso desincentivar certos países a exigirem mais do que o contido nessas normas. Esses documentos são praticamente desconhecidos hoje, mas alguns deles fantásticos, como o de *Objectives and Concepts Underlying Financial Statements*, o de tratamento dos efeitos da inflação (muito melhor do que o IAS 29, CPC 42 – Contabilidade em Economia Hiperinflacionária em vigência hoje) e outros.

No início dessa década de 1980 foi indicado representante do Brasil um professor que era visceralmente contra a Contabilidade norte-americana e os próprios norte-americanos. Infelizmente, sua atuação ultrapassou tanto o que se exige de um comportamento em um organismo diplomático desses, que a delegação dos EUA se retirou do grupo e o governo brasileiro recebeu o pedido de não mais indicá-lo.

O pior foi o Brasil haver indicado, após isso, secretária diplomata para a representação. Quase que o país perdeu, de forma definitiva, o assento de que dispunha.

Em 1986, estando eu na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), fui convidado a representar o Brasil, o que fiz até 1990. Nessa época aqueles movimentos políticos haviam já diminuído bastante de força, até que, no último ano em que lá estive, sugeri, e foi aprovado, que o grupo fosse encerrado e que se passasse, na ONU, a apoiar o *IASC* (hoje *IASB*). O grupo não se encerrou, mas, por iniciativa de quem me sucedeu, o Prof. Nelson Carvalho, passou a cuidar de outros objetivos, como Educação, Contabilidade Ambiental, etc. Não mais se emitiu norma contábil.

E o interessante é que, não só no Brasil como na maioria desses países não saxônicos, é que o ambiente xenófobo não se circunscreveu à divulgação, mas à própria forma de se posicionar a Contabilidade norte-americana. Virou mania escrever contra os princípios contábeis norte-americanos, parecer de auditoria de lá, demonstrações apresentadas de forma diferente lá, quando comparadas com as europeias continentais, etc.

Esse pensamento contra a contabilidade anglo-saxônica esteve por muito tempo também entre nós, no Brasil. Mas nem tudo foi ruim; no meio dessa briga ideológica, até contábil, um fato ocorreu no nosso país.

O lado bom da história: no início da década de 1960, o ensino brasileiro de Contabilidade era totalmente fundado no aziendalismo italiano e por que não dizer, francês também. Começava-se o curso de Contabilidade com discussões homéricas sobre teorias, tais como o contismo, o personalismo, o neocontismo, o controlismo, etc muitas vezes, sem que o aluno sequer houvesse sido ainda apresentado a um balanço patrimonial. E discutiam-se também as formas diferentes de sociedades, de títulos e documentos, com preleções eruditas sobre os aspectos jurídicos de todas elas, e tudo sem a apresentação ainda do aluno a um balanço. E a influência fiscal foi inclusive se firmando, chegando a dominar as normas contábeis de tantos desses países (qualquer semelhança não é mera coincidência).

Com a aposentadoria de um regente de cátedra de Contabilidade Geral na FEA/USP em 1963, o Prof. José da Costa Boucinhas, regente de outra cátedra, assumiu o controle da Contabilidade e passou ao Prof. Alkindar de Toledo Ramos a incumbência de passar, logo no primeiro ano, a ensinar Contabilidade à forma da escola norte-americana, inclusive por que esse professor já vinha se debatendo fortemente por essa linha.

E começou o caminho diferente: primeiro, apresentando-se o balanço, com operações sucessivas, a demonstração do resultado, para depois se aprender débito e crédito e a construção formal das demonstrações contábeis. As apresentações jurídicas passaram às disciplinas de Direito.

E os denominados, à época, “princípios contábeis”, geralmente aceitos do anglo-saxonismo (basicamente as características quantitativas da informação contábil de hoje — entidade, continuidade, competência, relevância/materialidade e outros), iam sendo discutidos durante essa evolução. Ao final, sim, discussão dessa teoria, nada daquelas europeias que, no fundo, pouco realmente cresciam ao domínio da Contabilidade.

E, desde o primeiro ano, a grande ênfase: a Contabilidade deve começar por ser um sistema de informação voltado fundamentalmente à gestão; depois aos credores e investidores. O lado da utilização gerencial era quase que venerado, e esse movimento se acentuou quando o Prof. Sérgio de Iudícibus assumiu a regência daquela cátedra.

E com isso iniciou-se um movimento (do qual fui cobaia em 1964 quando entrei na FEA, mas foi o que me animou a mudar para Contábeis). Mas, um certo sentimento xenófobo tomou conta de tantas e tantas escolas e tantos e tantos professores: adotar o modelo norte-americano? Isso era inadmissível. Chegamos a ser publicamente denominados de “a corja da USP” por professor famoso à época. Sentimos na pele, no coração, o peso de todo esse movimento brasileiro contra, mas o “Contabilidade Introdutória” (sob a liderança do Prof. Sérgio), o único livro nessa linha à época, foi aos poucos avançando.

Mas o movimento realmente mudou de forma mais completa em 1976, com a Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976) que trouxe para cá tudo o que havia de melhor na normatização contábil norte-americana (por isso sofremos pouco para adentrar as normas internacionais, tão fortemente baseadas na filosofia inglesa, em 2008/2010 — estávamos entre os países mais preparados para isso). Daí em diante, o movimento contrário foi se arrefecendo, mas parece que arrefeceu bem apenas nos últimos dez anos. Mas a briga contra essa lei foi também enorme, e não se pode dizer que tenha essa forma de pensar parado de existir; ainda encontramos algumas delas por aí.

Mas o interessante é que, na parte mais política e na divulgação das informações contábeis, a xenofobia era generalizada contra os estrangeiros, apesar de voltada principalmente contra as influências norte-americanas. Mas, no ensino da Contabilidade e no exercício da profissão, era uma xenofobia que abrangia Brasil mais Itália e França contra o norte-americanismo.

Nos últimos tempos, o que ocorre é um movimento que tanto pode ser válido exclusivamente pelo lado econômico, ou pelo lado da segurança nacional (motivos tão levantados que podem ser que genuinamente válidos algumas vezes), sem que saibamos discernir se também não há alguma base xenofóbica, pelo menos parcialmente.

Por exemplo, discriminação contra o capital estrangeiro existe disseminadamente, inclusive em alguns partidos políticos. As políticas de preços de transferência internacionais e de distribuição e taxaço de lucros de estrangeiros são, às vezes, fiscalizadas com aparente movimento nessa linha, mesmo quando a leitura pura e simples das normas não mostre isso, de qualquer forma, tangenciando muito a Contabilidade.

E agora tivemos, ainda no corrente ano de 2019, com a implantação da IFRS 16 — Leases, no Brasil representada pelo CPC 06 (R2) — Operações de Arrendamento, algo muito interessante.

Acho que a grande maioria de nós não sabíamos que está proibida não só a aquisição de terras no nosso país por parte de estrangeiros, mas também a prática de *arrendamento*. Por isso as estrangeiras firmam contratos de outra natureza, mas que, na essência, estão abrangidas por essa norma, porque ela não trata só de arrendamento, mas também de aluguéis, de parcerias, de franquias, de direitos de uso em geral. Mas houve e ainda há algum receio de, tendo uma empresa transnacional dessas que atender a tal norma, vir a ser entendido por alguém como transgressão à lei que veda o arrendamento a estrangeiros. Por isso haver o CPC inclusive explicitado, recentemente e de forma mais clara, que apesar de o título conter a palavra *arrendamento*, ele é utilizado de maneira familiar para os de língua inglesa, ou seja, em um sentido muito mais amplo do que o que costumamos entender por arrendamento.

Ou seja, parece bobagem, à primeira vista, falar-se em xenofobia em Contabilidade ou rondando a Contabilidade, e fez muitíssimo bem o Prof. Gosell em tocar no assunto. Isso sempre pode vir a ocorrer novamente. Por isso esta iniciativa de comentar sobre a matéria, e neste país tão distante chamado Brasil.

Estejamos sempre abertos. Não é porque é estrangeiro que não devemos, por orgulho próprio, utilizar; e não é porque é estrangeiro que é por si só bom e a ele devemos automaticamente nos subordinar. Façamos sempre, antes, a devida análise técnica e desapaixonada; meçamos sempre os prós e os contras e decidamos, em cada vez, pelo que é melhor para o país. Aliás, isso foi o que se fez quando da adoção das normas internacionais em 2008/2010, e as boas consequências estão aí com um novo estereótipo do Contador de gabarito, com uma nova imagem da Contabilidade e com o custo de obtenção de capital das nossas empresas diminuído, tanto de terceiros quanto próprio.

Associação do compartilhamento de informações com o risco e o desempenho da aliança estratégica de cooperativas

Ilse Maria Beuren

<https://orcid.org/0000-0003-4007-6408> | E-mail: ilse.beuren@gmail.com

Viviane Theiss

<https://orcid.org/0000-0002-2450-9704> | E-mail: theissviviane@gmail.com

Renata Mendes de Oliveira

<https://orcid.org/0000-0003-2541-1511> | E-mail: remendes.itba@gmail.com

Silvana Mannes

<https://orcid.org/0000-0002-7608-1519> | E-mail: silvanamannes@yahoo.com.br

Thiago Tomaz Luiz

<https://orcid.org/0000-0002-4408-3739> | E-mail: thiago_t.j@hotmail.com

Resumo

Objetivo: Este estudo analisa a associação do compartilhamento de informações com o risco e o desempenho da aliança estratégica de cooperativas, mediado pelo compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações.

Método: Pesquisa de levantamento foi realizada em cooperativas agropecuárias listadas na Organização das Cooperativas Brasileiras [OCB] (2018), com gestores (gerente, supervisor, coordenador e *controller*) cadastrados na rede *LinkedIn*. O questionário foi enviado pela plataforma *SurveyMonkey* aos 516 gestores que aceitaram o convite e a amostra final totalizou 96 respostas válidas. Para testar as hipóteses da pesquisa, aplicou-se a técnica de modelagem de equações estruturais.

Resultados: Os resultados mostraram que o compartilhamento de informações está associado diretamente com o compartilhamento de conhecimento, mas a associação de variáveis não se observa na interação entre compartilhamento de informações e vazamento de informações. O vazamento de informações está associado diretamente com o risco da aliança estratégica, do mesmo modo como o compartilhamento do conhecimento com o desempenho da aliança. O compartilhamento do conhecimento apresentou mediação parcial na relação do compartilhamento de informações com risco da aliança estratégica e desempenho da aliança, enquanto o vazamento de informações não cumpriu os requisitos de mediação.

Contribuições: O estudo contribui ao evidenciar associação do compartilhamento de informações com o compartilhamento de conhecimento no ambiente colaborativo de cooperativas. Também fornece orientações sobre o compartilhamento de informações e consequências de vazamento de informações. Destaca ainda a relevância de fortalecer as alianças estratégicas para a diminuição do risco e o aumento do desempenho.

Palavras-chave: Compartilhamento de informações; Risco da aliança estratégica; Desempenho da aliança.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 20/4/2019. Pedido de Revisão em 2/8/2019. Resubmetido em 2/9/2019. Aceito em 28/10/2019 por Dr. Fulano Beltrano Sicrano da Silva (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A informação é vista como fonte de poder no mundo dos negócios, sendo que a decisão sobre qual informação deve ser compartilhada, ou não, pode levar a organização a obter vantagens ou desvantagens competitivas (Fawcett, Osterhaus, Mangan, Brau & McCarter, 2007). Para Connell, Kriz e Thorpe (2014), a informação é um elemento importante no processo de criação de ambientes direcionados ao desenvolvimento colaborativo e inovador. Essa importância aumenta quando todos os parceiros envolvidos podem obter ganhos em situações com compartilhamento de informações (Cheng, 2011).

Pesquisas demonstram que quando ocorre maior integração e mais compartilhamento de informações entre os parceiros da aliança, há melhor colaboração e coordenação e, conseqüentemente, melhor desempenho da aliança (Goodhue, Wybo & Kirsch, 1992; McLaren, Head & Yuan, 2002). Aspecto evidenciado na pesquisa de Wu, Chuang e Hsu (2014), que a colaboração possui importante papel no desempenho dos parceiros da aliança, por meio do compartilhamento de informações, ao mesmo tempo, o compartilhamento de informações reflete-se de forma direta no desempenho dos parceiros da aliança.

O compartilhamento de informações entre os membros da cooperação contribui para a geração de conhecimento e sua socialização entre os parceiros organizacionais. Ao compartilhar o conhecimento, as organizações encorajam a compreensão mútua, possibilitando a construção de um ambiente de confiança (Ahmed, Ragsdell & Olphert, 2014). Quando as organizações decidem explorar a colaboração para expandir seus conhecimentos, os envolvidos podem se beneficiar de maior volume de informações que levam ao desempenho (Massaro, Moro, Aschauer & Fink, 2019).

Por outro lado, é preciso atentar-se que, ao compartilhar informações, pode-se fomentar o seu vazamento. Tan, Wong e Chung (2016) descrevem que o vazamento de informações pode ser encarado como um incentivo para a obtenção de benefícios monetários, aquisição de tecnologia, ganhos de reputação, exploração de melhor vantagem competitiva e garantia de maior volume de vendas. No entanto, usado de maneira inadequada, o vazamento de informações pode resultar em comportamento oportunista, que prejudica os objetivos dos membros da aliança estratégica (Massaro *et al.*, 2019).

As alianças são mecanismos estratégicos importantes para as organizações, mas com configurações arriscadas e com porcentagens elevadas de alianças falhas (Christ & Nicolaou, 2016). Tais falhas estão associadas ao risco da aliança estratégica, quando cooperados fornecem um ao outro acesso a informações privadas e proprietárias, por exemplo, relativas a custos, demandas e listas de clientes, com probabilidade de essas informações serem usadas para fins nefastos (Christ & Nicolaou, 2016).

Na literatura, observa-se que os reflexos do compartilhamento de informações em construtos, como o risco e o desempenho da aliança estratégica, são questões ainda não suficientemente esclarecidas, o que denota uma lacuna de pesquisa a ser explorada. Assim, busca-se responder à seguinte pergunta de pesquisa: **De que forma o compartilhamento de informações está associado com o risco e o desempenho da aliança estratégica de cooperativas e quais os efeitos da mediação do compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações nesta relação?** Presume-se que esse tipo de organização, pelos princípios cooperativos que a norteiam, vivenciam no seu cotidiano o compartilhamento de informações.

Os resultados desta pesquisa contribuem com a literatura existente sobre o compartilhamento de informações e de conhecimento na medida em que revela associação entre esses construtos, o que corrobora os benefícios das interações sociais para o fortalecimento das alianças estratégicas (Hueth & Marcoul, 2006; Ritala, Olandera, Michailovab & Hustedb, 2015). A troca de habilidades e experiências, a resolução conjunta de problemas e de outras possíveis interações reforçam os benefícios do compartilhamento de informações e de conhecimento no desempenho dos parceiros da aliança (Wang & Hu, 2017).

Os riscos para a aliança estratégica, no caso de vazamento de informações, contrapõem-se aos benefícios esperados do compartilhamento de informações (Marshall, 2015; Tan *et al.*, 2016). Situações de perda de vantagem competitiva, incapacidade de identificar as causas do problema, falta de conhecimento e de habilidades no manuseio das informações são riscos que podem estimular ou atenuar uma aliança estratégica (Das & Teng, 1996; 2001; Ahmed *et al.*, 2014; Christ & Nicolaou, 2016). Essa dicotomia aparece na literatura e requer deslindes por meio de pesquisas teórico-empíricas em arranjos sob a forma de alianças estratégicas.

No campo prático, a pesquisa pode contribuir para as cooperativas objeto de análise, ao evidenciar os benefícios do ambiente colaborativo e, ao mesmo tempo, o risco de vazamento de informações nesse contexto. O compartilhamento de informações é percebido por Mojo, Ficher e Degefa (2015), como o principal benefício, ao destacar que o impacto das cooperativas no capital social de seus membros pode estar relacionado a reuniões frequentes e informações subsequentes compartilhadas por diferentes meios, que podem reforçar a confiança, comprometimento e participação dos membros.

2. Revisão da Literatura e Fundamentação das Hipóteses

2.1 Compartilhamento de informações e compartilhamento de conhecimento

O compartilhamento de informações tem por finalidade garantir que todos os envolvidos no processo obtenham informações de seu interesse e de maneira oportuna, considerando a heterogeneidade das necessidades de cada membro (Hu, Xu, Zhang & Liu, 2017). Tomaél e Marteleto (2006) alertam que a informação e o conhecimento podem representar diferentes aspectos de uma mesma situação, considerando que o conhecimento pode ser interpretado como a informação processada, pelo cérebro, e que, no momento em que o indivíduo articula o conhecimento visando repassá-lo, esse se torna uma informação.

No caso de não haver compartilhamento de informações, de acordo com Khan, Hussain e Saber (2016), as partes interessadas determinarão, de forma independente, por exemplo, o preço de venda, o número de entregas por ciclo ou período e o tamanho da remessa. Em situação de compartilhamento de informações, o comprador e o fornecedor também podem compartilhar sobre possíveis perdas de rendimento, incerteza de produção, falta de capacidade, problemas de equipamento, problemas de qualidade e/ou estoques insuficientes (Khan *et al.*, 2016).

Hueth e Marcoul (2006) modelaram o compartilhamento de informações entre diferentes situações futuras que podem ocorrer em empresas. Entre os resultados, apresentaram que o compartilhamento de informações tende a compensar em relação aos lucros para produtores ao induzir uma concorrência mais forte entre as empresas intermediárias. Tal aspecto é válido mesmo quando as empresas enfrentam o dilema de cada uma não reportar suas informações. Isso pode ser evitado se as empresas realizarem um contrato *ex ante* que exija a divulgação completa das informações, assim que os sinais tenham sido recebidos.

Evans e Weninger (2014) aplicaram o equilíbrio Bayesiano de Nash em uma cooperativa de pescadores para analisar a dinâmica de compartilhamento de informações, com incerteza sobre *payoffs* e em locais de pesca dos concorrentes. Os resultados da modelagem confirmaram que pescadores não cooperados envolvem-se em uma ineficiente busca de informações. Porém, quando a informação é compartilhada entre um grupo de pescadores cooperados, ocorre o benefício do compartilhamento de informações sobre locais de pesca. Desse modo, simultaneamente, ocorre o compartilhamento do conhecimento.

Khan *et al.* (2016) apresentaram uma formulação matemática para a redução do preço unitário do comprador e a melhoria na cadeia de suprimentos devido ao compartilhamento de informações. Observaram que o compartilhamento de informações resultou em melhoria no lucro anual de todos os envolvidos. Por outro lado, constataram que esse ganho depende do preço unitário e dos parâmetros de custo ambiental e social considerado pelo comprador. Isso sugere conhecimento dos elementos associados ao custo ambiental e social.

Uma iniciativa comumente mencionada na literatura é o compartilhamento de informações entre parceiros em uma cadeia de suprimentos (Lee, So & Tang, 2000). No entanto, Fawcett *et al.* (2007) alertam que, para que uma cadeia de suprimentos possa se beneficiar da integração e do compartilhamento de informações, deve haver um elevado grau de participação de todos os nela envolvidos. Isso também pode favorecer o compartilhamento do conhecimento entre os participantes.

Sob essa perspectiva, percebe-se a extensão do conceito de compartilhamento de informações. Para Alves e Barbosa (2010), trata-se de um processo voluntário da parte do indivíduo conhecedor, capaz de promover a integração entre os envolvidos, com abertura para o aprendizado contínuo e a transmissão mútua de conceitos e habilidades, para promover o conhecimento e a inovação. Nessa perspectiva, formulou-se a primeira hipótese da pesquisa:

- H_1 : O compartilhamento de informações está associado direta e positivamente com o compartilhamento de conhecimento.

2.2 Compartilhamento de informações e vazamento de informações

Em uma perspectiva intraorganizacional, Ansari (1977) advertia sobre a pouca pesquisa disponível na literatura relativa à quantidade de informações compartilhadas entre gestores e subordinados sobre determinado evento. Ademais é obscuro como estas informações afetam o relacionamento entre as partes, e quais os impactos sobre a escolha de características estruturais, como o número de pontos em que a informação é transformada antes de chegar ao seu destino, e o modo como às ações de informação são integradas em vários níveis da organização.

Preocupação semelhante pode ser observada em relacionamentos interorganizacionais. Espera-se que o compartilhamento de informações ajude na economia de custos, pela redução de inventários e tamanho de lote, ganhos de produtividade, entre outras medidas (Marshall, 2015). Alianças estratégicas tendem a obter ganhos de competitividade, acesso aos recursos de parceiros, mercados, tecnologias, capital e pessoas (Van den Abbeele, 2016). Por outro lado, dependendo de quem recebe a informação ou das circunstâncias que essa informação é transmitida, pode ocorrer vazamento, de modo intencional ou não, para uma parte não autorizada, favorecendo o potencial comportamento oportunista.

Ao compartilhar informações com parceiros da aliança, como informações sobre custos, demanda e listas de clientes, as empresas se tornam vulneráveis a possíveis comportamentos oportunistas de seus parceiros (Christ & Nicolaou, 2016). Marshall (2015), exemplifica o vazamento como a tendência de o fabricante vazar a informação que lhe foi compartilhada pelo varejista para outros fabricantes concorrentes. A busca por incentivos organizacionais também pode impulsionar o vazamento de informações cruciais e confidenciais para terceiros, para obter benefícios monetários, aquisição de tecnologia, ganhos de reputação, exploração de vantagem competitiva etc. (Tan *et al.*, 2016).

Tan *et al.* (2016) alertam que o vazamento de informações e o compartilhamento de conhecimento indevido fazem com que as empresas percam vantagem competitiva em seus respectivos campos ou mesmo as levam à incapacidade de identificar as causas do problema, pela falta de conhecimento e habilidades no manuseio das informações razão pela qual, sem surpresa, a maioria das violações sérias de segurança da informação ocorre devido ao fracasso da combinação de informações que são expostas a tecnologias, pessoas e processos (Ahmed *et al.*, 2014).

Entre os fatores que influenciam o vazamento de informações em uma aliança estratégica, Tan *et al.* (2016) destacam o compartilhamento de informações. Para os autores, quanto maior o compartilhamento de informações entre parceiros de uma aliança, maiores são as trocas de informações confidenciais, e essa combinação pode levar a maiores riscos de vazamento de informações. Ou seja, ao compartilhar informações, um membro de um relacionamento pode (conscientemente ou não) estar vazando informações (Tan *et al.*, 2016).

Em um estudo de caso realizado com cinco empresas, Tan *et al.* (2016) encontraram que ex-funcionários que possuíam informações advindas dos sistemas informacionais internos as vazaram para seus concorrentes e, desse modo, causaram perda de vantagem competitiva para essas empresas. Nesta perspectiva, formulou-se a segunda hipótese:

- H_2 : O compartilhamento de informações está associado direta e positivamente com o vazamento de informações.

2.3 Vazamento de informações e risco da aliança estratégica

Na projeção da plataforma de compartilhamento de informações entre membros de uma aliança estratégica, quando ocorrem falhas no desenho do sistema de controle, com falhas e limites vagos, há grande possibilidade de vazamento de informações para as partes externas do ambiente colaborativo (Tan *et al.*, 2016). O autor adverte que, geralmente, tais falhas decorrem de limitados recursos para monitoramento e controle das plataformas de compartilhamento de informações. O vazamento de informações, seja por problemas tecnológicos, humanos ou híbridos, é um risco da aliança estratégica.

Preocupações em torno do vazamento de informações são crescentes nas organizações, especialmente devido a aspectos de privacidade e divulgação de informações *on-line* (Gopal, Hidaji, Patterson, Rolland & Zhdanov, 2018). Porém, as alianças são esforços com certo grau de risco. Assim, é necessário haver confiança na cooperação e no conhecimento dos parceiros para alcançar os objetivos da aliança (Das & Teng, 1996; 2001). Conflitos da aliança podem ocorrer quando os objetivos de membros da aliança são alcançados às custas da aliança, do mesmo modo, quando os objetivos da aliança são incompatíveis entre diferentes parceiros e existem conflitos entre os participantes da aliança estratégica (Christ & Nicolaou, 2016).

Empresas podem relutar em compartilhar informações devido aos efeitos negativos sobre suas receitas e lucros em decorrência do potencial risco de vazamento de informações sigilosas (Kong, Rajagopalan & Zhang, 2013). Tan *et al.* (2016) aduzem que o vazamento de informações é usualmente denominado de lado obscuro dos dados da integração. Nesse sentido, Fawcett *et al.* (2007) ressaltam que, mesmo quando uma organização possui capacidade suficiente para compartilhar informações, os gestores podem não estar dispostos a fazê-lo por questões relacionadas à falta de confiança nos membros da aliança.

As pesquisas não evidenciam de maneira clara como os gestores percebem e avaliam o risco do compartilhamento de informações (Tran, Childerhouse & Deakins, 2016). Esses autores ressaltam ainda que poucas pesquisas abordam sobre como as organizações lidam com tais riscos, e que os estudos tendem a examinar, separadamente, aspectos da gestão de riscos e compartilhamento de informações. O risco relacional pode aumentar devido ao oportunismo de parceiros (Christ & Nicolaou, 2016) e ao risco do compartilhamento intencional de dados (Lechler & Wetzel, 2017), entre outros fatores.

Entre as diversas relações propostas, Christ e Nicolaou (2016), investigaram os impactos dos riscos percebidos na troca de informações no risco da aliança estratégica. Os autores definem risco percebido na troca de informações como a possibilidade de que um dos parceiros utilize a informação de forma oportunista (por exemplo, vazando-a), o que gera a incapacidade de a outra parte utilizar essa informação de modo apropriado. Os resultados da pesquisa indicaram que quanto maior (menor) o risco na troca de informações, maior (menor) é o risco da aliança estratégica.

Este estudo concentra-se nos riscos de troca de informações entre parceiros da aliança estratégica, em situações de não atingimento de objetivos da cooperação, falhas de interpretação e comunicação, assim como falhas inevitáveis. Tais riscos mostram se as empresas parceiras usam as informações oportunisticamente para promover os objetivos internos como forma de conflito com os parceiros da aliança (Christ & Nicolaou, 2016). Diante do exposto, formulou-se a terceira hipótese da pesquisa:

- **H₃**: O vazamento de informações está associado direta e positivamente com o risco da aliança estratégica.

2.4 Compartilhamento do conhecimento e desempenho da aliança

Christensen (2007) define o compartilhamento de conhecimento como o processo de exploração do conhecimento existente e acessível, transferindo e aplicando esse conhecimento na busca por melhorar, tornar mais rápido e barato o processo de resolução de tarefas específicas. O compartilhamento do conhecimento pode estar relacionado com a criação de novos conhecimentos, por meio de diferentes combinações do conhecimento existente ou melhorando a exploração do conhecimento existente (Christensen, 2007).

De acordo com Riege (2005), o compartilhamento de conhecimento é reconhecido como uma prática que pode proporcionar vantagem competitiva às empresas, auxiliando no atingimento dos objetivos do negócio, muitas vezes atuando como componente-chave dos programas de gestão do conhecimento. Chen, Chuang e Chen (2012) destacam que a gestão do conhecimento é determinante para melhorar o desempenho, obter vantagem competitiva e inovação por meio de compartilhamento de aprendizados que levam à melhoria contínua da empresa, permitindo a integração de recursos e capacidades.

Cruz-González, López-Sáez e Navas-López (2015) apontam que os parceiros de uma cadeia de suprimentos, por exemplo, podem obter informações, *know-how* e perspectivas entre eles, e que o compartilhamento de conhecimento atua como um mecanismo que auxilia no processo de percepção dos benefícios do conhecimento colaborativo para o desempenho e inovação. Considerando a reciprocidade, confiança e respeito em um ambiente colaborativo, o compartilhamento de conhecimento pode gerar benefícios de longo prazo, o que melhora o desempenho de inovação e o lucro (Wang & Hu, 2017).

Para Wang e Hu (2017), no ambiente onde há compartilhamento de conhecimento ocorre o desenvolvimento de novas habilidades e gerenciamento dos ativos de conhecimento da rede de fornecimento. Nesse sentido, as informações compartilhadas podem ser utilizadas para diagnosticar e monitorar o desempenho da aliança ao possibilitarem a identificação de possíveis falhas (Christ & Nicolaou, 2016). As falhas em relação ao desempenho da aliança podem ser decorrentes de problemas de comunicação insuficiente, gerenciamento ineficaz ou condições difíceis de mercado.

Maior integração e compartilhamento de informações entre parceiros da aliança resultam em melhor coordenação e desempenho da aliança (McLaren *et al.*, 2002). De acordo com Sheu, Yen e Chae (2006), quando o compartilhamento de informações e a colaboração estão intimamente relacionados ao sucesso da aliança, no caso da cadeia de suprimentos, é importante identificar os fundamentos das contribuições para as crenças de troca de parcerias.

Ritala *et al.* (2015) constataram em sua pesquisa que o compartilhamento de conhecimento é benéfico para os resultados de inovação das empresas ao proporcionar melhorias no desempenho da inovação. Para esses autores, isso se relaciona com os princípios da reciprocidade positiva, que advoga que quanto mais a empresa compartilha conhecimento, mais conhecimento a empresa receberá em troca. Assim, formulou-se a quarta hipótese:

- **H₄**: O compartilhamento do conhecimento está associado direta e positivamente com o desempenho da aliança.

2.5 Compartilhamento do conhecimento e vazamento de informações como mediadoras da interação entre compartilhamento de informações e desempenho/risco da aliança

Hueth e Marcoul (2006) observaram em sua pesquisa que o compartilhamento de informações pode trazer benefícios para consumidores e produtores ao permitir que consigam aumentar a precisão da demanda futura. Khan *et al.* (2016) destacam o compartilhamento de informações como base para o desenvolvimento, manutenção e fortalecimento do processo de gerenciamento dos impactos ambientais e sociais da cadeia de fornecimento.

O compartilhamento de informações permite melhor integração dos sistemas de informação, o que pode apresentar efeitos positivos e negativos em relação ao risco entre membros aliados da cadeia de suprimentos e, conseqüentemente, afetar o desempenho da aliança (Christ & Nicolaou, 2016). Também pode ser útil para melhorar a eficiência das cadeias de suprimento, principalmente com redução dos custos de estoque e redução de falta de estoque, quando as demandas são correlacionadas (Lee *et al.*, 2000).

De acordo com Das e Teng (2001), é possível que ocorram problemas em alianças, como falta de cooperação, risco de desempenho insatisfatório, da aliança ou dos parceiros. O comportamento oportunista dos envolvidos na aliança pode provocar conflitos devido a divergências de opiniões, ou interesses individuais não congruentes com os dos demais parceiros (Das & Teng, 2001). Mesmo que se perceba a relevância das alianças para a estratégia organizacional, a formação de parcerias apresenta riscos e alta probabilidade de falhas, em decorrência de comunicação ineficiente, gerenciamento ineficaz ou condições difíceis de mercado (Christ & Nicolaou, 2016).

O vazamento de informações pode se refletir no desempenho da parceria. Envolve a divulgação de informações sensíveis aos concorrentes sobre estratégias e desempenho, tanto pelos parceiros da aliança como pelos indivíduos que trabalham na empresa (Massaro *et al.*, 2019). O vazamento de informações pode acontecer de forma involuntária (Von Rheinbaben & Ruckes, 2004), resultado da frustração do funcionário com a organização em termos de políticas, barreiras organizacionais, falta de confiança (Casimir, Lee & Loon, 2012), ou ser decorrente de interesses dos trabalhadores/parceiros infíeis e antiéticos (Massaro *et al.*, 2019).

Nessa mesma linha está o compartilhamento de conhecimento, que envolve risco de incerteza em relação ao comportamento dos indivíduos e de seus parceiros de negócios, de modo que o destinatário pode prejudicar o emitente, seja por vazamento de informações ou por abuso em benefício próprio (Massaro *et al.*, 2019). Desse modo, formula-se a quinta hipótese da pesquisa, segregada em duas:

- H_{5a} : O compartilhamento de conhecimento medeia positivamente a interação entre o compartilhamento de informações e o desempenho da aliança.
- H_{5b} : O vazamento de informações medeia positivamente a interação entre o compartilhamento de informações e o risco da aliança estratégica.

Na Figura 1 apresenta-se o modelo teórico da pesquisa, com os construtos e a direção das hipóteses.

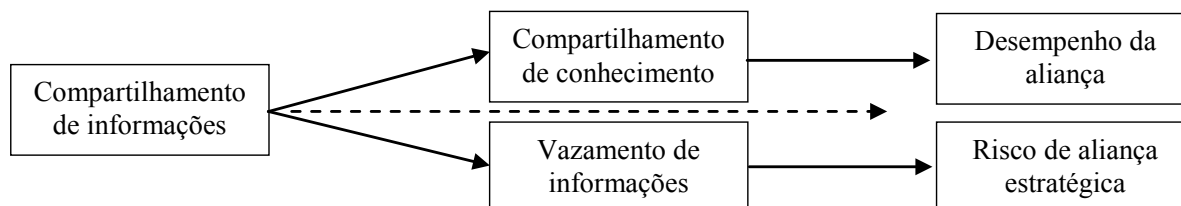


Figura 1. Modelo teórico da pesquisa

Fonte: elaboração própria.

Conforme a Figura 1, o cerne da pesquisa está na relação do compartilhamento de informações, face à relevância desse tipo de compartilhamento para beneficiar o desempenho da aliança. Partindo do compartilhamento de informações, foram propostas relações com compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações, que foram relacionadas com desempenho da aliança e risco da aliança estratégica. Por fim, relacionou-se o compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações como mediadoras do compartilhamento de informações com desempenho e com risco da aliança estratégica.

3. Metodologia da Pesquisa

Esta pesquisa foi realizada a partir de um levantamento, tendo como população as cooperativas agropecuárias brasileiras listadas na OCB (2018), esse setor foi selecionado devido aos princípios cooperativos (adesão voluntária e aberta; controle democrático dos membros; participação econômica dos membros; autonomia e independência; fornecimento de educação, treinamento e informação; cooperação entre cooperativas; e preocupação com a comunidade) destacados por Mojo *et al.* (2015); alinhados com características necessárias para a criação de um ambiente colaborativo e que se presume estimular o compartilhamento de informações e o conhecimento.

Das 966 cooperativas agropecuárias listadas na OCB (2018), identificaram-se 278 cooperativas com funcionários cadastrados na rede profissional *LinkedIn*. Nessa rede, identificaram-se pessoas com cargos nessas cooperativas em nível gerencial, com a busca pelos termos: “gerente”, “coordenador”, “supervisor” e “controller”. Foram identificadas 1.255 pessoas que ocupam algum desses cargos, para as quais foi enviado um convite para participar da pesquisa. Aos 516 gestores que aceitaram o convite foi encaminhado o *link* do instrumento de pesquisa e se obteve um total de 109 respostas.

O questionário foi enviado pela plataforma *SurveyMonkey*, no período de junho a agosto de 2018. Dos 109 questionários respondidos 13 estavam incompletos, portanto, uma amostra válida de 96 respondentes, adequada para análise do modelo teórico proposto. O tamanho adequado da amostra foi calculado pelo *software G*Power* (Faul, Erdfelder, Buchner & Lang, 2009). A avaliação do tamanho da amostra e do poder estatístico da análise obedeceu aos critérios conforme a variável preditora (compartilhamento de informação) sobre a variável dependente (desempenho da aliança e risco da aliança estratégica), o tamanho do efeito médio de 0,15, o poder da amostra de $1-\beta=0,8$ e o nível de significância de $\alpha=0,05$, o que resultou em no mínimo 68 respostas.

O instrumento de pesquisa compõe-se de cinco blocos, com 20 assertivas em escala tipo *Likert* de sete pontos (Tabela 1), em consonância com os construtos do modelo teórico da pesquisa. Destaca-se que os instrumentos de pesquisa foram elaborados e validados pelos autores indicados nos respectivos construtos. Para se certificar da tradução adequada, foi realizada a tradução reversa dos instrumentos para o idioma Inglês.

Tabela 1

Construto da pesquisa e questões

Construtos	Assertivas
Compartilhamento de informações (Tan <i>et al.</i> , 2016)	1. Indique seu grau de concordância com cada uma das assertivas abaixo em relação a sua organização, considerando a escala de 1 a 7, sendo 1=discordo totalmente e 7=concordo totalmente.
	C11.Compartilhamos as informações proprietárias e/ou confidenciais de nossas unidades de negócios com os parceiros da rede/aliança (central e demais cooperativas). C12.Nossos parceiros da rede/aliança (central e demais cooperativas) compartilham suas informações proprietárias e/ou confidenciais conosco. C13. Nós e nossos parceiros da rede/aliança e/ou outras partes externas trocamos informações que ajudam no planejamento de negócios.
Compartilhamento do conhecimento (Wang & Hu, 2017).	2. Indique a frequência do envolvimento de sua organização em atividades de compartilhamento do conhecimento com seus parceiros, nos últimos cinco anos, considerando a escala de 1 a 7, sendo 1=pouco frequente e 7=muito frequente.
	CC1.Compartilhamos nossos relatórios de trabalho de inovação e documentos técnicos para outros membros da cadeia de fornecimento, a pedido deles. CC2.Compartilhamos nossos manuais e metodologias para nossos fornecedores ou clientes, a pedido deles. CC3.Frequentemente compartilhamos nossa experiência, know-how ou novas ideias do trabalho de inovação com outros membros da cadeia de suprimentos.
Vazamento de informações (Tan <i>et al.</i> , 2016)	3. Indique seu grau de concordância com cada uma das assertivas abaixo em relação a sua organização, considerando a escala de 1 a 7, sendo 1=discordo totalmente e 7=concordo totalmente.
	V11.Temos problemas com vazamento de informações/perdidas para terceiros.
	V12.Temos problemas com o vazamento de informações por causa de incidentes relacionados à tecnologia (por exemplo, bases de dados da empresa sendo invadidas).
	V13.Temos problemas com o vazamento de informações por causa de fraudes de funcionários (por exemplo, roubo ou aquisição não autorizada de informações por funcionários).
	V14.Encontramos problemas de vazamento de informações em decorrência dos esforços de colaboração com partes externas.
	V15.Encontramos problemas com o vazamento de informações devido ao movimento de funcionários para outras organizações.
	V16.Existe uma grande possibilidade de que as partes externas se beneficiem da informação que vazou. V17.Graves interrupções em nossas operações diárias e na cadeia de suprimentos ocorreram devido a vazamentos/perdas de informações.
Desempenho da aliança (Christ & Nicolaou, 2016)	4. Avalie para cada uma das assertivas abaixo o desempenho da aliança estratégica da sua cooperativa com a central e as demais, considerando a escala de 1 a 7, sendo 1=discordo totalmente e 7=concordo totalmente.
	DA1.Tem sido muito rentável para a nossa cooperativa.
	DA2.Melhorou a competitividade estratégica da nossa cooperativa.
	DA3.Atendeu plenamente às expectativas da nossa cooperativa. DA4.Esperamos que a aliança estratégica com os atuais parceiros continue no longo prazo.
Risco da aliança estratégica (Christ & Nicolaou, 2016)	5. Indique seu grau de concordância com cada uma das assertivas abaixo em relação a sua percepção do risco da aliança estratégica da sua cooperativa com a central e as demais, considerando a escala de 1 a 7, sendo 1=discordo totalmente e 7=concordo totalmente.
	RA1.A probabilidade de não atingir os objetivos é alta.
	RA2.A probabilidade de falha é alta. RA3.É altamente provável que resultará em falha de uma maneira ou outra.

Fonte: elaboração própria.

A análise inicia-se com a análise fatorial do instrumento de pesquisa para identificar as relações observadas e fatores comuns do construto (Hair Jr, Babin, Money & Samouel, 2014). Ainda na análise fatorial, com o intuito de averiguar o viés de método comum, realizou-se o teste de Fator Único de Harman, visto que todas as variáveis foram respondidas pelos mesmos respondentes (Podsakoff, MacKenzie, Lee & Podsakoff, 2003). Os resultados evidenciaram a presença de cinco fatores, sendo que o primeiro fator representa 26,52% da variância total explicada, indicando que o viés de método comum não se apresenta como uma ameaça para a análise dos dados, conforme postulam Podsakoff *et al.* (2003).

Na sequência, aplicaram-se os mínimos quadrados parciais pela Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equations Modeling* - SEM), utilizando o programa SmartPLS 2.0 M3. O *Partial Least Squares* (PLS) “combina aspectos de regressão múltipla (examina relações de dependência) e análise fatorial (representa conceitos não medidos – fatores – com múltiplas variáveis) para estimar uma série de relações de dependência inter-relacionadas simultaneamente” (Hair Jr *et al.*, 2014, p. 468-469). Na análise da mediação, foram seguidas as recomendações de Baron e Kenny (1986), a saber: (i) na primeira equação, a variável independente deve afetar a variável mediadora; (ii) na segunda equação, a variável independente deve afetar a variável dependente; (iii) na terceira equação, a variável mediadora deve afetar a variável dependente; e (iv) se confirmarem tais condições, então o efeito da variável independente na variável dependente necessita ser menor na terceira equação do que na segunda equação. Segundo Baron e Kenny (1986, p. 1177), “a mediação perfeita é válida se a variável independente não tiver efeito quando o mediador for controlado”.

4. Descrição e Análise dos Resultados

4.1 Modelo de mensuração e estatísticas descritivas

A aplicação da modelagem de equações estruturais requer inicialmente que seja realizada a avaliação do modelo de mensuração, onde é testada a confiabilidade (interna e composta) e a validade (convergente e discriminante), conforme recomendo por Hair Jr *et al.* (2014). Essas informações estão incluídas na Tabela 2, juntamente com as estatísticas descritivas dos dados (média, moda, mediana e desvio padrão).

Tabela 2

Modelo de mensuração e estatísticas descritivas

Descrição	CI	VI	CC	RA	DA
Compartilhamento de Informações (CI)	0,898				
Vazamento de Informações (VI)	0,090	0,760			
Compartilhamento do Conhecimento (CC)	0,377	0,227	0,857		
Risco da Aliança Estratégica (RA)	-0,027	0,549	0,006	0,899	
Desempenho da Aliança (DA)	0,356	0,023	0,298	-0,251	0,860
Variância Média Extraída >0,50	0,807	0,578	0,735	0,808	0,740
Alfa de Cronbach >0,70	0,881	0,877	0,822	0,881	0,880
Confiabilidade Composta >0,70	0,926	0,905	0,893	0,927	0,919
Média	3,76	3,04	3,34	3,40	4,56
Moda	5	2	1	2	5
Mediana	4	3	3	3	5
Desvio Padrão	1,72	1,76	1,75	1,61	1,56

Fonte: elaboração própria.

A validade convergente é obtida pela Variância Média Extraída (*Average Variance Extracted* – AVE), que estabelece que os valores das variáveis latentes fiquem acima de 0,50 (Hair Jr *et al.*, 2014). Conforme apresentado na Tabela 2, a maneira que as cargas externas e as variáveis latentes se correlacionam mostra-se adequada.

O alfa de Cronbach e a confiabilidade composta foram utilizados para determinar a confiabilidade do modelo. Segundo Ringle, Silva e Bido (2014, p. 65), “são usados para avaliar se a amostra está livre de vieses, ou ainda, se as respostas, em seu conjunto, são confiáveis”. Em consonância com os critérios de Hair Jr *et al.* (2014) observa-se confiabilidade do modelo, visto que o alfa de Cronbach e a confiabilidade composta obtiveram valores superiores a 0,70.

Para averiguar se um construto é distinto dos demais (Hair Jr *et al.*, 2014), foi utilizada a validade discriminante. Neste estudo, a validade discriminante é aceitável conforme o critério de Chin (1998), uma vez que os valores dos coeficientes de correlação da diagonal são maiores que os demais. O valor da raiz quadrada da AVE também é superior aos valores absolutos das correlações com as demais variáveis latentes, atendendo aos critérios de Fornell e Larcker (1981).

Na correlação, ganha realce o percentual de 54% de explicação entre as variáveis de vazamento de informações e percepção do risco da aliança estratégica, o que pode ser um indício de perda de confiança na troca de informações entre as partes relacionadas. Na pesquisa de Wu *et al.* (2014), foi observado que elementos envolvidos na troca social (confiança, comprometimento, reciprocidade e poder) são antecedentes do compartilhamento de informações e da colaboração.

Chama a atenção ainda a carga de correlação negativa entre percepção do risco da aliança estratégica e percepção do desempenho da aliança, o que sugere que o risco da aliança estratégica é inversamente proporcional ao desempenho da aliança. No estudo de Wu *et al.* (2014), foi verificado que a colaboração tem papel mediador no desempenho da cadeia de suprimentos, ao mesmo tempo que o compartilhamento de informações tem impacto positivo no desempenho da cadeia de suprimentos.

Observa-se correlação negativa entre o compartilhamento de informações e o risco de aliança estratégica, o que pode ser justificado pelos problemas decorrentes da falta de confiança entre os membros da aliança, devido à possibilidade de vazamento de informações ou ao uso de informações/conhecimento em benefício próprio (Massaro *et al.*, 2019).

Na estatística descritiva, a média entre as variáveis estudadas variou entre 3,04 e 4,56, na escala de sete pontos, com um desvio-padrão em relação à média entre 1,56 e 1,76. A mediana e a moda denotam baixa sinalização das variáveis “vazamento de informações”, “compartilhamento de conhecimento” e “risco da aliança estratégica”. Tal resultado revela insegurança no processo de compartilhamento do conhecimento por conta do receio de que estas informações possam comprometer alguma estratégia.

As estratégias competitivas podem representar um diferencial para a cooperativa e suas partes relacionadas, e a falta de segurança ou de confiança pode levar a um clima desfavorável, o que pode causar atrito entre os membros da aliança e, conseqüentemente, futura ruptura da aliança. Tan *et al.* (2016) recomendam a adoção de estruturas 4Cs (*Contain, Control, Contract, Cultive*) na mitigação do vazamento de informações/conhecimento, sugerida para neutralizar situações desfavoráveis.

4.2 Modelo estrutural

No modelo estrutural, mensuram-se os valores da análise *bootstrapping*, que verifica a adequação do modelo de mensuração e a significância das relações entre as variáveis latentes (Hair Jr *et al.*, 2014). Nesta análise, observa-se o coeficiente de determinação (R^2), que avalia a porção da variância das variáveis endógenas, que indica a qualidade do modelo ajustado. Para a área das ciências sociais e comportamentais, um R^2 de 2% caracteriza um efeito pequeno, 13% um efeito médio e 26% um efeito grande (Ringle *et al.*, 2014).

Ringle *et al.* (2014) sugerem ainda a análise da Relevância ou Validade Preditiva Q2, que requer valores maiores que zero, ao verificar se o modelo apresenta acurácia e se os construtos estão adequados para o ajuste geral do modelo. Neste estudo, a relevância ou validade preditiva foi atingida. Na Tabela 3 apresentam-se os resultados dos testes realizados conforme cada hipótese da pesquisa.

Tabela 3

Resultados do modelo estrutural – Efeitos diretos

	Hipóteses	Coefficiente estrutural	Erro padrão	Valor t	Valor p	Decisão
H ₁	Compartilhamento de informações → Compartilhamento de conhecimento	0,377	0,083	4,519	0,000	Aceita
H ₂	Compartilhamento de informações → Vazamento de informações	0,090	0,087	1,028	0,306	Não Aceita
H ₃	Vazamento de informações → Risco da aliança estratégica	0,556	0,065	8,555	0,000	Aceita
H ₄	Compartilhamento de conhecimento → Desempenho da aliança	0,191	0,092	2,073	0,041	Aceita

Avaliação do Modelo Estrutural: R²: Compartilhamento de conhecimento = 0,142; Vazamento de informações = 0,008; Desempenho da aliança = 0,158; Risco da aliança estratégica = 0,307.

Relevância Preditiva (Q²): Compartilhamento de conhecimento = 0,083; Vazamento de informações = -0,001; Desempenho da aliança = 0,086; Risco da aliança estratégica = 0,235.

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que o modelo apresenta um coeficiente de determinação (R²) com grande efeito para risco da aliança estratégica, efeito médio para desempenho da aliança e compartilhamento de conhecimento e efeito pequeno para vazamento de informações. Na Relevância Preditiva (Q²), os resultados ficaram acima de zero, o que coaduna com o recomendado por Ringle *et al.* (2014), exceto para a variável vazamento de informações.

A interação do compartilhamento de informações com compartilhamento de conhecimento apresentou um coeficiente de correlação positivo de 37,7% e um nível de significância de 1%, fornecendo evidências para a aceitação da H₁. Este resultado indica que os parceiros da rede/aliança e/ou outras partes externas compartilham informações e geram compartilhamento de conhecimento. No entanto, os resultados não ofereceram evidências que permitiram aceitar a H₂, que prevê que o compartilhamento de informações está associado diretamente com o vazamento de informações.

O vazamento de informações apresentou efeito direto e positivo no risco da aliança estratégica, oferecendo suporte para aceitação da H₃. Este resultado indica que, quando há vazamento de informações, existe uma forte possibilidade de ocorrer o risco de quebra da aliança entre parceiros da rede/aliança e/ou outras partes externas. Do mesmo modo, há evidências estatísticas que possibilitam a aceitação da H₄, com efeito direto e positivo entre compartilhamento de conhecimento e desempenho da aliança, ao nível de significância de 5%. Tal resultado mostra que o compartilhamento de conhecimento gerado na aliança estratégica proporciona maior desempenho nas operações.

A quinta hipótese do estudo foi subdividida em: H_{5a}, que prevê a interação entre o compartilhamento de informações e o desempenho da aliança estratégica, mediada pelo compartilhamento de conhecimento; e H_{5b}, que prevê a interação entre o compartilhamento de informações e o risco da aliança estratégica, mediada pelo vazamento de informações. Para verificar a mediação (Tabela 4), seguiram-se as recomendações de Baron e Kenny (1986).

Tabela 4

Efeitos diretos, indiretos e totais dos modelos de mediação

Hipótese H5a	Efeito Modelo sem mediação	Mediação do compartilhamento de conhecimento			
		Efeito direto	Efeito indireto	Total do efeito	Mediação
Compartilhamento de informações → Desempenho da aliança	0,358***	0,284**	0,072*	0,356***	Mediação parcial 20,2%

Hipótese H5b	Efeito Modelo sem mediação	Mediação do vazamento de informações			
		Efeito direto	Efeito indireto	Total do efeito	Mediação
Compartilhamento de informações → Risco da aliança estratégica	-0,115*	-0,077	0,050	-0,027	Sem mediação

Nota: * $p < 0,10$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$.

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 os efeitos do modelo estrutural sem a mediação, além dos efeitos diretos, indiretos e totais que as variáveis mediadoras proporcionaram, o que oferece evidências para aceitar mediação parcial da hipótese H_{5a} , entre compartilhamento de informações e desempenho da aliança mediado pelo compartilhamento de conhecimento. Porém, as evidências do estudo levaram à não aceitação da hipótese H_{5b} , devido ao não cumprimento dos quesitos de mediação propostos por Baron e Kenny (1986).

4.3 Discussão dos resultados

A análise do teste das hipóteses mostra o compartilhamento de informações associado direta e positivamente com o compartilhamento de conhecimento, aceitando-se a H_1 . Esse resultado coaduna com os pressupostos teóricos da literatura e dos achados de pesquisas empíricas, que consideram o compartilhamento de informações a base de relacionamento da cooperação (Fawcett *et al.*, 2007), capaz de auxiliar na coordenação e controle (Christ & Nicolaou, 2016), e, assim, influenciar o acesso ao conhecimento (Wang & Hu, 2017).

O processo de compartilhamento de informações fomenta fluxos de conhecimento entre as partes relacionadas, devido às trocas de experiências e habilidades entre parceiros da rede/aliança e/ou outras partes externas, no cotidiano de suas operações. Lin (2007) denomina esse processo de cultura de interações sociais. O compartilhamento de conhecimento favorece a solução de problemas técnicos, troca de ideias, estabelecimento de novos padrões e construção de novas ferramentas (Wang & Hu, 2017).

Tomaél e Marteleto (2006) aduzem que o conhecimento nada mais é do que a informação processada, o que reforça a relação entre informação e conhecimento. Estudos no ambiente de cooperativas, como de Galappaththi, Kodithuwakku e Galappaththi (2016), comprovam a evidência de que compartilhar informações sobre preços, qualidade do produto, novas tecnologias e concorrência pode promover o ajuste das ações, possibilitando melhor conformidade entre os participantes da rede/aliança, o que permite operações em nível ótimo, além de maximizar retornos econômicos gerais.

Os resultados não confirmaram que o compartilhamento de informações está associado direta e positivamente com o vazamento de informações, o que leva a rejeição da H_2 . Portanto, não corroboram os achados de Christ e Nicolaou (2016) e Tan *et al.* (2016). Esses estudos constataram que o compartilhamento de informações pode impulsionar o vazamento de informações, causando situações de vulnerabilidade, visto que indivíduos podem utilizar informações para se sobressair de modo oportunista em meio às partes relacionadas, bem como provocar perdas de vantagens competitivas e fracasso da aliança estratégica.

A rejeição da hipótese H_2 fornece *insights* interessantes sobre a natureza dos relacionamentos e dos canais de compartilhamento de informações adotados nas cooperativas estudadas. Tan *et al.* (2016) destacam que o compartilhamento resulta em vazamento quando os relacionamentos entre os parceiros são de natureza *top-down* e/ou quando os canais de comunicação entre eles possuem falhas. Pelo exposto e os achados da pesquisa, especula-se que as cooperativas atuam de forma homogênea com seus parceiros, isto é, horizontalmente, e que seus canais de comunicação foram desenhados para prever falhas e evitar vazamento.

O vazamento de informações, por sua vez, denota associação direta e positiva com o risco da aliança estratégica, assim aceita-se a H_3 . Esse resultado reforça os achados de Das e Teng (1996; 2001) e Christ e Nicolaou (2016), de que, na ocorrência do vazamento de informações, pode haver comportamentos oportunistas diante da informação, bem como conflitos nas parcerias. Para Hong *et al.* (2013), o vazamento de informações resulta na perda de lucro e na queda de eficiência de relacionamentos colaborativos. Nesse cenário, pode ocorrer perda de vantagem competitiva devido aos riscos que o vazamento de informações provoca na aliança estratégica como um todo.

A H_4 , que prevê associação direta e positiva do compartilhamento de conhecimento com o desempenho da aliança estratégica, também foi aceita. Assim, corrobora-se os resultados dos estudos de McLaren *et al.* (2002), Riege (2005), Ritala *et al.* (2015), Christ e Nicolaou (2016), Wang e Hu (2017), que o compartilhamento do conhecimento pode ser um determinante para obter benefícios, como melhorias no desempenho e obtenção de vantagem competitiva dos parceiros da aliança. Além disso, argumentam que, com o compartilhamento de informações, é possível evitar ou diagnosticar eventuais falhas por falta de comunicação.

Christensen (2007) aduz que o compartilhamento de conhecimento é uma prática resultante da exploração de conhecimento já existente e/ou da combinação de diferentes conhecimentos, que resulta no fortalecimento de laços entre diferentes parceiros. Nesta perspectiva, o compartilhamento de conhecimento se apresenta como um fator essencial para entender e responder aos desafios de ambientes competitivos e colaborativos, o que contribui para a identificação e compreensão das habilidades e preferências de outros parceiros, e, por consequência, intensifica o desempenho da aliança (Wang & Hu, 2017).

Por fim, as hipóteses H_{5a} e H_{5b} preveem mediações entre as variáveis estudadas. Os resultados da H_{5a} revelaram mediação parcial do compartilhamento de conhecimento na relação entre compartilhamento de informações e desempenho da aliança. Esse resultado confirma os apresentados por Wang e Hu (2017), que o compartilhamento de informações afeta o desempenho da aliança com a mediação do compartilhamento de conhecimento. Wang e Hu (2017), ao encontrar efeito mediador do compartilhamento de conhecimento, descreveram este como um mecanismo pelo qual os parceiros de um relacionamento podem transformar suas expertises (ex: informação) em maiores níveis de desempenho. Entretanto, as evidências não permitiram confirmar a H_{5b} , que previa mediação do vazamento de informações na relação entre compartilhamento de informações e risco da aliança, já que não foram cumpridos os quesitos de mediação de Baron e Kenny (1986).

Possíveis explicações para o resultado não significativo para algumas das hipóteses testadas relativas aos efeitos do compartilhamento de informações podem decorrer do fato de que em cooperativas o benefício de troca de informação não é documentado, mas assumido como algo que envolve o caráter voluntário (Evans & Weninger, 2014). Os resultados da pesquisa indicam que as políticas baseadas na presunção de fluxos livres de informação nas cooperativas podem não reduzir as capturas acessórias nem resolver problemas de gestão. Destaca-se que há preocupação com a segurança das informações na aliança estratégica, como apontado na pesquisa de Ahmed *et al.* (2014). Assim, acredita-se que as cooperativas estudadas nessa pesquisa podem estar adotando práticas de segurança no processo de compartilhamento de informações, a fim de evitar o vazamento de informações.

5. Considerações Finais

Este estudo analisou a associação do compartilhamento de informações com o risco e o desempenho da aliança estratégica em cooperativas, mediado pelo compartilhamento de conhecimento e vazamento de informações. Os resultados do teste das hipóteses mostraram que o compartilhamento de informações impacta direta e positivamente o compartilhamento de conhecimento, justificado pelas interações sociais entre as alianças, devido à troca de habilidades, experiências, resolução de aspectos técnicos, capacidade de fabricação, acesso à propriedade intelectual, acesso ao financiamento, entre outros (Lin, 2007; Christ & Nicolaou, 2016; Wang & Hu, 2017). Na interação entre compartilhamento de informações e vazamento de informações, os resultados contrariaram os achados dos estudos de Christ e Nicolaou (2016) e Tan *et al.* (2016). A não interação entre essas variáveis pode advir do receio de que as informações compartilhadas possam comprometer alguma estratégia de um ou mais membros da aliança, pela possibilidade de vazamento de informações sigilosas.

A interação direta entre vazamento de informações e risco da aliança estratégica apresentou resultados alinhados com o de Christ e Nicolaou (2016), de que comportamentos oportunistas entre os indivíduos envolvidos na aliança, perda de vantagem competitiva e conflitos entre as partes envolvidas podem contribuir para que o vazamento de informações gere risco para a aliança estratégica. A interação direta entre o compartilhamento de conhecimento e o desempenho da aliança também foi identificada, o que coaduna com os estudos de Riege (2005) e Wang e Hu (2017), de que a troca de conhecimento favorece o desempenho e a mitigação de possíveis problemas de comunicação.

Ao analisar as interações com a inclusão das variáveis mediadoras, H_{5a} e H_{5b} , identificou-se mediação parcial do compartilhamento de conhecimento na interação entre compartilhamento de informações e desempenho da aliança estratégica. Porém, não houve suporte estatístico para a hipótese H_{5b} , conforme os critérios de Baron e Kenny (1986). Isso pode estar relacionado a comportamentos oportunistas de envolvidos, o que desencadeia consequências negativas que envolvem o risco e o desempenho da aliança estratégica. O importante não é o volume de informações compartilhadas entre os membros da aliança estratégica, mas a qualidade e relevância das informações que são transmitidas. Logo, observar a influência das variáveis mediadoras é relevante para as cooperativas investigadas.

O estudo contribuiu para a literatura ao evidenciar associação do compartilhamento de informações com o compartilhamento de conhecimento no ambiente colaborativo de cooperativas. Também fornece orientações sobre o compartilhamento de informações e consequências de vazamento de informações. Destaca ainda a relevância de fortalecer as alianças estratégicas para a diminuição do risco e o aumento do desempenho. Espera-se que os achados possam estimular pesquisadores a explorar mais a interação do compartilhamento de informações com o risco e o desempenho da aliança estratégica, focalizando especialmente a mediação do compartilhamento de conhecimento e do vazamento de informações.

Como limitação, aponta-se que os mesmos respondentes reportaram as variáveis dependentes e independentes, de modo que pudesse ocorrer o viés de método comum, embora o teste de fator único de Harman não tenha indicado problemas para a análise dos dados. Para suprimir tal limitação, recomendam-se outros desenhos de pesquisa, por exemplo, estudos longitudinais. Recomenda-se também esta análise em cooperativas de outros segmentos, por exemplo, cooperativas de crédito, de saúde, de trabalho, consumo, educacional, entre outros, já que os resultados instigam mais pesquisas, ou empresas com estrutura de matriz e filiais.

Como a escolha das variáveis para a composição de cada construto implicou desconsiderar assertivas utilizadas em estudos correlatos, recomenda-se que futuras pesquisas trabalhem as interações do compartilhamento de informações envolvendo outros elementos, tais como confiança, capacidade de inovação, inovação colaborativa, práticas para estimular o desenvolvimento de um ambiente mais colaborativo e questões comportamentais. Especula-se que tais elementos possam influenciar a postura de compartilhamento nas relações em diferentes configurações organizacionais, buscando melhorias no desempenho, definição de metas, fornecimento de *feedback* e redução de conflitos.

Referências

- Ahmed, G., Ragsdell, G., & Olphert, W. (2014, September). Knowledge sharing and information security: a paradox? *Proceedings of the 15th European Conference on Knowledge Management*, Polytechnic Institute of Santarém, Portugal, pp. 1083-1090. doi:
- Alves, A., & Barbosa, R. R. (2010). Influências e barreiras ao compartilhamento da informação: uma perspectiva teórica. *Ciência da Informação*, 39(2), pp. 115-128. doi: 10.1590/S0100-19652010000200010.
- Ansari, S. L. (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), pp. 101-112. doi: 10.1016/0361-3682(77)90027-7.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), pp. 1173-182. doi: 0.1037/0022-3514.51.6.1173.
- Casimir, G., Lee, K., & Loon, M. (2012). Knowledge sharing: Influences of trust, commitment and cost. *Journal of Knowledge Management*, 16(5), pp. 740-753. doi: 10.1108/13673271211262781.
- Cheng, J. H. (2011). Inter-organizational relationships and information sharing in supply chains. *International Journal of Information Management*, 31(4), pp. 374-384. doi: 10.1016/j.ijinfomgt.2010.09.004.
- Chen, S. S., Chuang, Y. W., & Chen, P. Y. (2012). Behavioral intention formation in knowledge sharing: Examining the roles of KMS quality, KMS self-efficacy, and organizational climate. *Knowledge-Based Systems*, 31(1), pp. 106-118. doi: 10.1016/j.knosys.2012.02.001.
- Christensen, P. H. (2007). Knowledge sharing: moving away from the obsession with best practices. *Journal of Knowledge Management*, 11(1), pp. 36-47. doi: 10.1108/13673270710728222.
- Christ, M. H., & Nicolaou, A. I. (2016). Integrated information systems, alliance formation, and the risk of information exchange between partners. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), pp. 1-18. doi: 10.2308/jmar-51509.
- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. In Marcoulides, G. A. (Ed.). *Modern methods for business research* (pp. 295-336). London: Psychology Press.
- Connell, J., Kriz, A., & Thorpe, M. (2014). Industry clusters: an antidote for knowledge sharing and collaborative innovation? *Journal of Knowledge Management*, 18(1), pp. 137-151. doi: 10.1108/JKM-08-2013-0312.
- Cruz-González, J., López-Sáez, P., & Navas-López, J. E. (2015). Absorbing knowledge from supply-chain, industry and science: The distinct moderating role of formal liaison devices on new product development and novelty. *Industrial Marketing Management*, 47(1), pp. 75-85. doi: 10.1016/j.indmarman.2015.02.036.
- Das, T. K., & Teng, B. S. (1996). Risk types and inter-firm alliance structures. *Journal of Management Studies*, 33(6), pp. 827-843. doi: 10.1111/j.1467-6486.1996.tb00174.x.
- Das, T. K., & Teng, B. S. (2001). Trust, control, and risk in strategic alliances: An integrated framework. *Organization Studies*, 22(2), pp. 251-283. doi: 10.1177/0170840601222004.
- Evans, K. S., & Weninger, Q. (2014). Information sharing and cooperative search in fisheries. *Environmental and Resource Economics*, 58(3), pp. 353-372. doi: 10.1007/s10640-013-9701-8.
- Faul, F., Erdfelder, E., Buchner, A., & Lang, A. G. (2009). Statistical power analyses using G*Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. *Behavior Research Methods*, 41(4), pp. 1149-1160. doi: 10.3758/BRM.41.4.1149.

- Fawcett, S. E., Osterhaus, P., Magnan, G. M., Brau, J. C., & McCarter, M. W. (2007). Information sharing and supply chain performance: The role of connectivity and willingness. *Supply Chain Management: An International Journal*, 12(5), pp. 358-368. doi: 10.1108/13598540710776935.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), pp. 39-50. doi: 10.1177/002224378101800104.
- Galappaththi, E. K., Kodithuwakku, S. S., & Galappaththi, I. M. (2016). Can environment management integrate into supply chain management? Information sharing via shrimp aquaculture cooperatives in northwestern Sri Lanka. *Marine Policy*, 68(1), pp. 187-194. doi: 10.1016/j.marpol.2016.03.013.
- Goodhue, D. L., Wybo, M. D., & Kirsch, L. J. (1992). The impact of data integration on the costs and benefits of information systems. *MIS Quarterly*, 16(3), pp. 293-311. doi: 10.2307/249530.
- Gopal, R. D., Hidaji, H., Patterson, R. A., Rolland, E., & Zhdanov, D. (2018). How much to share with third parties? User privacy concerns and website dilemmas. *MIS Quarterly*, 42(1), pp. 143-164. doi: 10.25300/MISQ/2018/13839
- Hair Jr, J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2014). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman
- Hueth, B., & Marcoul, P. (2006). Information sharing and oligopoly in agricultural markets: The role of the cooperative bargaining association. *American Journal of Agricultural Economics*, 88(4), pp. 866-881. doi: 10.1111/j.1467-8276.2006.00903.x.
- Hu, H., Xu, Y., Zhang, Y., & Liu, M. (2017, October). A fast graphic-based information valuation algorithm for cooperative information sharing (pp. 1892-1897). *Systems, Man, and Cybernetics (SMC), IEEE International Conference*. doi: 10.1109/SMC.2017.8122893.
- Khan, M., Hussain, M., & Saber, H. M. (2016). Information sharing in a sustainable supply chain. *International Journal of Production Economics*, 181(1), pp. 208-214. doi: 10.1016/j.ijpe.2016.04.010.
- Kong, G., Rajagopalan, S., & Zhang, H. (2013). Revenue sharing and information leakage in a supply chain. *Management Science*, 59(3), pp. 556-572. doi: 10.1287/mnsc.1120.1627.
- Lechler, T., & Wetzel, S. (2017). Conceptualizing the silent risk of inadvertent information leakages. *Computers & Electrical Engineering*, 58(1), pp. 67-75. doi: 10.1016/j.compeleceng.2016.12.020.
- Lee, H. L., So, K. C., & Tang, C. S. (2000). The value of information sharing in a two-level supply chain. *Management Science*, 46(5), pp. 626-643. doi: 10.1287/mnsc.46.5.626.12047.
- Lin, H. F. (2007). Knowledge sharing and firm innovation capability: an empirical study. *International Journal of Manpower*, 28(3/4), pp. 315-332. doi: 10.1108/01437720710755272.
- Marshall, D. A. (2015). Assessing the value of supply chain information sharing in the new millennium. *International Journal of Supply Chain Management*, 4(4), pp. 10-21. doi:
- Massaro, M., Moro, A., Aschauer, E., & Fink, M. (2019). Trust, control and knowledge transfer in small business networks. *Review of Managerial Science*, 13(2), pp. 267-301. doi: 10.1007/s11846-017-0247-y.
- McLaren, T., Head, M., & Yuan, Y. (2002). Supply chain collaboration alternatives: understanding the expected costs and benefits. *Internet Research*, 12(4), pp. 348-364. doi: 10.1108/10662240210438416.
- Mojo, D., Fischer, C., & Degefa, T. (2015). Social and environmental impacts of agricultural cooperatives: evidence from Ethiopia. *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, 22(5), pp. 388-400. doi: 10.1080/13504509.2015.1052860.
- Organização das Cooperativas Brasileiras [OCB] (2018). *Cooperativas*. Recuperado em 08 junho, 2018, de <http://www.ocb.org.br/servicos>.

- Podsakoff, P.M., MacKenzie, S.B., Lee, J.Y., & Podsakoff, N.P. (2003). Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), pp. 879-903. doi: 10.1037/0021-9010.88.5.879
- Riege, A. (2005). Three-dozen knowledge-sharing barriers managers must consider. *Journal of Knowledge Management*, 9(3), pp. 18-35. doi: 10.1108/13673270510602746.
- Ringle, C. M., Silva, D., & Bido, D. S. (2014). Modelagem de Equações Estruturais com utilização do Smartpls. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), pp. 56-73. doi: 10.5585/remark.v13i2.2717.
- Ritala, P., Olander, H., Michailova, S., & Husted, K. (2015). Knowledge sharing, knowledge leaking and relative innovation performance: An empirical study. *Technovation*, 35(1), pp. 22-31. doi: 10.1016/j.technovation.2014.07.011.
- Sheu, C., Yen, H. R., & Chae, B. (2006). Determinants of supplier-retailer collaboration: evidence from an international study. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(1), pp. 24-49. doi: 10.1108/01443570610637003.
- Tan, K. H., Wong, W. P., & Chung, L. (2016). Information and knowledge leakage in supply chain. *Information Systems Frontiers*, 18(3), pp. 621-638. doi: 10.1007/s10796-015-9553-6.
- Tomaél, M. I., & Marteleto, R. M. (2006). Redes sociais: posições dos atores no fluxo da informação. *Encontros Bibli, Florianópolis*, n. esp, pp. 75-90. doi: 10.5007/1518-2924.2006v11nesp1p75.
- Tran, T. T. H., Childerhouse, P., & Deakins, E. (2016). Supply chain information sharing: challenges and risk mitigation strategies. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 27(8), pp. 1102-1126. doi: 10.1108/JMTM-03-2016-0033.
- Van den Abbeele, A. (2016). Discussion of integrated information systems, alliance formation, and the risk of information exchange between partners. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), pp. 19-23. doi: 10.2308/jmar-51509.
- Von Rheinbaben, J., & Ruckes, M. (2004). The number and the closeness of bank relationships. *Journal of Banking & Finance*, 28(7), pp. 1597-1615. doi: 10.1016/S0378-4266(03)00139-0.
- Wang, C., & Hu, Q. (2017). Knowledge sharing in supply chain networks: Effects of collaborative innovation activities and capability on innovation performance. *Technovation*, Article in Press. doi: 10.1016/j.technovation.2017.12.002.
- Wu, L., Chuang, C. H., & Hsu, C. H. (2014). Information sharing and collaborative behaviors in enabling supply chain performance: A social exchange perspective. *International Journal of Production Economics*, 148(1), pp. 122-132. doi: 10.1016/j.ijpe.2013.09.016.

Um modelo processual de mudança na contabilidade gerencial baseado nas contribuições da teoria Institucional

Cláudio de Araújo Wanderley

<https://orcid.org/0000-0002-4559-176X> | E-mail: claudio.wanderley@ufpe.br

Resumo

Objetivo: Este estudo tem como objetivo identificar e discutir os elementos centrais do processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização para servir como referencial teórico e explicar o processo da mudança da contabilidade gerencial como resultado da inter-relação entre fatores exógenos e endógenos.

Método: O artigo é baseado numa revisão conceptual da literatura institucional nacional e internacional sobre mudanças na contabilidade gerencial.

Resultados: A teoria Institucional tem sido amplamente utilizada para estudar as mudanças na contabilidade gerencial. A literatura institucional sobre mudança na contabilidade gerencial é fragmentada e desarticulada, fornecendo assim, uma imagem não estruturada da dinâmica e dos resultados do processo de mudança na contabilidade gerencial. Essa situação dificulta extremamente a tarefa de explicar a complexidade da mudança na contabilidade gerencial. Neste artigo, argumenta-se que a complexidade da mudança na contabilidade gerencial compreende quatro elementos-chave: (1) as pressões internas e externas pela mudança e a interação entre elas; (2) o papel da agência; (3) os elementos internos idiossincráticos; e (4) o processo de institucionalização.

Contribuições: Com base na teoria Institucional e nesses quatro elementos da mudança na contabilidade gerencial, uma estrutura teórica integrada é desenvolvida para capturar e examinar a dinâmica nos níveis macro e micro da mudança na contabilidade gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Teoria Institucional; Mudança; Contabilidade.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Inglês.

Recebido em 30/8/2019. Pedido de Revisão em 10/10/2019. Resubmetido em 17/10/2019. Aceito em 28/10/2019 por Dr. Andson Braga de Aguiar (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A questão da mudança na contabilidade gerencial tem sido objeto de vários estudos nas últimas duas décadas (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009; Hiebl, 2018; Parker, 2012). A teoria Institucional tem sido a perspectiva teórica dominante adotada nesses estudos (Scapens & Bromwich, 2010; Soeiro & Wanderley, 2019). Em particular, a nova Sociologia Institucional (NIS) e a velha Economia Institucional (OIE) têm se destacado ao estender o estudo da contabilidade gerencial e sua mudança ao incluir as dimensões sociais e institucionais das organizações e seu ambiente (Jarvenpaa, 2009; Modell & Wiesel, 2008). Embora a pesquisa institucional sobre mudança da contabilidade gerencial forneça uma compreensão abrangente do processo de mudança na contabilidade gerencial, a pesquisa sobre mudança na contabilidade gerencial com base nessa abordagem é fragmentada e desarticulada, fornecendo uma imagem não estruturada da dinâmica e dos resultados do processo de mudança da contabilidade gerencial. Como consequência, a pesquisa institucional interpretativa ainda não forneceu totalmente a chamada generalização teórica (Scapens, 1990). Isso pode comprometer a natureza interpretativa da explicação do processo de mudança da contabilidade gerencial com base no modelo-padrão. Esse modelo adota uma abordagem holística na qual as relações entre várias partes do sistema e a relação do sistema com seu contexto servem para explicar o sistema (Scapens, 2004). Portanto, é fundamental identificar e resumir os elementos-chave do processo de mudança da contabilidade gerencial para suportar a difícil tarefa de teorizar a complexidade desse processo em uma organização.

Este estudo visa, então, identificar e discutir os principais elementos do processo de mudança na contabilidade gerencial de uma organização para poder fornecer uma estrutura teórica e explicar o processo da mudança na contabilidade gerencial como resultado da inter-relação entre fatores exógenos e endógenos. A seguinte pergunta de pesquisa foi formulada: **Quais são as questões centrais do processo de mudança na contabilidade gerencial e como esses elementos podem ser integrados a uma estrutura teórica esquelética?**

Nosso ponto de partida neste artigo é a análise de Scapens (2006) dos elementos principais do processo de mudança da contabilidade gerencial. Scapens (2006, p. 27) afirma que “É essa complexa mistura de influências inter-relacionadas que molda as práticas de contabilidade gerencial e explica a diversidade que vemos nas práticas de empresas individuais”. Com base nessa discussão, propõe-se que essa complexidade de influências no processo de mudança da contabilidade gerencial encapsule quatro elementos: (1) as pressões internas e externas por mudanças e a interação entre elas; (2) o papel da agência; (3) os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança; e (4) o processo de institucionalização em si. Portanto, para explicar e entender completamente o processo de mudança na contabilidade gerencial em uma organização, é necessário estudar e explicar esses quatro elementos e suas interações.

O resto do artigo está organizado em três seções principais. Primeiro, o entendimento institucional da mudança na contabilidade gerencial com base nos quatro elementos principais da mudança: as pressões internas e externas pela mudança e a interação entre elas; o papel da agência; os elementos internos idiossincráticos; e a explicação do processo de institucionalização. Depois disso, o modelo processual para estudar as mudanças na contabilidade gerencial em uma organização é desenvolvido e apresentado. Em seguida, a última seção fornece comentários finais.

2. Entendendo a mudança na contabilidade gerencial

Pesquisadores e contadores gerenciais têm debatido questões relacionadas à relevância, natureza e funções dos sistemas de contabilidade gerencial nas organizações nos últimos 30 anos. Esse debate se intensificou devido às principais transformações no ambiente organizacional que ocorreram nas últimas décadas (Bromwich & Scapens, 2016; ter Bogt & Scapens, 2019). Atualmente, as organizações enfrentam um ambiente de negócios incerto com o aumento da concorrência no mercado. Como resultado, os recursos e processos organizacionais precisam ser organizados e monitorados para atingir as metas organizacionais. Para conseguir isso, os sistemas de contabilidade gerencial desempenham um papel essencial porque fornecem informações para o processo de tomada de decisão (Quattrone, 2017).

No final dos anos 80, a discussão sobre o processo de mudança na contabilidade gerencial no amplo contexto organizacional tornou-se um tópico popular de debate entre os pesquisadores de contabilidade gerencial, em especial após o livro “Relevância Perdida” Johnson e Kaplan (1987). Como mencionado anteriormente, Johnson e Kaplan (1987) questionaram a relevância das práticas contemporâneas de contabilidade gerencial. O principal argumento foi que a contabilidade gerencial não seguiu o rápido desenvolvimento do ambiente organizacional. Em outras palavras, não houve mudanças suficientes nas técnicas de contabilidade gerencial para corresponder às mudanças no ambiente organizacional e apoiar a crescente demanda por informações. Johnson e Kaplan (1987) afirmam que, em geral, as empresas optam por sistemas de informação internos que foram projetados principalmente para atender aos requisitos de relatórios financeiros externos. Por esse motivo, eles pediram o desenvolvimento e a implementação de novas técnicas ‘avançadas’ de contabilidade gerencial.

Desde então, novas técnicas ‘avançadas’ foram desenvolvidas e introduzidas no campo do gerenciamento. As principais técnicas de contabilidade gerencial introduzidas na década de 90 foram: custeio baseado em atividades (ABC); gerenciamento baseado em atividades (ABM); custeio do ciclo de vida; meta de custo; custeio de qualidade; análise de custos funcionais; contabilidade de produção, contabilidade de gestão estratégica; técnicas de valor ao acionista; valor econômico adicionado (EVA); o balanced scorecard (BSC); e gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM) (Ax & Bjornenak, 2007).

O debate sobre a natureza mutável da contabilidade gerencial tem sido apoiado por uma ampla gama de pesquisas, cujas descobertas não são uniformes e, às vezes, contraditórias (Burns, Ezzamel & Scapens, 1999; Burns, Ezzamel & Scapens, 2003; Busco, 2006; Modell, 2019). Por um lado, a mudança da contabilidade gerencial pode ser entendida como a introdução de novas técnicas de contabilidade gerencial, como ABC ou BSC. Os acadêmicos de contabilidade norte-americanos (Lukka, 2007) apoiam amplamente essa visão em particular. Por outro lado, a mudança na contabilidade gerencial pode ser entendida como o processo de mudança na maneira pela qual técnicas tradicionais e/ou novas estão sendo usadas. Portanto, a mudança na contabilidade gerencial ocorre com a criação e introdução de novas técnicas ou com mudanças na maneira como os gestores usam as informações contábeis gerenciais geradas pelos sistemas tradicionais.

A mudança da contabilidade gerencial foi exaustivamente estudada sob perspectivas funcionalista, comportamental, interpretativa e crítica (Berry *et al.*, 2009). Cada uma dessas perspectivas oferece maneiras únicas e variadas de interpretar, entender e criticar as mudanças da contabilidade gerencial como fenômenos contextualmente fundamentados, repletos de múltiplas dimensões e características. Em particular, a pesquisa qualitativa sobre mudança fornece evidências de que a mudança da contabilidade gerencial é não linear, imprevisível, incontrollável e envolve muito mais do que simplesmente mudança técnica (Parker, 2012).

A teoria Institucional tem sido as lentes teóricas mais influentes e populares na teorização da mudança da contabilidade gerencial (Parker, 2012; Soeiro & Wanderley, 2019). Smets, Morris e Greenwood (2012) identificaram três abordagens existentes para analisar a mudança institucional, que enfatizam as diferenças na origem, mecanismo e desdobramento da mudança. A primeira abordagem descreve as mudanças institucionais resultantes de choques exógenos, como mudanças nos valores sociais, políticas regulatórias ou regimes tecnológicos. O segundo fluxo enfoca o papel desencadeador de contradições endógenas no nível do campo organizacional. Argumenta-se que as organizações nos interstícios dessas contradições tornam-se capazes de considerar respostas diferentes às pressões institucionais e iniciar mudanças. A terceira abordagem enfoca o papel da dinâmica intra organizacional, ou seja, a noção de que os interesses e valores intra organizacionais condicionam as respostas organizacionais às pressões institucionais. Essas três abordagens forneceram coletivamente informações importantes sobre por que, onde e como uma mudança nas lógicas institucionais e em seus arranjos organizacionais associados pode ocorrer.

A literatura sobre teoria Institucional e mudança contábil também se beneficiou desses estudos gerais sobre mudança institucional. Este artigo baseia-se em Scapens (2006) para fornecer uma visão ampla do entendimento Institucional do processo de mudança da contabilidade gerencial e para identificar os principais elementos para explicar esse processo. Scapens (2006) revisa a utilização da teoria institucional, particularmente o modelo teórico de Burns e Scapens (2000), no estudo da mudança na contabilidade gerencial. Em seu artigo, Scapens (2006) mostra a importância do processo de institucionalização (rotinização) para entender as mudanças da contabilidade gerencial. Além disso, ele explica o motivo da interação de pressões externas e internas, o papel da agência e a questão da confiança e do poder serem aspectos primordiais que devem ser considerados para dar sentido ao processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização. Scapens (2006, p.27) conclui:

“Em um nível, existem amplas pressões sistemáticas que moldam as práticas de contabilidade gerencial (...) Mas, além dessas pressões externas, existem pressões internas e restrições às práticas de contabilidade gerencial. A mudança da contabilidade gerencial nas organizações deve ser vista como uma evolução, um processo dependente de trajetória em que as formas de pensamento (instituições) existentes, circuitos de poder e confiança nos contadores podem ter um impacto sobre como os atores da organização respondem a pressões institucionais exetrnas e econômicas”.

Com base em Scapens (2006), identificou-se que os principais elementos envolvidos no processo de mudança da contabilidade gerencial são: (1) a interação de pressões internas e externas; (2) agência; (3) os elementos internos idiossincráticos da mudança; e (4) o processo de institucionalização. A interação de pressões internas e externas, o papel da agência e o processo de institucionalização são explicitamente apresentados por Scapens (2006) como elementos-chave para entender as mudanças na contabilidade gerencial. Neste artigo, o termo ‘os elementos internos idiossincráticos da mudança’ foi criado para agregar todos os fatores que compõem a dinâmica intra organizacional e que podem influenciar o processo de mudança, como instituições prévias, poder e confiança, conforme destacado por Scapens (2006), e outros fatores apresentados na literatura institucional, como política (Burns, 2000), cultura organizacional (Busco & Scapens, 2011) e capacidade de ação (Greenwood & Hinings, 1996). Em seguida, este artigo passa a explicar detalhadamente os quatro elementos principais da mudança da contabilidade gerencial.

2.1 As pressões internas e externas para mudança e a interação entre elas

A mudança da contabilidade gerencial tem muitos motivos ou direcionadores para a mudança (Innes & Mitchell, 1990; Scapens, Ezzamel, Burns & Baldvinsdottir, 2003; Yazdifar & Tsamenyi, 2005). A mudança pode ocorrer como resposta a fontes externas, como pressões de mercado, leis governamentais, expectativas do consumidor, tecnologia, mudança social e política ou pressões internas, como uma mudança na dinâmica de poder da organização, uma mudança no trato com um processo ou problema de comportamento ou uma mudança no tamanho e na complexidade da organização (Carruthers, 1995; Greenwood & Hinings, 1996). Como consequência, a mudança institucional não é vista apenas como decorrente das pressões do ambiente externo de uma organização, mas também das ações dos atores organizacionais (Greenwood, Díaz, Li, & Lorente, 2010; Tracey, Phillips & Jarvis, 2011). É a interação das pressões externas e internas que moldam o processo de mudança da contabilidade gerencial (Busco, Quattrone & Riccaboni, 2007; Dillard, Rigsby & Goodman, 2004; Hopper & Major, 2007; Moll & Hoque, 2011; Scapens, 2006; Tsamenyi, Cullen & Gonzales, 2006). Como resultado, essa interação entre pressões internas e externas deve ser considerada como um elemento-chave para entender e explicar as mudanças da contabilidade gerencial de uma organização.

Embora a literatura sobre mudança contábil tenha identificado que a interação entre as pressões externas e internas é fundamental para entender a mudança, a literatura existente geralmente enfatiza a dicotomia entre fatores exógenos e endógenos que afetam a mudança (Liguori, 2012). Para superar essa situação, alguns autores estenderam o modelo de Burns e Scapens (2000) incorporando o ambiente externo e explicando a interação entre fatores internos e externos de mudança (Busco, Riccaboni, & Scapens, 2006; Busco & Scapens, 2011; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Ribeiro & Scapens, 2006; Yazdifar, Zaman, Tsamenyi & Askarany, 2008). Embora esses estudos tenham fornecido uma contribuição valiosa para o campo de mudança da contabilidade gerencial, eles se concentram em apenas um aspecto do processo de mudança, como confiança (Busco *et al.*, 2006; Nor-Aziah & Scapens, 2007), cultura (Busco & Scapens, 2011) e poder e política (Ribeiro & Scapens, 2006; Yazdifar *et al.*, 2008). Além disso, esses estudos não articulam teoricamente e integralmente como os critérios e práticas nos níveis interorganizacionais e intraorganizacionais estão vinculados.

Para teorizar a interação entre fatores organizacionais externos e internos no processo de mudança, o modelo de Dillard *et al.* (2004) é particularmente útil. Dillard *et al.* (2004) defendem que o processo de institucionalização se move de maneira recursiva em cascata por três níveis de relações sócio-históricas, a saber, nível econômico e político (PE), nível de campo organizacional (OF) e nível organizacional. A estrutura de Dillard *et al.* (2004) é sustentada pelo conceito de 'eixos de tensão' proposto por Weber (1958, 1961) e *insights* da teoria da estruturação, em particular três conceitos de tipos estruturais, a saber: 'significação', 'legitimação' e 'dominação' (Giddens, 1976, 1979, 1984), para indicar como os critérios e as práticas estão vinculadas nos três níveis do sistema social. Essa conceitualização teórica dá suporte à teorização e à explicação de como as pressões externas e internas estão interligadas e como elas moldam o processo de mudança na contabilidade gerencial.

2.2 O Papel da Agência

Agência são as ações tomadas por membros individuais ou agentes de um sistema social no espaço-tempo (Giddens, 1984). A agência é uma questão central no processo de mudança (Englund & Gerdin, 2011, 2018; Englund, Gerdin, & Burns, 2011; Leonel-Junior & Cunha, 2012). Busco *et al.* (2007) consideram essa questão como uma das principais dimensões da pesquisa em mudança na contabilidade gerencial. A importância desta questão foi reconhecida pela comunidade acadêmica e, em contribuições posteriores, os pesquisadores se interessaram mais pela agência dos atores no mundo institucionalizado (Lounsbury, 2008). O papel da agência no processo de mudança é um desafio particular para a teoria Institucional, devido ao problema da agência embutida, ou seja, a dificuldade de explicar como ocorre a mudança nas organizações institucionalizadas (Johansson & Siverbo, 2009).

A dificuldade em explicar a mudança ocorre porque a teoria Institucional argumenta que as atividades social e econômica são governadas, possibilitadas e restringidas por normas reguladoras, normativas e cultural-cognitivas amplamente compartilhadas, criando estabilidade e semelhança (Van Dijk, Berends, Jelinek, Romme & Weggeman, 2011). No entanto, a pesquisa mudou a atenção dos efeitos estabilizadores das instituições para a agência e a mudança institucional, investigando respostas estratégicas a pressões institucionais (Oliver, 1991), empreendedorismo institucional (DiMaggio, 1988) e trabalho institucional (Kaghan & Lounsbury, 2011; Lawrence, Suddaby, & Leca, 2009). Entre essas abordagens, o empreendedorismo institucional tem sido cada vez mais adotado por acadêmicos para explicar como os atores podem contribuir para mudar as instituições, apesar das pressões em direção à estabilidade e à inércia (Battilana, Leca & Boxenbaum, 2009; Greenwood & Suddaby, 2006; Hyvönen, Järvinen, Oulasvirta, & Pellinen, 2012; Lounsbury & Crumley, 2007; Sharma, Lawrence & Lowe, 2010; Tracey *et al.*, 2011).

O conceito de empreendedorismo institucional refere-se às ações de “atores que têm interesse em arranjos institucionais particulares e que utilizam recursos para criar novas instituições ou transformar as existentes” (Maguire, Hardy & Lawrence, 2004, p. 657). Indivíduos, organizações e grupos têm sido apontados como exemplos de atores que podem atuar como empreendedores institucionais. No entanto, nem todos os atores parecem estar igualmente motivados para iniciar a mudança. Battilana *et al.* (2009), destacam que a disposição dos atores para exercer agência depende de duas condições: (a) características do campo (ou seja, campo maduro ou campo emergente) e (b) posição social dos atores (ou seja, dominante ou marginal). Embora essas sejam características importantes para analisar a agência e o empreendedorismo institucional, é o acúmulo de contradições institucionais que permitem à agência introduzir mudanças, pois os campos institucionais são compostos de múltiplas lógicas e estruturas que frequentemente se sobrepõem e entram em conflito (Greenwood *et al.*, 2010; Hyvönen, Järvinen, Pellinen, & Rahko, 2009; Lok, 2010; Lounsbury, 2007; Wagner, Moll & Newell, 2011). É provável que essa heterogeneidade dê origem a incompatibilidades institucionais que se tornam uma fonte de contradição interna, que pode ser definida como “um par de características que, juntas produzem uma tensão instável em um determinado sistema” (Battilana *et al.*, 2009, p. 75). É provável que a contradição institucional da acumulação desencadeie a capacidade reflexiva dos atores, permitindo que eles se distanciem criticamente dos arranjos institucionais existentes, proponham novas formas de atuação e organização e mobilizem outras pessoas sobre seus projetos e ideias (Greenwood & Suddaby, 2006; Seo & Creed, 2002).

Seo e Creed (2002) fornecem um modelo consistente para teorizar o papel da agência no processo de mudança. Alguns autores (Abrahamsson & Gerdin, 2006; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Nielsen, 2006; Hopper & Major, 2007; Sharma *et al.*, 2010) usaram o modelo de Seo e Creed (2002) para explicar o processo de mudança no campo da contabilidade gerencial. O pilar principal do modelo de Seo e Creed (2002) é a visão de que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre contradições institucionais e *práxis* humana. O conceito de contradições é fundamental para o modelo de Seo e Creed (2002), porque pode explicar quando, como e por que os agentes institucionalmente incorporados podem vir a desafiar e, posteriormente, tentar mudar as crenças e os modos como eles e os outros assumem como garantidos (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Seo e Creed (2002) identificaram quatro fontes de contradição: ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados.

Primeiro, a conformidade isomórfica com os arranjos institucionais vigentes para obter legitimidade pode ser à custa da eficiência técnica. Vários autores destacam que a conformidade com arranjos institucionais pode entrar em conflito com atividades técnicas e demandas de eficiência (Meyer & Rowan, 1977; Powell & DiMaggio, 1991). A possibilidade de um acoplamento flexível pode levar a uma discrepância entre os requisitos funcionais/técnicos da empresa e os requisitos institucionais. Essa possível discrepância pode ser uma fonte de contradições institucionais.

Segundo, as contradições podem surgir da não adaptabilidade ao ambiente externo. De acordo com Burns e Baldvinsdottir (2005), uma vez instituídas as instituições, elas tendem a ser auto-obrigatórias e consideradas como garantidas. Como resultado, há pouca ou nenhuma resposta às mudanças nos fatores externos devido ao aprisionamento psicológico e econômico em relação aos arranjos institucionais (internos). Seo e Creed (2002, p. 228) resumem essa fonte de contradição ao afirmar que “Embora a institucionalização seja um processo adaptativo, uma vez implantadas, é provável que as instituições estejam psicologicamente e economicamente trancadas e, em certo sentido, isoladas da falta de resposta às mudanças em seus ambientes externos”.

A terceira fonte de contradição está relacionada à conformidade intrainstitucional, que cria incompatibilidades interinstitucionais. Em outras palavras, a conformidade com acordos institucionais específicos, muitas vezes, leva a conflitos com instituições alternativas. Seo e Creed (2002) enfatizam que indivíduos e organizações estão cada vez mais expostos a arranjos institucionais múltiplos e contraditórios, ainda que interconectados. Como consequência, uma organização ou indivíduo que esteja em conformidade com arranjos institucionais embutidos específicos pode ser incongruente com outros contextos institucionais e com diferentes circunstâncias no espaço-tempo (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

As contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas a *práxis* humana é um mecanismo mediador necessário entre contradições institucionais e mudança institucional. *Praxis* define agência humana de natureza política que, embora incorporada nas instituições existentes, tenta influenciar e garantir mudanças na configuração institucional (Burns & Nielsen, 2006). Essa definição é semelhante à de um empreendedor institucional. Na mesma linha que Greenwood e Suddaby (2006), este artigo considera a *práxis* humana e o empreendedorismo institucional como conceitos semelhantes. De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230), a *práxis* tem três componentes: (1) autoconsciência ou entendimento crítico dos atores sobre as condições sociais existentes e como essas condições sociais não atendem às necessidades e interesses dos atores; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e de si mesmos; e (3) “ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e eles mesmos”.

Finalmente, a quarta fonte de contradição se deve a lutas políticas entre vários participantes que têm interesses divergentes e poder assimétrico (Seo & Creed, 2002). Seo e Creed (2002) apontam que atores cujas ideias e interesses não são adequadamente atendidos pelos arranjos sociais existentes podem atuar como potenciais agentes de mudança, que, em algumas circunstâncias, se tornam conscientes das condições institucionais. Portanto, uma contradição pode surgir devido ao desalinhamento entre formas institucionalizadas e aos interesses divergentes percebidos dos atores inseridos nessas formas (Burns & Nielsen, 2006).

As contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas a práxis humana é um mecanismo mediador necessário entre as contradições institucionais e a mudança institucional. A práxis define a agência humana de natureza política que, embora incorporada em instituições existentes, tenta influenciar e garantir mudanças na configuração institucional (Burns e Nielsen, 2006). Essa definição é semelhante à de um empreendedor institucional. Na mesma linha que Greenwood e Suddaby (2006), este artigo considera a práxis humana e o empreendedorismo institucional como conceitos semelhantes. De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230), a práxis tem três componentes: (1) autoconsciência ou entendimento crítico dos atores sobre as condições sociais existentes e como essas condições sociais não atendem às necessidades e interesses dos atores; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e de si mesmos; e (3) “ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e eles mesmos”.

2.3 Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança

Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança são os itens que compõem a dinâmica intra organizacional. A literatura sobre mudanças da contabilidade gerencial forneceu muitos exemplos de fatores que compõem a dinâmica intraorganizacional, como o poder (Burns, 2000; Coad & Herbert, 2009; Jacobs, 2009; Kholeif, Abdel-Kader & Sherer, 2007; Tsamenyi *et al.*, 2006), confiança (Busco *et al.*, 2006; Johansson & Baldvinsdottir, 2003; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Seal, Berry & Cullen, 2004; Taylor & Scapens, 2016), política (Burns, 2000; Yazdifar *et al.*, 2008) e cultura organizacional (Busco & Scapens, 2011; Jansen, 2011; Moll & Hoque, 2011; Yazdifar *et al.*, 2008).

A literatura sobre mudança organizacional e contábil forneceu evidências substanciais de que, para entender e explicar a mudança, é necessário examinar a interpretação organizacional dos contextos social, político e econômico e a dinâmica intra organizacional (Schreyögg & Sydow, 2011; Steen, 2011; Thomas, Sargent & Hardy, 2011). A literatura sobre contabilidade gerencial mostra que a dinâmica intra organizacional e suas implicações em vários níveis hierárquicos de uma organização desempenham um papel importante no processo de mudança da contabilidade gerencial (Burns, 2000; Tsamenyi *et al.*, 2006; Yazdifar, Askarany Askary, & Daneshfar, 2005).

As organizações são abertas ao ambiente externo e influenciadas por pressões externas, mas as respostas das organizações a forças e expectativas externas não são mais consideradas invariavelmente passivas e conformes ao longo de todas as condições institucionais (Greenwood *et al.*, 2010; Hardy & Maguire, 2008; Oliver, 1991). Como as organizações respondem às pressões externas, torna-se uma função da dinâmica intra organizacional (Greenwood & Hinings, 1996; Ma & Tayles, 2009).

Para teorizar a influência dos elementos idiossincráticos no processo de mudança da contabilidade gerencial, Greenwood e Hinings (1996) fornecem um modelo teórico robusto. Este estudo fornece uma visão sistemática e uma tipologia dos elementos idiossincráticos do processo de mudança. Suas idéias foram amplamente utilizadas pela literatura de mudança organizacional institucional (por exemplo, Greenwood & Suddaby, 2006; Pache & Santos, 2010), bem como pela literatura de mudança da contabilidade gerencial (por exemplo, Liguori & Steccolini, 2012; Ma & Tayles, 2009)

Greenwood e Hinings (1996) identificaram quatro principais fatores intra organizacionais que podem criar contradição institucional e influenciar o processo de mudança. Esses fatores são: (a) os interesses daqueles afetados pelas mudanças - os grupos buscam traduzir seus interesses em alocação favorável de recursos organizacionais escassos e valorizados; (b) compromissos de valor, que são os valores que geralmente são as concepções predominantes sobre o que uma empresa deve fazer, de como deve fazê-lo e de como deve ser julgada (Liguori & Steccolini, 2012); (c) as dependências de poder, que são o poder de grupos específicos para influenciar o processo de mudança; e (d) a capacidade de ação, que é determinada por uma combinação de capacidades técnicas e gerenciais (Greenwood & Hinings, 1996; Liguori & Steccolini, 2012). Greenwood e Hinings (1996) veem esses quatro elementos como os filtros das pressões externas para mudanças, atuando como precipitadores e/ou mobilizadores de mudanças. Como consequência, os elementos internos idiossincráticos podem desencadear mudanças e influenciar o processo de institucionalização.

Além dos elementos idiossincráticos de mudança acima, as ‘instituições anteriores’ fazem parte dessa categoria (Scapens, 2006). As ‘instituições anteriores’ representam o conjunto de regras, rotinas e suposições que os atores organizacionais seguiram antes do processo de mudança. As instituições anteriores devem ser consideradas como um fator que influencia a mudança, porque as novas práticas tendem a ser restringidas por ações passadas, e as rotinas e instituições existentes/anteriores moldarão, em certa medida, a seleção e implementação do novo conjunto de regras e rotinas (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 2006).

2.4 O Processo de Institucionalização

Institucionalização refere-se à implementação e à internalização de novas práticas (Dambrin, Lambert & Sponem, 2007). Ao analisar o processo de institucionalização, procura-se explicar como novas práticas foram aceitas e se enraizaram como valores e crenças em uma organização (Kreuzberg, Beck & Lavarda, 2016). Scapens (2006) afirma que a rotinização e a institucionalização estão no cerne da estrutura de Burns e Scapens (2000). A estrutura de Burns e Scapens (2000) foi amplamente adotada para explicar a mudança da contabilidade gerencial, em particular o processo de institucionalização de novas práticas (por exemplo, Burns & Quinn, 2011; Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2006; Herbert & Seal, 2012; Lukka, 2007; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Soin, Seal & Cullen, 2002; Yazdifar *et al.*, 2008; Callado & Pinho, 2014, 2015; Espejo & Eggert, 2017).

Segundo o modelo de Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização segue quatro etapas. O primeiro passo diz respeito à ‘codificação’ da instituição existente e das suposições e significados dados como garantidos nas novas regras, rotinas e procedimentos que incorporam valores organizacionais, tais como práticas de contabilidade gerencial. O segundo processo refere-se à ‘promulgação’, por meio das atividades cotidianas realizadas pelos atores organizacionais, das rotinas e regras que codificam os princípios institucionais. O terceiro processo representa a ‘reprodução’ das regras e rotinas ao longo do tempo, por meio do uso repetido na prática. O último passo refere-se à ‘institucionalização’ de rotinas e regras que foram reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais.

Em suma, o processo de institucionalização pode ser descrito como um processo no qual regras e rotinas são codificadas primeiro dentro das premissas subjacentes que condicionam o comportamento das pessoas e depois promulgadas pelos membros da organização e reproduzidas gradualmente através de suas ações cotidianas, sendo finalmente institucionalizadas, isto é, dado como garantido pela maioria dos atores organizacionais (Burns & Scapens, 2000).

3. Um modelo processual de mudança na contabilidade gerencial

A literatura recente sobre mudança na contabilidade gerencial que se baseia na teoria Institucional, por exemplo, após o artigo de Scapens (2006), continua discutindo essas quatro questões sobre mudança (ou seja, (1) a interação de pressões internas e externas; (2) agência; (3) os elementos internos idiossincráticos da mudança; e (4) o processo de institucionalização), que reforça a visão de que esses quatro elementos juntos são fundamentais para explicar a mudança da contabilidade gerencial. Essa literatura recente tem como objetivo refinar nosso entendimento sobre esses quatro elementos do processo de mudança. Por exemplo, Ezzamel, Robson e Stapleton (2012) refinam nosso entendimento sobre a interação entre as pressões externas e internas para introduzir mudanças, explorando as tensões que surgiram entre a nova lógica de negócios, a lógica profissional predominante e a lógica de governança no campo da educação no Reino Unido. Eles descobriram que lógicas concorrentes em um campo impactam as práticas orçamentárias e a interpretação dos resultados orçamentários.

Hyvönen *et al.* (2012) baseiam-se no conceito de empreendedorismo institucional para estudar o papel de atores e agências em mudanças institucionais no nível do campo organizacional, explorando o surgimento de centros de serviços compartilhados contábeis no setor municipal da Finlândia. Eles concluem que os empreendedores institucionais operam, simultaneamente, em níveis diferentes, no nível do campo organizacional os empreendedores institucionais precisam interagir com outros atores que compartilham os mesmos interesses e, no nível da organização, precisam encontrar públicos críticos que sejam receptivos à sua agenda de mudanças.

Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança são os itens que compõem a dinâmica intra organizacional. Liguori e Steccolini (2012) exploram essa questão com o objetivo de explicar por que, no processo de mudança contábil, as organizações que enfrentam pressões ambientais externas semelhantes mostram resultados diferentes de mudança. Os autores utilizam a teoria do Arquétipo (Greenwood & Hinings, 1996) para realizar este estudo. Liguori e Steccolini (2012, p. 27) concluem com seu estudo que “a mudança contábil pode ser provocada por estímulos externos, mas, uma vez que a mudança é provocada, os resultados da mudança são explicados pela dinâmica das condições intra organizacionais”. Outro exemplo de pesquisa que explica a importância de elementos internos no processo de mudança é o estudo de Jansen (2011) que explora os efeitos do estilo de liderança dos gestores no processo de mudança da contabilidade gerencial.

O processo de institucionalização também atraiu considerável atenção na literatura recente. Dambrin *et al.* (2007) exploram a questão da institucionalização estudando o processo pelo qual uma mudança na lógica institucional de um campo organizacional se difunde por meio do sistema de controle gerencial de uma empresa. Este artigo é baseado na abordagem desenvolvida por Hasselbladh e Kallinikos (2000). Essa estrutura sugere o estudo da mudança da contabilidade gerencial como um processo institucional baseado nos conceitos de ideais, discursos e técnicas de controle. Dambrin *et al.* (2007) concluem que a institucionalização é concluída apenas se ideais, discursos e técnicas forem coerentes. Embora essa literatura recente refine nossa compreensão sobre esses quatro elementos do processo de mudança, esses estudos tendem a se concentrar apenas em um aspecto do processo de mudança. Entendemos as contribuições e os motivos para adotar essa abordagem devido à natureza interpretativa da explicação do processo de mudança da contabilidade gerencial com base no modelo de padrões, no qual o pesquisador busca a generalização teórica (Scapens, 1990, 2004). No entanto, este documento desafia essa abordagem ao propor que, para fornecer análise e entendimento holísticos sobre o processo de mudança da contabilidade gerencial e seus resultados em uma organização, seja necessário explicar e entender os quatro elementos acima e como eles interagem entre si. Em outras palavras, se um estudo pretende fornecer uma descrição completa e entender o processo de mudança da contabilidade gerencial de uma organização, argumenta-se que o pesquisador deve recorrer aos quatro elementos de mudança acima para conseguir atingir esse objetivo.

A estrutura de Burns e Scapens (2000) foi amplamente adotada para explicar as mudanças da contabilidade gerencial. Em uma revisão, no entanto, Scapens (2006) criticou essa estrutura por ignorar questões sobre a interação entre instituições internas e externas, a importância da confiança nos contadores, o impacto dos circuitos de poder e o papel da agência na mudança institucional. Embora vários estudos anteriores tenham se inspirado nessas teorias individualmente para estudar a mudança na contabilidade gerencial, agora há um reconhecimento crescente de que a mudança é complexa e, portanto, há a necessidade de integrar ideias de diferentes perspectivas teóricas (Nor-Aziah & Scapens, 2007, Ribeiro & Scapens, 2006, Sharma *et al.*, 2010, Busco & Scapens, 2011, Hopper & Major, 2007).

Hopper e Major (2007) é um dos poucos estudos (ver também Sharma *et al.*, 2010) que explicam os quatro elementos do processo de mudança da contabilidade gerencial de forma integrada (no entanto, eles não reconhecem explicitamente esses quatro elementos de mudar como a chave para entender a mudança). Hopper e Major (2007) fornecem lições úteis, explicando que as pressões institucionais e técnicas estão entrelaçadas e causam impacto no processo de mudança da contabilidade gerencial (Cruz, Major & Scapens, 2009). Além disso, eles enfatizam a importância de estudar lutas e conflitos de poder no nível intra organizacional. Devido à importância deste estudo, inicialmente consideramos adotar o modelo de Hopper e Major (2007) como o enquadramento teórico deste estudo, porém, após a reflexão, decidimos contra ele por dois motivos principais.

Primeiro, Hopper e Major (2007) recorrem extensivamente à nova sociologia institucional (NEI), mas não explicitamente à velha economia institucional (OIE). Como consequência, eles negligenciaram conceitos importantes, como aprisionamento e dependência das ações passadas (Ribeiro & Scapens, 2006; Schreyögg & Sydow, 2011). Segundo, sua estrutura não lida completamente com a questão do paradoxo da agência incorporada. Hopper e Major (2007) se valeram da teoria do Processo de Trabalho para explicar o papel da agência no processo de mudança usando o conceito de *práxis*. Ao adotar essa abordagem, eles foram capazes de explicar como as lutas na produção sobre a questão material, autonomia, auto identidade e rivalidade interprofissional afetaram a mudança contábil. No entanto, essa visão pode ser considerada muito estreita se se levar em consideração que Seo e Creed (2002) sugerem que a *práxis* será ativada por quatro fontes de contradições: ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidade interinstitucional e interesses desalinhados.

Outras tentativas de fornecer um modelo integrado para explicar as mudanças da contabilidade gerencial foram discutidas (por exemplo, ter Bogt & Scapens, 2019). Entre essas tentativas, o trabalho de Wanderley *et al.* (2011) sugere a integração de três estruturas diferentes, a saber: Burns e Scapens (2000); Seo e Creed (2002); e Dillard *et al.* (2004). Embora Wanderley *et al.* (2011) discutam e apresentem proposições interessantes sobre como explorar as mudanças na contabilidade gerencial, o presente artigo diferencia o trabalho de Wanderley *et al.* (2011), propondo uma estrutura 'esquelética', que tem o potencial de ajudar os pesquisadores a explicar e racionalizar as mudanças da contabilidade gerencial, sem as restrições de seguir uma maneira teórica específica de ver o mundo. Isso é, particularmente, importante, pois a teoria Institucional está em constante evolução. Portanto, limitar a percepção teórica dos pesquisadores sobre o fenômeno da mudança contábil parece contraditório com a natureza da construção social da teoria institucional.

Em suma, a pesquisa institucional sobre mudanças na contabilidade gerencial foi realizada em três abordagens ou níveis de análise. Primeiro, a abordagem em nível macro, com foco nas mudanças desencadeadas por choques exógenos. Segundo, a mesoanálise procura explicar as mudanças causadas pelas contradições e pressões no campo. Finalmente, a terceira abordagem concentra-se na dinâmica intraorganizacional que influencia o processo de mudança. Na mesma linha que Scapens (2006), concluímos que a pesquisa institucional sobre contabilidade gerencial fornece uma compreensão abrangente da complexidade dos processos que moldam as práticas contábeis gerenciais. Sugerimos, então, que essa complexidade de processos envolvidos no processo de mudança englobe quatro elementos principais (veja acima) que, juntos, podem explicar completamente o processo de contabilidade gerencial em uma organização. Como resultado, propõe-se um modelo de processo para explicar e estudar as mudanças da contabilidade gerencial em uma organização (veja a figura 1).

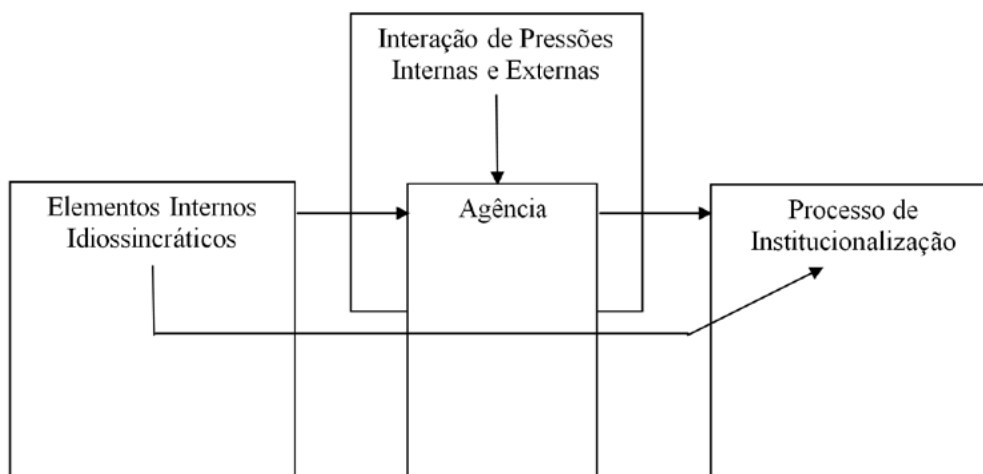


Figura 1. Modelo de Processo de Mudança na Contabilidade Gerencial

Esse modelo mostra que o processo de mudança na contabilidade gerencial é desencadeado pela interação de pressões internas e externas por mudanças. Essas pressões ambientais externas e pressões intra organizacionais, ao longo do tempo, gerarão contradições institucionais (Seo & Creed, 2002). O acúmulo de contradições pode criar conflitos entre os atores organizacionais e gerar condições para que a mudança institucional ocorra, permitindo que a agência introduza mudanças. O papel da agência no processo de mudança também é moldado pelos chamados elementos internos idiossincráticos, pois as pressões ambientais são filtradas pelas organizações por meio de um processo interno (os elementos internos idiossincráticos) de interpretação e atribuição de significado. Como consequência, os elementos internos idiossincráticos atuam como precipitadores de mudanças e/ou mobilizadores (Greenwood & Hinings, 1996). Os elementos internos idiossincráticos também moldam o processo de difusão e institucionalização da prática introduzida na organização (Scapens, 2006).

4. Comentários finais

A teoria Institucional forneceu as lentes para alcançar nosso objetivo. Embora a literatura existente sobre teoria Institucional tenha fornecido explicações detalhadas do processo de mudança na contabilidade gerencial, ela não conseguiu identificar e explicar os elementos principais que podem fornecer uma compreensão holística e sistêmica do processo de mudança da contabilidade gerencial (Wanderley & Cullen, 2012). Essa observação é semelhante à de Ezzamel, *et al.* (2012, p. 282), que afirmam que “o interesse recente em ‘mudança da contabilidade gerencial’ prometeu um quadro de referência mais dinâmico, embora até agora esse modelo de mudança não tenha sido claramente definido”. Como consequência, com o esforço de compreender o processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização de maneira holística e sistemática, este artigo revisitou as contribuições da teoria Institucional sobre o tema da mudança, em particular a que baseou nosso estudo em Scapens (2006), a fim de identificar os principais elementos capazes de explicar e entender as mudanças da contabilidade gerencial de uma organização.

Este artigo contribui para a literatura sobre mudança na contabilidade gerencial, consolidando o entendimento institucional de que, ao estudar a mudança da contabilidade gerencial, pesquisadores e profissionais precisam entender os processos pelos quais as práticas de contabilidade gerencial mudam e como elas são moldadas pelas amplas influências externas, bem como pela influências internas sistemáticas e mais idiossincráticas (Scapens, 2006). Ao fazer isso, argumenta-se neste artigo que, para fornecer uma explicação completa do processo de mudança na contabilidade gerencial, quatro elementos devem ser levados em consideração: (1) a interação das pressões internas e externas; (2) os elementos internos idiossincráticos da mudança; (3) agência; e (4) o processo de institucionalização. Esses quatro elementos de mudança têm o potencial de resumir e explicar completamente as complexidades da mudança da contabilidade gerencial em uma organização. Como consequência, a teorização e explicação das mudanças da contabilidade gerencial de uma organização podem compreender a identificação e explicação desses quatro elementos de mudança. No entanto, a teorização e explicação da mudança da contabilidade gerencial usando esses quatro elementos deve ser realizada de maneira integrada, pois esses elementos são interconectados e inter-relacionados.

Embora tenha sido reconhecido na literatura que esses quatro elementos-chave são importantes para entender e explicar as mudanças na contabilidade gerencial, estudos institucionais anteriores falharam em considerar explicitamente como eles podem ser integrados em uma estrutura para teorizar e explicar as mudanças na contabilidade gerencial. Para resolver essa situação, este artigo propôs um modelo processual baseado nos quatro elementos da mudança e em suas interconexões para explicar a mudança na contabilidade gerencial em uma organização. Esse modelo proposto é oferecido como um guia sugerido pelo qual futuros pesquisadores poderão examinar sistematicamente como as práticas de contabilidade gerencial são moldadas pelos fatores intra organizacionais e interorganizacionais envolvidos no processo de mudança, enfatizando os quatro elementos da mudança.

Em termos de contribuição prática, a pesquisa pode afastar os gerentes de suas atividades diárias de implementação e permitir que eles vejam como as mudanças na contabilidade gerencial foram operacionalizadas em sua organização a partir de uma perspectiva mais ampla. Para os profissionais, é importante reconhecer que as instituições são importantes nos níveis inter (econômico e político; e no campo organizacional) e intra organizacional. No nível intra organizacional, as instituições, assumidas como premissas garantidas e a dinâmica interna existente, podem ter um impacto direto e importante no sucesso ou fracasso de um programa de mudança. Portanto, é a interseção e interação das duas forças (contexto institucional e atores organizacionais) que a direção da mudança pode ser moldada.

Em termos de pesquisas futuras, o novo arcabouço teórico desenvolvido pode ser usado para explorar processos de mudança da contabilidade gerencial em várias organizações, uma vez que a validade do arcabouço teórico apresentado neste artigo seria bastante aprimorada se apoiada por estudos empíricos de mudança na contabilidade organizacional e gerencial. Além disso, o modelo poderia ser estendido ainda mais para incluir aspectos de recursividade, pois, conforme descrito por Dillard *et al* (2004), os critérios e práticas no nível intra organizacional influenciam os critérios e práticas no nível do campo organizacional, bem como no nível econômico e político.

Embora pesquisas futuras sobre o processo de mudança da contabilidade gerencial possam se beneficiar da adoção de uma abordagem qualitativa, o modelo de processo proposto pode ter implicações importantes para estudos tradicionais de mudança contábil gerencial em larga escala, baseados em métodos quantitativos. No entanto, investigar o processo de mudança na contabilidade gerencial no nível intra organizacional coloca certos desafios metodológicos para os estudos com base em dados quantitativos. Pode ser possível que estudos quantitativos considerem efeitos no processo de mudança na contabilidade gerencial, incluindo algumas medidas indiretas ou *proxies* que não representam adequadamente esses efeitos. É improvável que essas medidas capturem todas as implicações do processo de mudança como um processo mais contínuo e podem sub-representar a complexidade e a natureza dinâmica desse fenômeno.

O modelo processual baseado nos quatro elementos da mudança é proposto como uma estrutura 'esquelética', ou seja, um modelo genérico que pode fornecer aos pesquisadores apoio para racionalizar e explicar o processo de mudança. Essa estrutura 'esquelética' fornece os ossos (estrutura) e os futuros pesquisadores inserirão a 'carne' de acordo com cada caso para entender o processo de mudança na contabilidade gerencial. Portanto, o modelo proposto está aberto a outras abordagens teóricas para fazer sentido e racionalizar os quatro elementos de mudança.

Referências

- Abrahamsson, G., & Gerdin, J. (2006). Exploiting institutional contradictions: The role of management accounting in continuous improvement implementation. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2). doi: doi.org/10.1108/11766090610670668
- Ax, C., & Bjornenak, T. (2007). Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion. In T. Hopper, R. W. Scapens, & D. Northcott (Eds.), *Issues in management accounting* (3rd ed., pp. 357-376). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), pp. 65-107. doi: doi.org/10.1080/19416520903053598.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), pp. 2-20. doi: 10.1016/j.bar.2008.09.001.
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, pp. 1-9. doi:https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), pp. 3-25. doi: doi.org/10.1108/09513570010353710.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - the Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14(4), pp. 725-757. doi: doi.org/10.1080/09638180500194171.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (1999). Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, 77(3), pp. 28-30.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (2003). *The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management*. London: Elsevier.
- Burns, J., & Nielsen, K. (2006). How do Embedded Agents Engage in Institutional Change? *Journal of Economics Issues*, 40(2), pp. 449-456. doi: doi.org/10.1080/00213624.2006.11506923.
- Burns, J., & Quinn, M. (2011). The routinisation of management controls in software. *Journal of Management Control*, 22(1), pp. 5-24. doi: doi.org/10.1007/s00187-011-0128-5.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. doi: https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119
- Busco, C. (2006). Interpreting Management Accounting Systems within Processes of Organisational Change. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 223-245). London: Spiramus Press.

- Busco, C., Quattrone, P., & Riccaboni, A. (2007). Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 125-149. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.003.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), pp. 11-41. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001.
- Busco, C., & Scapens, R. W. (2011). Management accounting systems and organisational culture Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), pp. 320-357. doi: doi.org/10.1108/11766091111189873.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 313-328. doi: doi.org/10.1016/0361-3682(95)96795-6.
- Callado, A. A. C., & Pinho, M. A. B. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), pp. 119-137.
- Coad, A. F., & Herbert, I. P. (2009). Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research*, 20(3), pp. 177-192. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2009.02.001.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), pp. 91-117. doi: doi.org/10.1108/09513570910923024.
- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2007). Control and change-Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 172-208. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.003.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), pp. 506-542. doi: doi.org/10.1108/09513570410554542.
- DiMaggio, P. (1988). Interest and agency in institutional theory. In L. G. Zucker (Ed.), *Institutional patterns and organizations* (pp. 3-22). Cambridge, MA: Ballinger.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2011). Agency and structure in management accounting research: Reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), pp. 581-592. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2011.03.002.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2018). Management accounting and the paradox of embedded agency: A framework for analyzing sources of structural change. *Management Accounting Research*, 38, pp. 1-11. doi: https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.12.001
- Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2011). 25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), pp. 494-513. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2011.10.001.
- Espejo, M. M. D. S. B., & Eggert, N. S. V. (2017). Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 28(73), pp. 43-60. doi: 10.1590/1808-057x201702820.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, Organizations and Society*, 37(5), pp. 281-303. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2012.03.005.
- Giddens, A. (1976). *New rules of sociological method: a positive critique of interpretative sociologies*. London: Hutchinson.

- Giddens, A. (1979). *Central problems in social theory: action, structure and contradiction in social analysis*. Basingstoke: Macmillan.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity Press.
- Greenwood, R., Díaz, A. M., Li, S. X., & Lorente, J. C. (2010). The multiplicity of institutional logics and the heterogeneity of organizational responses. *Organization Science*, 21(2), pp. 521-539. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0453.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21(4), pp. 1022-1054. doi: doi.org/10.5465/amr.1996.9704071862.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: the Big Five Accounting Firms. *Academy of Management Review*, 49(1), pp. 27-48. doi: doi.org/10.5465/amj.2006.20785498.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2006). Evaluating Management accounting change according to the institutional theory approach a case study of a Brazilian Bank. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 2(3), pp. 196-228. doi: doi.org/10.1108/18325910610690063.
- Hardy, C., & Maguire, S. (2008). Institutional Entrepreneurship. In R. Greenwood, R. Suddaby, C. Oliver, & K. Sahlin-Anderson (Eds.), *Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 198-217). New York: Sage.
- Herbert, I. P., & Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *British Accounting Review*, 44(2), pp. 83-97. doi: doi.org/10.1016/j.bar.2012.03.006.
- Hiebl, M. R. W. (2018). Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research*, 38, pp. 22-38. doi: https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.03.003.
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), pp. 59-97. doi: doi.org/10.1080/09638180701265879.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Oulasvirta, L., & Pellinen, J. (2012). Contracting out municipal accounting: the role of institutional entrepreneurship. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(6), pp. 944-963. doi: doi.org/10.1108/09513571211250198.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J., & Rahko, T. (2009). Institutional Logics, ICT and Stability of Management Accounting. *European Accounting Review*, 18(2), 241-275. doi: doi.org/10.1080/09638180802681511.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), pp. 3-19. doi: doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70042-X.
- Jacobs, K. (2009). Beyond commercial in confidence: accounting for power privatisation in Victoria. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), pp. 1258-1283. doi: doi.org/10.1108/09513570910999300.
- Jansen, E. P. (2011). The effect of leadership style on the information receivers' reaction to management accounting change. *Management Accounting Research*, 22(2), pp. 105-124. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.001.
- Jarvenpaa, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), pp. 444 - 471. doi: doi.org/10.1108/18325910910994676.

- Johansson, I.-L., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), pp. 219-234. doi: doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00045-3.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), pp. 146-162. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2008.12.001.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Kaghan, W., & Lounsbury, M. (2011). Institutions and work. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), pp. 73-81. doi: doi.org/10.1177/1056492610387222.
- Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento Base Zero: um Estudo de Caso sob a Perspectiva da Teoria Institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), pp. 32-60.
- Kholeif, A. O. R., Abdel-Kader, M., & Sherer, M. (2007). ERP customization failure: Institutionalized accounting practices, power relations and market forces. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3). doi: doi.org/10.1108/18325910710820292.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R., & Leca, B. (2009). Introduction: theorizing and studying institutional work. In T. B. Lawrence, R. Suddaby, & B. Leca (Eds.), *Institutional work: actors and agency in institutional studies of organizations* (pp. 1-27). Cambridge: Cambridge University Press.
- Leonel-Junior, R.D.S.; & Cunha, C.R.D. (2012). Atores, trabalho institucional e a institucionalização da estratégia de diversificação em uma cooperativa agroindustrial. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(1), pp. 81-98. doi: 10.4013/base.2013.101.07.
- Liguori, M. (2012). The Supremacy of the Sequence: Key Elements and Dimensions in the Process of Change. *Organization Studies*, 33(4), pp. 507-539. doi:10.1177/0170840612443457.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(1), pp. 27-70. doi: doi.org/10.1108/09513571211191743.
- Lok, J. (2010). Institutional logics as identity projects. *Academy of Management Journal*, 53(6), pp. 1305-1335. doi: doi.org/10.5465/amj.2010.57317866.
- Lounsbury, M. (2007). A Tale of Two Cities: Competing Logics and Practice Variation in the Professionalizing of Mutual Funds. *The Academy of Management Journal*, 50(2), pp. 289-307. doi: doi.org/10.5465/amj.2007.24634436.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), pp. 349-361. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2007.04.001.
- Lounsbury, M., & Crumley, E. T. (2007). New practice creation: An institutional perspective on innovation. *Organization Studies*, 28(7), pp. 993-1012. doi: doi.org/10.1177/0170840607078111.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 76-101. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), pp. 473-495. doi: doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379.
- Maguire, S., Hardy, C., & Lawrence, T. B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *Academy of Management Journal*, 47(5), pp. 657-679. doi: doi.org/10.5465/20159610.

- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Managers, budgets and organisational change: unbundling some of the paradoxes. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(1), 45 - 61. doi: doi.org/10.1108/18325910510635281.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), pp. 340-363. doi: doi.org/10.1086/226550.
- Modell, S. (2019). Constructing institutional performance: a multi-level framing perspective on performance measurement and management. *Accounting and Business Research*, 49(4), pp. 428-453. doi:10.1080/00014788.2018.1507811.
- Modell, S., & Wiesel, F. (2008). Marketization and performance measurement in Swedish central government: A comparative institutionalist study. *Abacus*, 44(3), pp. 251-283. doi: doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00262.x.
- Moll, J., & Hoque, Z. (2011). Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), pp. 86-101. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.006.
- Nor-Aziah, A. K., & Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 209-247. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.03.003.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), pp. 145-179. doi: doi.org/10.5465/amr.1991.4279002.
- Pache, A. C., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3), pp. 455-476. doi: doi.org/10.5465/amr.35.3.zok455.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), pp. 54-70. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (1991). *The New institutionalism in organizational analysis*. Chicago, Ill.; London: University of Chicago Press.
- Quattrone, P. (2017). Embracing ambiguity in management controls and decision-making processes: on how to design data visualisations to prompt wise judgement. *Accounting and Business Research*, 47(5), pp. 588-612. doi:10.1080/00014788.2017.1320842
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(2), pp. 94-111. doi: doi.org/10.1108/11766090610670640.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), pp. 259-281. doi: doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6.
- Scapens, R. W. (2004). Doing Case Study Research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research : a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 257-279). Amsterdam; Boston: Elsevier.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp. 1-30. doi: doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002.
- Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), pp. 278-284. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003.
- Scapens, R. W., Ezzamel, M., Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2003). *The future direction of UK management accounting practice*. Amsterdam ; London: Elsevier.
- Schreyögg, G., & Sydow, J. (2011). Organizational path dependence: A process view. *Organization Studies*, 32(3), pp. 321-335. doi: doi.org/10.1177/0170840610397481.

- Seal, W., Berry, A., & Cullen, J. (2004). Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), pp. 73-92. doi: doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00055-7.
- Seo, M.-G., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional Contradictions, Praxis, and Institutional Change: a Dialectical Perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), pp. 222-247. doi: doi.org/10.5465/amr.2002.6588004.
- Sharma, U., Lawrence, S., & Lowe, A. (2010). Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. *Management Accounting Research*, 21(4), pp. 251-264. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.005.
- Smets, M., Morris, T., & Greenwood, R. (2012). From practice to field: a multi-level model of institutional change. *Academy of Management Journal*, 55(4), pp. 877-904. doi: doi.org/10.5465/amj.2010.0013.
- Soeiro, T., & Wanderley, C. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), pp. 291-316. doi: 10.1590/1984-9260895.
- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), pp. 249-271. doi: doi.org/10.1006/mare.2002.0186.
- Steen, M. v. d. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), pp. 502-547. doi: doi.org/10.1108/09513571111133072.
- Taylor, L. C., & Scapens, R. W. (2016). The role of identity and image in shaping management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(6), pp. 1075-1099. doi: 10.1108/AAAJ-10-2014-1835.
- ter Bogt, H. J., & Scapens, R. (2019). Institutions, situated rationality and agency in management accounting. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 32(6), pp. 1801-1825. doi:10.1108/AAAJ-05-2016-2578
- Thomas, R., Sargent, L. D., & Hardy, C. (2011). Managing organizational change: Negotiating meaning and power-resistance relations. *Organization Science*, 22(1), pp. 22-41. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0520.
- Tracey, P., Phillips, N., & Jarvis, O. (2011). Bridging institutional entrepreneurship and the creation of new organizational forms: A multilevel model. *Organization Science*, 22(1), pp. 60-80. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0522.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & Gonzales, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002.
- Van Dijk, S., Berends, H., Jelinek, M., Romme, A. G. L., & Weggeman, M. (2011). Micro-institutional affordances and strategies of radical innovation. *Organization Studies*, 32(11), pp. 1485-1513. doi: doi.org/10.1177/0170840611421253.
- Wagner, E. L., Moll, J., & Newell, S. (2011). Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: A sociomaterial perspective. *Management Accounting Research*, 22(3), pp. 181-197. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.001.
- Wanderley, C. A., Miranda, L. C., Meira, J. M., & Cullen, J. (2011). Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 8(2), pp. 111-121. doi: 10.4013/base.2011.82.01.
- 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:http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000300002.

- Weber, M. (1958). *The Protestant ethic and the spirit of capitalism*. New York: Scribner.
- Weber, M. (1961). *General economic history*. New York: Collier Books.
- Weber, M., & Roth, G. (1968). *Economy and society : an outline of interpretive sociology*. New York: Bedminster.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Askary, S., & Daneshfar, A. (2005). Power and Politics and their Interrelationship with Management Accounting Change. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 5(5), 149-158.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Askary, S., & Daneshfar, A. (2005). Power and Politics and their Interrelationship with Management Accounting Change. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 5(5), pp. 149-158.
- Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), pp. 180 - 198. doi: doi.org/10.1108/18325910510635353.
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), pp. 404-430. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004.

Desenvolvimento cognitivo e afetivo dos estudantes de Contabilidade – influência do método de caso à luz da Taxonomia de Bloom

Michele Urrutia Heinz

0000-0002-9410-3734 | E-mail: michelleurrutia@bol.com.br

Alexandre Costa Quintana

0000-0001-6896-9465 | E-mail: professorquintana@hotmail.com

Ana Paula Capuano da Cruz

0000-0002-6064-1614 | E-mail: anapaulacapuanocruz@hotmail.com

Resumo

Objetivo: avaliar o desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado com a técnica de ensino de método de caso, com base na Taxonomia de Bloom em estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior (Ifes).

Método: Quase-experimento em grupo de alunos (intacto sem seleção), na disciplina Estrutura das Demonstrações Contábeis do 4^a semestre, durante o primeiro semestre de 2018.

Resultados: Revelam que a utilização de uma técnica de ensino ativa, como um instrumento complementar, possui a capacidade de influenciar o nível de desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado pelos estudantes, estimulando também, a tomada de decisão, comunicação e a resolução de problemas, além de propiciar um ambiente de aprendizagem mais interativo, dinâmico, reflexivo e motivador, tornando os estudantes responsáveis pela própria aprendizagem, proporcionando, assim, ação e interação do sujeito com o seu objeto de estudo, elementos essenciais e pertinentes para a construção de conhecimento.

Contribuições: Os dados levantados nesta pesquisa permitem inferir que o uso do método de caso, como técnica complementar de ensino, contribuiu com o desenvolvimento da aprendizagem superficial, pois ampliou o nível de desenvolvimento mais básico, além de ter auxiliado na ampliação de todos os níveis cognitivos de forma parcial e proporcionado a motivação nos estudantes.

Palavras chave: Método de caso. Desenvolvimento cognitivo e afetivo. Taxonomia de Bloom.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 19/7/2019. Pedido de Revisão em 28/10/2019. Resubmetido em 18/11/2019. Aceito em 19/11/2019 por Bruna Camargos Avelino (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A busca constante pela qualidade da educação impõe desafios diários aos docentes. Nesse contexto, a necessidade de adaptação é motivada por inúmeras questões, tais como programas impostos pelo Governo como ocorreu com a implantação da Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (Reuni), que ampliou o número de vagas na educação superior (Pavione, Avelino & De Souza Francisco, 2016), ou ainda, em função de mudanças propostas na legislação contábil, como aquelas ocorridas com as alterações da Lei nº 6.404/1964, definidas a partir das Leis n.ºs 11.638/2007 e 11.941/2009. Esses fatores demandaram dos docentes uma adaptação; o primeiro quanto à ampliação na quantidade de alunos em sala de aula; e o segundo, quanto à necessidade imediata de atualização sobre as novas exigências contábeis.

A qualidade do ensino está associada ao relacionamento estabelecido entre o docente, o discente e a estrutura institucional. Portanto, é imprescindível compreender como esses interagem para um melhor desenvolvimento do processo educacional (Souza Gil, Garcia, Lino & Gil, 2012). Neste sentido, reavaliar as estratégias utilizadas, buscando construir um ambiente motivador para a formação de nível superior, também é considerado um desafio para o docente (Souza Gil *et al.* 2012).

Almejando ampliar a qualidade da educação e o comprometimento dos estudantes, os docentes recorrem à utilização de estratégias de ensino que envolva ativamente estes estudantes no processo acadêmico (Guimarães, Severo, Nobrega, & Leone, 2019). Além de proporcionar a reflexão dos docentes sobre as metodologias empregadas, o uso de diferentes estratégias de ensino podem melhorar os níveis de compreensão sobre os conteúdos abordados (Carneiro, Portes & Cavalcante, 2014). Neste sentido, a metodologia utilizada é fator determinante para facilitar a aprendizagem, visto que os discentes têm disposição e são dedicados quando são motivados por uma técnica de ensino adequada, ou seja, aquela que desperte “a atenção e o interesse dos alunos pela disciplina”, estimulando o processo de aprendizagem (Morozini, Cambuzzi & Longo, 2007, p.97).

Outro ponto considerado importante e de grande relevância, no contexto da aprendizagem, é a análise dos estilos de aprendizagem de cada indivíduo, pois por meio dela é possível verificar capacidades de o estudante processar as informações (Butzke & Alberton, 2017). Essas capacidades, segundo os autores, são diversas e, portanto, esta percepção proporciona ao docente definir, de maneira apropriada, o método que utilizará. Portanto, torna-se proeminente reconhecer que, por existir a diversidade de estilos de aprendizagem, é essencial a utilização de diferentes técnicas de ensino, visto que as diferentes características do indivíduo justificam o uso de diferentes técnicas de ensinamento (Leal, Miranda & Casa Nova, 2017).

Dentre as técnicas de ensino disponíveis na literatura, destaca-se o método de caso. Trata-se de um estudo clínico de uma situação, utilizado para estimular o pensamento crítico, desenvolver habilidades de resolver problemas e concentrar a aprendizagem de uma área (Rios, 2011). É uma técnica que permite ao docente envolver a participação do estudante no processo de ensino, proporcionando que os discentes reflitam sobre um problema apresentado, desenvolvendo argumentos, avaliando a situação e propondo soluções (Leal, Medeiros & Ferreira, 2017).

Segundo Rama (1998), as técnicas que utilizam a resolução de problemas reais, podem oportunizar ao estudante uma experiência de aprendizagem mais rica do que as utilizadas nos modelos tradicionais. Esta estratégia tem como objetivo proporcionar ao estudante uma aproximação com uma situação real profissional; estimular a capacidade de análise diagnóstica; aprender a aplicar informações a situações reais; desenvolver a capacidade de trabalho em equipe; analisar problemas e propor soluções (Leal, Medeiros & Ferreira, 2017). Neste sentido, além de estimular o estudante a partir de técnicas complementares, também é necessário acompanhar o efeito do uso dessa técnica em seu desenvolvimento cognitivo e afetivo, uma vez que esses processos ocorrem no sujeito por meio de sua interação e experiência com o objeto de estudo (Pillate, & Rossato, 2018).

Diante desse cenário, considera-se que o uso complementar de técnicas de ensino ativas pode representar uma estratégia promissora para a manutenção do campo da Contabilidade no cenário acadêmico, além de auxiliar na preparação da didática do docente haja vista os desafios impostos pelo Reuni, pelas alterações recentes na legislação contábil e também pelas expectativas de uma nova geração de alunos. Neste sentido, este estudo buscou responder ao seguinte questionamento: **De que forma o uso do método de caso, como instrumento complementar ao método tradicional, influencia no nível de desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado pelos estudantes de contabilidade?**

Buscando-se responder a esse questionamento, avaliou-se a capacidade da técnica de método de caso influenciar nos níveis de desenvolvimento cognitivo (aprendizagem) e afetivo (motivação) atingido pelos estudantes de Contabilidade, à luz da Taxonomia de Bloom. Dessa forma, a investigação contribui com a prática educacional, indicando que é benéfica, para o ensino da Contabilidade, a utilização da técnica de método de caso como complemento à aula expositiva e à resolução de exercício, visto que proporciona um desenvolvimento cognitivo mais elevado e profundo nos estudantes, permitindo aos docentes utilizar esses dados como um instrumento de análise, diante dos objetivos educacionais que pretendem alcançar, e se sintam estimulados com as possibilidades, assim como os resultados encontrados demonstraram que o uso dessa metodologia ativa contribui com o processo de ensino e aprendizagem, possibilitando aos docentes refletir sobre sua prática.

Como contribuição teórica, destaca-se o resgate realizado acerca da formação da construção do conhecimento, evidenciando o Construtivismo como um formato que permite o desenvolvimento cognitivo do estudante e, conseqüentemente, a construção de conhecimento, demonstrando seu efeito por meio das avaliações realizadas. O estudo colaborou, também, com os estudantes, que, pela aplicação da técnica experimental, obtiveram um ambiente de aprendizagem com integração, trabalho em grupo, desenvolvimento da experiência de resolver problemas e tomar decisões, aperfeiçoando a comunicação, a realização de pesquisa e, principalmente, proporcionado um ambiente capaz de melhorar o desenvolvimento cognitivo, trazendo satisfação. A satisfação pode ser um indicador de qualidade. Nesse sentido, sua análise foi fundamental para compreender os processos que precisam ser melhorados, servindo de base para a gestão das Ifes rever os planos e propostas educacionais.

2. Referencial teórico

Baseando-se na teoria Cognitivista, quando se trata do estudo da aprendizagem, a preocupação centra-se em como o sujeito interage com o objeto de estudo por meio de sua estrutura mental (Moreira, 2011). Assim, o cognitivismo fundamenta-se nas suposições de que a aprendizagem atual depende da anterior, analisando como o sujeito processa as informações e atribui significado a elas (Lefrançois, 2016). Nesse sentido, o desenvolvimento é visto como resultado da interação dos processos de pensamento do sujeito com as ações externas (Piletti & Rossato, 2011). Assim, o conhecimento é compreendido a partir da cognição humana, como um processo de construção (Moreira, 2011).

O conhecimento é desenvolvido, por meio de mecanismos mentais utilizados pelo sujeito para traduzir o mundo, e por isso não pode ser transferido, pois é consequência da informação incorporada e assimilada pelo sujeito durante todas as etapas de sua vida (Piaget, 1970). Dentro desse contexto, torna-se relevante discorrer sobre a formação do conhecimento no sujeito, abordando questões, como o desenvolvimento cognitivo e afetivo dos estudantes; e apresentar uma forma de avaliação da aprendizagem decorrente da experiência dos sujeitos.

2.1 Formação do Conhecimento

O conhecimento é o resultado do confronto entre sujeito e objeto; assim “a função do sujeito é aprender sobre o objeto e a do objeto é ser apreensível e ser aprendido pelo sujeito” (Hessen, 2003, p. 20). Assim, analisando o conhecimento a partir do sujeito, o objeto pertence de forma transcendente a ele, pois é o sujeito que sofre alterações na sua função cognitiva, da qual emite uma imagem representativa das determinações do objeto (Hessen, 2003).

O conhecimento resulta da ação e interpretação. Assim, para conhecer um objeto, é necessário que o sujeito transforme esse objeto em conhecimento e capte seus mecanismos, para que possa assimilá-lo ou acomodá-lo, sendo construído por este sujeito (Piaget, 1970). Este conhecimento não é algo acabado, é constituído pelo sujeito por meio de sua interação com o meio físico e social. Desse modo, a aprendizagem só possui sentido se acontece por intermédio do movimento das estruturas da consciência (Becker, 1992). Assim, para o autor, a “educação deve ser um processo de construção do conhecimento” e, não, uma ideologia de transmissão (Becker, 1992, p. 10).

Nesse sentido, o conhecimento, a partir de uma linha construtivista, não é unicamente decorrente da inteligência (das estruturas cognitiva, afetiva e psicomotora), mas também das experiências vivenciadas pelo sujeito ao longo de sua vida. Logo, o conhecimento é construído pelo processo espontâneo (Piaget, 1970). Assim, a teoria do Desenvolvimento Cognitivo, criada por Piaget, é fundamental para compreender a aprendizagem (Moreira, 2011), visto que é fruto do que acontece no organismo do sujeito, como consequência da sua experiência (Lefrançois, 2016). Esta experiência também é considerada pela andragogia, que defende o princípio de que o professor deve considerar as experiências vivenciadas pelo aluno, pois são elas que relacionam o conhecimento com as situações reais, dando sentido aos objetos de estudo (Knowles, Holton & Swanson, 2012).

A aprendizagem é considerada ativa quando é realizada por meio de qualquer técnica que envolva o aluno, exigindo que este realize atividades significativas e reflita sobre o que está fazendo (Prince, 2004). Assim, considera-se que aprender é um processo integrado, composto pelo intelecto, pela afetividade e pelo sistema muscular, que proporciona ao sujeito da aprendizagem adquirir novos conhecimentos (Bordane, & Pereira, 2015). Sob a égide dessa visão, é necessário que a forma de avaliação da aprendizagem possibilite ao docente verificar o quanto o seu trabalho está sendo eficiente e ao aluno o nível de desenvolvimento cognitivo que se encontra (Luckesi, 2014).

2.2 Avaliação da aprendizagem

A avaliação da aprendizagem possibilita realizar diagnósticos do desenvolvimento do conhecimento e das dificuldades ocorridas, permitindo ao docente analisar o progresso do ensino, propondo ajustes em busca da qualidade do ensino (Lopes & Carvalho, 2017). O princípio geral da avaliação é verificar se os objetivos traçados e propostos foram atingidos, estando relacionada à avaliação do próprio trabalho do docente. Assim, ao avaliar os avanços e dificuldades dos estudantes, o docente realiza um diagnóstico de sua prática pedagógica (Haydt, 2011). Para a autora, esse mecanismo possibilita-lhe reavaliar e propor aperfeiçoamentos e, por este motivo, a avaliação é considerada como um instrumento que contribui para a melhoria da qualidade da aprendizagem e do ensino.

Analisando a avaliação pela ótica da psicologia Genética, de Piaget, compreende-se que a educação se desenvolve através das vivências e experiências dos estudantes, que é visto como um ser ativo e participativo na construção do seu conhecimento (Haydt, 2011). Nesse sentido, a unidade educacional é vista como um local privilegiado que desenvolve a construção de conhecimentos e valores. Seguindo essa linha, a avaliação deve ser visualizada como um processo constante que permite interpretar conhecimentos, habilidades e atitudes desenvolvidas pelos alunos (Barbosa, 2008).

Com base no exposto, é adequado utilizar modelos de avaliação, baseando-se em competências, cujo foco é o aluno. Nesse sentido, destaca-se a Taxonomia de Bloom – uma ferramenta metodológica que permite estabelecer os objetivos educacionais (Oliveira, Pontes & Marques, 2016). Essa taxonomia evidencia “em uma hierarquia da aprendizagem partindo de habilidades cognitivas mais simples, como o conhecimento memorizado, até as mais complexas, como o ato de analisar ou avaliar” (Oliveira, Pontes & Marques, 2016, p. 13).

2.3 Taxonomia de Bloom

A Taxonomia de Bloom é um instrumento criado para classificar o que se espera que o estudante aprenda, como resultado de uma instrução, possibilitando medir o objetivo educacional: a aprendizagem (Krathwohl, 2002). Este instrumento funciona como um plano de classificação dos resultados educacionais por meio da investigação das mudanças produzidas nos estudantes, como resultados de suas experiências educativas (Bloom Engelhart, Furst, Hill, & Krathwohl, 1977) (Bloom *et al.*, 1977). De acordo com os autores, a taxonomia apresenta como limites os objetivos: conhecimento, habilidades intelectuais e capacidade técnica intelectual, denominados “domínio cognitivo”. Além disso, contempla a afetividade, que está relacionada ao interesse individual (Bloom, Hastings & Madaus, 1971).

O desenvolvimento dos elementos referente ao domínio cognitivo reúne os objetivos educacionais em seis categorias: (1) conhecimento: capacidade de recordar ou reconhecer fatos, métodos e processos na forma semelhante a que foi aprendida, (2) compreensão: representa uma captação ou interpretação, a partir de conhecimentos anteriores, (3) aplicação: refere-se ao uso de abstrações em situações específicas ou concretas, recordadas da memória e aplicadas a uma circunstância., (4) análise: expressa a relação entre as ideias, comparando a informação, (5) síntese: reúne elementos e partes para formar um todo, constituindo um esquema que não estava claro ou presente, e (6) avaliação: formula juízo, concepções para determinados propósitos, a partir de critérios determinados ou sugeridos (Bloom *et al.*, 1977). A taxonomia sofreu uma revisão 45 anos após sua elaboração, passando a ser analisada por duas dimensões: o conhecimento e os processos cognitivos, ou seja, o conhecimento passa a ser relacionado com todos os elementos categorizados (Krathwohl & Anderson, 2010).

Nessa nova construção, os graus apresentados por Krathwohl (2002) se referem a: (1) lembrar, caracterizando o processo de recuperar conhecimentos relevantes contidos na memória de longo prazo; (2) entender, elaborando significado para as mensagens de instrução, por meio da interpretação, exemplificação, classificação, resumo, inferência, comparação e explicação; (3) aplicar, realizando ou utilizando um procedimento em determinada situação; (4) analisar, desmembrando o material em partes constituintes, para detectá-lo como as partes relacionadas que firmam uma estrutura geral ou representam um propósito; (5) sintetizar, fazer julgamentos embasados em critérios e padrões, por meio de verificação e crítica; (6) criar, juntar os elementos conhecidos para que formem um produto original.

A estrutura bidimensional da taxonomia revisada passou a ser explorada, por Anderson e Krathwohl (2001), a partir da associação entre as dimensões do processo cognitivo: (1) dimensão do conhecimento, (2) fatos, (3) conceitos, (4) processos e (5) meta-cognitivo) e o grau que o estudante considera que adquiriu de conhecimento – lembrar, entender, aplicar, analisar, avaliar ou criar.

Quanto ao domínio afetivo, os objetivos educacionais descrevem as mudanças relacionadas com interesse, atitudes e valores, enfatizando o sentimento e emoção, em um grau de aceitação ou rejeição, expressos como interesses (Bloom *et al.*, 1977). Assim, os objetivos educacionais resultantes desse domínio referem-se ao desenvolvimento de uma atitude de confiança — no poder da razão e métodos de experimentação e discussão; atitude autocrítica inteligente — relacionada com a própria expressão afetiva e comunicação escrita (Bloom *et al.* 1977) como também diz respeito aos sentimentos e direitos dos demais; posse de fontes profundas de sentimentos e afetos — manifestados por meio de seu contentamento e descontentamento; interesse pela leitura; e, por fim, capacidade de apreciação de uma música (Bloom *et al.*, 1977).

Essa internalização é a principal ferramenta de classificação, a qual apresenta um dualismo da mente-corpo, definida como um processo pelo qual o objeto de informação é transferido de um estado ou localização externo, para um interno (Morshead, 1965).

As categorias do domínio afetivo são descritas como níveis sucessivos, que, de acordo com Bloom *et al.* (1977), são representados pela: (1) receptividade: processo da receptividade do sujeito, a partir da tomada de consciência, ele sente um estímulo que atrai sua atenção, (2) resposta: refere-se à forma regular de responder ao seu consentimento, à disposição e à satisfação em responder, (3) valorização: Condição de sustentar, aceitar, ter preferência e compromisso por um valor, (4) organização: organização dos valores atribuídos a um sistema, e (5) caracterização: é o ponto em que o sujeito responde de forma muito coerente, caracterizado por um conjunto completo de valores, que o permite revisar novas evidências e modificar suas atitudes. O domínio afetivo é utilizado para analisar quando o indivíduo toma consciência dos estímulos recebidos e, a partir deles, inicia o comportamento afetivo, que é configurado segundo o contexto em que ocorre (Bloom *et al.*, 1977). Este domínio serviu de base para a verificação, nesta pesquisa, da satisfação (motivação) do estudante quanto às técnicas utilizadas. Uma vez que a motivação é responsável por despertar o interesse do estudante e o seu envolvimento (compromisso) com a aprendizagem, é preciso que o docente identifique estratégias apropriadas que proporcionem o aumento da motivação (Ames, 1990). Assim, o cenário de sala de aula pode ser estimulado por estratégias que proporcionem um aprimoramento de habilidades, valores e integração social dos estudantes (Parellada & Rufini, 2013).

A satisfação é tida como um instrumento capaz de avaliar a qualidade e a eficácia da educação, pois, esta informação contribui para que as universidades possam, por meio dessas medidas, melhorar seus serviços e, conseqüentemente, sua qualidade Hussain, Jabbar, Hussain, Rehman e Saghir (2014). A qualidade da educação é definida como um conjunto composto pelas atitudes desenvolvidas pelos estudantes, diante dos conteúdos apresentados e pelo compromisso dos estudantes e dos professores, incluindo a satisfação do estudante e o rendimento acadêmico (Bertolini, 2007). Além da satisfação de o estudante corroborar o seu bem-estar, a motivação pode proporcionar mudanças no ambiente de aprendizagem (Lens, Matos & Vansteenkiste, 2008). Dessa forma, a proposta deste estudo, quanto à satisfação, foi verificar se o método de caso possui potencial para motivar os estudantes.

2.4 Estudos anteriores

Santos, Gaspari e Marques (2016) realizaram um levantamento bibliométrico sobre estudos de metodologias de ensino em Contabilidade. Os achados indicam que os estudos na área da educação em Contabilidade ainda são embrionários, mas estão em ascensão. Os autores listam alguns métodos utilizados na área, como o método de caso e a aprendizagem baseada em problemas, além de indicar alguns autores e técnicas aplicáveis à Contabilidade.

A pesquisa ação realizada por Rios (2011) propôs aplicar a técnica de método de caso para o ensino da Contabilidade, na disciplina Análise das Demonstrações Contábeis, no curso de Ciências Contábeis, de uma instituição de ensino superior paulista, com o objetivo de verificar a contribuição do método para o ensino da Contabilidade. A aplicação do método ocorreu durante uma aula expositiva, na qual o docente apresentou o caso. Na aula seguinte, os estudantes debateram o caso no grande grupo e, na seqüência, foi realizada apresentação dos grupos em sala de aula. Posteriormente, foi realizada uma aula de avaliação, e os resultados foram apurados por meio da aplicação de um questionário e da aplicação de prova, que, segundo o autor, apontaram que o método contribuiu para o desenvolvimento de habilidades e confiança dos estudantes, por intermédio de sua participação mais ativa na aprendizagem (RIOS, 2011).

3. Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa destinou-se a aplicar uma técnica de ensino ativa – método de caso – complementarmente à aula expositiva e à resolução de exercício, a um mesmo grupo de alunos (intacto sem seleção), em uma turma de Ciências Contábeis, na disciplina Estrutura das Demonstrações Contábeis do 4ª semestre, durante o primeiro semestre de 2018, de uma Instituição Federal de Ensino Superior (Ifes), em função da acessibilidade à universidade. A turma pesquisada possuía um total de 42 estudantes matriculados, em que 35 participaram do experimento.

O estudo configura-se como um quase experimento, que é realizado para tratamentos com os mesmos sujeitos, analisando-os antes e depois da intervenção (Martins & Theóphilo, 2016). Nesta pesquisa, aplicou-se uma técnica experimental aos mesmos sujeitos, sem controlar as variáveis, que, de acordo com Campbell e Stanley (1963), é um procedimento de coleta de dados em que o investigador não tem o controle total sobre os estímulos experimentais e pode ser utilizado a um mesmo grupo.

O design a ser realizado durante o quase experimento utilizou, para observação dos dados, os níveis de desenvolvimento apresentados na Taxonomia de Bloom (domínio cognitivo e afetivo), analisados nas fases de pré-teste (após a aula expositiva, mais resolução de exercício) e pós-testes (após o uso do tratamento/técnica experimental). A aplicação do método de caso foi utilizado no ensino do conteúdo da Demonstração do Resultado (D.R), após aula expositiva sobre o assunto (conceitos, objetivos e estrutura), seguida de uma avaliação de conteúdo, por meio de um questionário. Posteriormente, o método de caso foi aplicado por meio de uma D.R com problemas estruturais, contendo um caso (real).

O método de caso é uma técnica que tem o foco na experiência, ou seja, se concentra em um caso específico, com a intenção de estimular a participação do aluno, pela análise e decisões propostas durante a ação, proporcionando o desenvolvimento das habilidades do aluno em analisar, julgar e tomar decisões (Hassler, 1950).

Quanto à avaliação, o desenvolvimento da aprendizagem (cognitivo) foi realizado em dois momentos: após a aula expositiva e resolução de exercício, para verificar o desenvolvimento cognitivo alcançado; e ao término da aplicação do método de caso, utilizada para identificar se o uso da técnica complementar influenciou no nível de desenvolvimento cognitivo alcançado, tendo base na Taxonomia de Bloom. Já a avaliação do Domínio afetivo aconteceu após a aplicação da técnica experimental para verificar a satisfação e a avaliação do estudante com cada técnica aplicada. Para avaliação dos dados, foram realizadas categorizações, de acordo com o domínio cognitivo e afetivo, apresentados por Bloom *et al.* (1977), para classificar e analisar o conteúdo apresentado nos questionários realizados, buscando-se entender o efeito no desempenho e na satisfação.

O quase experimento foi realizado por meio da utilização de uma técnica de ensino, utilizada de forma complementar a explicação do conteúdo trabalhado na aula expositiva mais a resolução de exercício, em uma turma com 42 estudantes matriculados. No entanto, cabe salientar que, para efeito desta pesquisa, foram considerados somente os 35 que participaram de todas as avaliações realizadas, tendo em vista a intenção de acompanhar o desenvolvimento cognitivo e afetivo dos estudantes.

Historicamente, a disciplina na qual foi aplicado o quase experimento possui alto índice de reprovação (em média, mais de 50%) e, conseqüentemente, apresenta estudantes que estão repetindo-a mais de uma vez. Desse modo, o número de desistências e ausências nas aulas é grande. Esse fator foi percebido nas avaliações realizadas, ocasião em que se constatou oscilação da quantidade de alunos participantes. Não houve resistência ou desconforto com a aplicação do quase experimento, pelo contrário, ao ficarem sabendo da proposta de aplicação, os estudantes foram receptivos e ficaram motivados.

A dinâmica para aplicar as avaliações, quanto ao desenvolvimento cognitivo, foi desenvolvida em dois momentos: após a realização da aula expositiva mais a resolução de exercícios, e após a aplicação da técnica, com a intenção de comparar os resultados obtidos através de uma técnica e outra.

Para identificar o nível de desenvolvimento cognitivo alcançado pelos estudantes, conforme indicado por Anderson e Krathwohl (2001), considerou-se que o estudante atingiu o nível desejável naquelas situações em que a resposta ao questionamento realizado foi elaborada de maneira correta e completa, independente das palavras utilizadas (ditas conforme professor/legislação). Quando o estudante respondeu em parte ao questionamento realizado, considerou-se que, parcialmente, atingiu determinado nível; e quando ele não respondeu ou respondeu de forma errada, considerou-se que ele não atingiu o nível desejado.

Para a realização das avaliações cognitiva e afetiva, foram elaborados instrumentos de análise, aplicados na forma de questionário, embasados na Taxonomia de Bloom, que serviram de base para a verificação dos resultados obtidos — os quais foram dispostos em tabelas, evidenciando os níveis de desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançados em cada momento e em cada técnica utilizada (aula expositiva + resolução de exercício e o método de caso).

A aplicação do método de caso foi desenvolvida em três etapas (Leal, Medeiros & Ferreira, 2017). A primeira etapa ocorreu a partir de um estudo individual por parte dos estudantes, que deviam fazer uma leitura inicial e atenta do caso, com intenção de se familiarizar com o conteúdo apresentado; na segunda, foi realizada uma leitura mais atenta, focada nos detalhes, analisando aqueles mais importantes, com a intenção de identificar o problema. Posteriormente, foram realizadas discussões em pequenos grupos, com o intuito de apurar a elaboração do caso. A partir desse momento, foram sugeridas bibliografias complementares, realizando-se uma troca de ideias com os estudantes, a partir de situações já vivenciadas ou estudadas; e, por fim, foi realizada uma apresentação dos grupos com propostas de solução, que foram debatidas em aula.

O roteiro seguido para aplicação do método de caso foi o indicado por Leal, Medeiros e Ferreira (2017): **(1) Planejamento** (ocorre antes da aula, este momento é destinado à escolha do caso e do material para leitura, à preparação da aula e do plano de ensino); **(2) Apresentação do caso** (disponibilização do material bibliográfico, separação dos grupos, análise do caso e busca de solução); **(3) Apresentação e discussão** (dos argumentos levantados); **(4) Conclusão** (finalização das discussões, avaliação da participação dos estudantes, aplicação de avaliação e autoavaliação do método bem como avaliação da aprendizagem, por meio de questionário).

Quanto ao objetivo do método, este foi trabalhar os conceitos, objetivos e a estrutura da Demonstração do Resultado, proporcionando ao aluno: entrar em contato com situações reais e possíveis em busca da solução de um problema; desenvolver a habilidade de trabalhar em equipe; e analisar problemas e propor soluções (Leal, Medeiros & Ferreira, 2017).

A proposta de aplicação da técnica de método de caso foi apresentada aos estudantes, por meio de *Power Point*, indicando seu conceito, benefícios, objetivo educacional, forma de aplicação e de avaliação, conforme as etapas demonstradas na Figura 1.

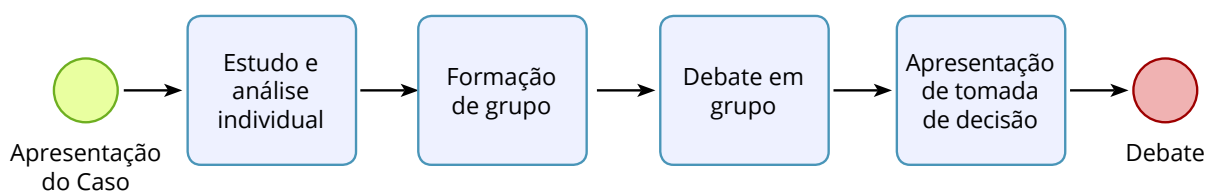


Figura 1. Etapas do Método de Caso

Fonte: elaboração própria, com base em Leal, Medeiros e Ferreira (2017).

As etapas ilustradas na Figura 1 evidenciam os passos de desenvolvimento do método de caso, detalhando sua aplicação, conforme proposto por Leal, Medeiros e Ferreira (2017). Desse modo, ao término da apresentação sobre a técnica, iniciou-se sua aplicação, por meio da entrega aos estudantes de uma Demonstração de Resultado real — a qual se apresentava de forma desestruturada e com um elemento faltante (um valor) —, para que o estudante calculasse o resultado, caracterizando a primeira etapa de desenvolvimento do método de caso. Foram utilizadas duas demonstrações de empresas conceituadas e populares do ramo de vestuário e acessórios. Cada estudante recebeu uma demonstração de forma aleatória e individual, contendo uma letra, por exemplo, Método de Caso (A) e deveria reestruturá-la e calcular o valor não informado.

No total, existiam 6 demonstrações diferentes, distribuídas aleatoriamente entre os estudantes, contendo a indicação de uma letra (A, B, C, D, E, F), para que, após a resolução individual, os estudantes formassem os grupos com base nesta informação. Foram formados 6 grupos, os quais debaterem e buscaram solucionar a questão solicitada, conforme uma das proposições utilizadas: “Análise a situação presente da empresa partindo da demonstração elaborada individualmente, e depois compare com uma nova situação, em que a despesa com vendas deva ser igual a zero”.

Com base no caso apresentado, cada grupo deveria realizar uma nova reestruturação da demonstração e comparar ambas as situações, buscando identificar quais seriam os reflexos dessa mudança nas demais contas da estrutura e realidade da empresa. Na sequência, deveriam debater sobre o reflexo das mudanças propostas e apresentar a tomada de decisão, indicando se a nova mudança deveria, ou não, ser realizada pela empresa. Cada grupo defendeu suas ideias, com base nos conceitos trabalhados, tendo sido promovido um intenso debate com toda turma. A aplicação recém-descrita, foi realizada em quatro aulas de 50 minutos cada.

4. Análise e discussão dos resultados

As avaliações realizadas para análise do desenvolvimento cognitivo e afetivo do método de caso foram realizadas por meio da aplicação de questionários, que serviram para identificar o nível alcançado pelos estudantes em cada momento avaliado e verificar se o uso da técnica foi capaz de influenciar o nível cognitivo e afetivo atingido pelos estudantes. Para a realização dessa análise, foi elaborado um instrumento de avaliação, contendo as questões que permitiram verificar cada nível proposto pela Taxonomia de Bloom, quanto ao Domínio Cognitivo, conforme a Tabela 1.

Tabela 1

Instrumento de Avaliação Cognitiva – D.R

Dimensão Cognitiva	Dimensão do conhecimento	
	Fatos e Termos	Conceitos (estrutura) e processos
Lembrar	Q1. Defina o que é o resultado líquido do período?	Q2. Descreve onde a empresa deve classificar a conta resultado da equivalência patrimonial na estrutura da Demonstração do Resultado?
Entender	Q1.1 Explique o que representa o resultado líquido do período para empresa?	Q2.2 Interprete: Caso a empresa tenha resultado negativo, qual o reflexo nos impostos sobre o lucro?
Aplicar	Q5. Elabore a Demonstração do Resultado.	Q5. Elabore a Demonstração do Resultado.
Analisar		Q3. Comparando os resultados da empresa nas etapas 1 e 2 da atividade individual e em grupo, identifique qual apresenta melhor situação e capacidade de crescimento
Sintetizar		Q.4 Proponha soluções para melhorar o resultado da empresa que teve o pior resultado do período.
Criar		Q3.1. Justifique a resposta da questão 3.

Fonte: elaboração própria, com base em Bloom *et al* (1977) e Krathwohl (2002).

Com base no instrumento descrito na Tabela 1, aplicou-se a avaliação cognitiva nos 35 estudantes que participaram das duas avaliações propostas no método de caso.

Na interrogação (Q.1), buscou-se verificar a lembrança de fatos e termos sobre a demonstração do resultado, identificando a capacidade de o estudante recordar os termos técnicos e seu significado para a contabilidade, conforme indicado por Bloom *et al.* (1977). Identificou-se que 20% dos estudantes alcançaram o nível “Lembrar” de forma completa e 80% de forma parcial. Logo, nenhum estudante deixou a questão em branco ou respondeu de maneira errada. Infere-se que os estudantes, de forma geral, conseguiram recordar o assunto estudado.

Ainda no nível “Lembrar”, na questão (Q.2), buscou-se identificar a compreensão dos estudantes quanto aos fatos específicos trabalhados na D.R, conforme recomendam Bloom *et al.* (1977), quanto ao conhecimento de conceitos, estruturas e processos. Esse questionamento revelou que 17,14% dos estudantes responderam de forma correta e completa a essa questão, 20% de maneira parcial; e 62,86% não alcançaram este nível, sugerindo maior dificuldade de compreensão dos conceitos, estruturas e processos trabalhados.

Quanto ao nível “Entender”, foi questionado, na sequência da questão (Q.1), quanto a fatos e termos, com a intenção de verificar se o estudante era capaz de explicar o que entendeu sobre o assunto solicitado. Neste nível, 48,57% dos estudantes responderam de forma completa, 22,86% atingiram parcialmente e 28,57% não alcançaram o nível “Entender”, sinalizando que a maioria dos estudantes, em parte ou de forma total, conseguiu entender os fatos e os termos trabalhados. Explorando ainda o nível entender quanto ao conhecimento de conceitos, estruturas e processos, foi solicitado aos estudantes que interpretassem o reflexo do resultado negativo nos impostos, conforme (Q.2.2). Deste questionamento, 85,71% estudantes atingiram o nível “Entender”, 11,43% parcialmente atingiram e apenas 2,86%, ou seja, um estudante não atingiu, apontando que o entendimento dos conceitos, estruturas e processos ocorreu de forma mais ampla do que aquele atingido pelos fatos e termos.

Quanto ao nível aplicar, foi solicitado que os estudantes elaborassem uma Demonstração do Resultado. Porém, como o exercício foi resolvido em aula, antes da entrega por parte dos estudantes, seu resultado não retrataria o desenvolvimento realizado pelo estudante, por este motivo não fez parte desta análise.

No nível “Analisar”, foram verificados, por meio da apreciação por parte dos estudantes, dois exercícios realizados pelo professor (como resolução de exercício), os quais apresentaram duas Demonstrações de Resultado, de dois anos consecutivos, de duas empresas distintas. Uma empresa apresentava lucro e a outra, prejuízo, com intenção de verificar a capacidade de os estudantes reconhecerem pressupostos explícitos, estrutura e funcionamento da D.R, portanto não havia uma única resposta correta. Solicitou-se aos estudantes, com base nestas demonstrações, que buscassem analisar qual delas possuía melhor situação e capacidade de crescimento, conforme (Q3). Apenas 2,86% dos estudantes analisaram a questão relacionando seus argumentos com os conceitos estudados, enquanto os demais 97,14% analisaram parcialmente a questão, expondo apenas a opinião, sem reconhecer pressupostos explícitos (por meio de análise dos dados, de maneira comparativa com a teoria, distinguindo formas e elementos de uma empresa para outra, etc.). Segundo Bloom *et al.* (1977), este nível permite identificar a compreensão dos fatos solicitados, apoiando-se nos fatos e normas, apresentando uma sustentação para sua resposta.

No nível “Sintetizar”, continuou-se trabalhando em cima das duas demonstrações utilizadas no exercício desenvolvido pelo professor, solicitando a elaboração de uma proposta para melhorar o resultado da empresa, conforme (Q.4). Nesta questão, a ideia foi verificar a habilidade do estudante para desenvolver argumentos que defendessem sua solução embasada nos conteúdos estudados. A intenção do questionamento foi verificar se o estudante conseguiria fazer justificativas (associações) com bases nas informações que tinha, por meio dos conteúdos estudados. O resultado apontou que 97,14% dos estudantes atingiram parcialmente o nível sintetizar”, em função de não desenvolver argumentos baseados nos conteúdos estudados, e 2,86% apresentaram uma resposta fora do contexto analisado (respostas sem argumento lógica/teórica), demonstrando a dificuldade relacionada a este nível, que requer, segundo Bloom *et al.* (1977), a realização de um exame dos fatos, por parte do aluno, apontando uma descrição prática, como a indicação de causa e efeitos para sua argumentação.

Para analisar o último nível, a capacidade de o estudante “Criar” a partir dos conceitos trabalhados, relacionando suas críticas às normas, solicitou-se aos estudantes que justificassem a resposta dada quanto à questão (Q.3) sobre qual empresa (do exercício da D.R) apresentava melhor situação e capacidade de crescimento, conforme (Q3.1). Nesse quesito, nenhum estudante apresentou justificativa ou argumento para defender sua resposta. Este degrau, proposto por Bloom *et al.* (1977), impõe que o estudante apresente um juízo pautado em argumentos particulares, desenvolvidos, anteriormente, em cada nível, defendendo uma proposta que contenha conceitos que recorda, entende, aplica e é capaz de sintetizar. Assim, o nível cognitivo atingido pelos estudantes na totalidade, com base na aula expositiva e resolução de exercícios, sobre o conteúdo da Demonstração de Resultado, apresenta-se na Figura 2.

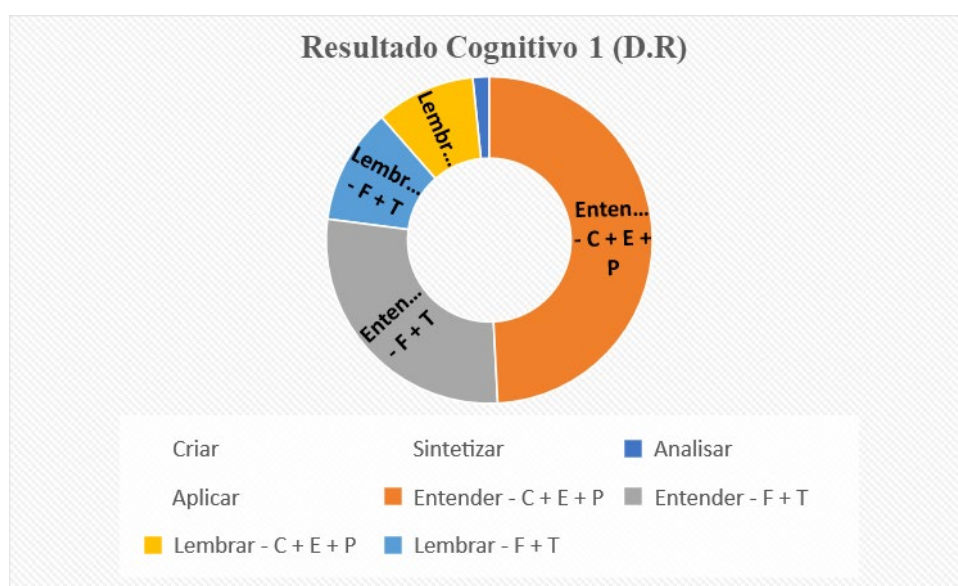


Figura 2. Avaliação Cognitiva - Aula expositiva + R. E - (D.R)

Fonte: dados da pesquisa.

Destaca-se, nesses resultados, que a maioria dos estudantes atingiu ou parcialmente atingiu o nível “Lembrar”, quando questionados com assuntos referentes a fatos e termos (F + T); já quando o assunto tratou de conceitos, estruturas e processos (C+ E+ P), 62,86% não atingiram este nível. Enquanto, no nível “Entender”, este resultado foi diferente, em ambos os casos, a maioria atingiu ou parcialmente o nível analisado. Percebe-se que nenhum estudante conseguiu, a partir dos conhecimentos desenvolvidos, atingir o nível “Criar” — o mais complexo e difícil de alcançar, segundo Bloom *et al.* (1977).

Quanto à análise de satisfação do estudante com a aula expositiva seguida da resolução de exercício sobre a D.R, elaborou-se um instrumento de avaliação, com base no domínio afetivo da Taxonomia de Bloom, conforme Tabela 2.

Tabela 2

Instrumento de Avaliação Afetivo – Aula expositiva + R.E - (D.R)

Níveis	Auto avaliação
Receber	Q2. Acredita que a aula expositiva mais a resolução de exercícios ajudaram a melhorar o entendimento do conteúdo? () Sim () Não
Responder	Q1. Atribua uma nota a aplicação da aula expositiva + Resolução de exercícios: () 5 - Muito satisfeito () 4- Satisfeito () 3 - Parcialmente satisfeito () 2- Insatisfeito () 0 -Totalmente Insatisfeito
Valorizar	Este item foi utilizado após a aplicação da técnica método de caso, com a intenção de verificar a preferência do estudante entre a aula expositiva + resolução de exercício ou o método de caso.
Organizar	Este item se refere a organizar as preferencias. Este elemento não foi utilizado no experimento.
Caracterizar	Q3. Gosta de participar de atividades em grupo? () Sim () Não

Fonte: elaboração própria, com base em Bloom *et al.* (1977).

Esses questionamentos foram utilizados com a intenção de compreender como o estudante recebeu e respondeu ao estímulo realizado a partir da estratégia de ensino, assim como possibilitou a compreensão de como o estudante organiza suas preferências e por meio do item “Caracterizar” pode identificar-se a modificação no seu comportamento.

Os resultados da autoavaliação (Q.2) revelaram que 100% dos estudantes acreditam que a aula expositiva mais a resolução de exercício ajudaram a compreender melhor o conteúdo sobre a D.R. Esse nível releva a consciência do estudante frente a uma situação em que, segundo Bloom *et al.* (1977), deva avaliar a característica do estímulo, percebendo-a como uma atividade concluída.

Quanto à satisfação, verificada no nível “Responder” (Q.1), 94,24% dos alunos ficaram satisfeitos com a forma de explanação do conteúdo e 5,71% parcialmente satisfeitos, indicando, conforme Bloom *et al.* (1977), a disposição apresentada pelos estudantes em participar da atividade determinada. Segundo Bertolini (2007), a satisfação pode indicar o compromisso do estudante frente ao seu aprendizado e influenciar no seu rendimento.

O elemento “Caracterizar” (Q.3), segundo Bloom *et al.* (1977), está associado à convicção do estudante frente a uma situação, nesse caso, utilizado para identificar o comportamento do estudante diante da sua participação em atividades de grupo. Esse nível revelou que 77,14% dos estudantes gostam de participar de atividades em grupo, contra 22,86% que disseram não gostar. A Figura 3 ilustra os resultados alcançados na totalidade, através da avaliação afetiva.



Figura 3. Avaliação Afetiva - Aula expositiva + R. E (D.R)

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados evidenciados na Figura 3 sintetizam as atitudes alcançadas e percebidas pelos estudantes frente ao estímulo realizado pela aula expositiva e resolução de exercício, para o estudo da demonstração do resultado, evidenciando que os estudantes acreditam na capacidade de a estratégia ajudar na compreensão do conteúdo. A maioria ficou satisfeita com a experiência, indicando que existiu comprometimento com a atividade, e 77,14% afirmam gostar de participar de atividades em grupo.

Quanto à segunda avaliação realizada após a aplicação do método de caso, as questões utilizadas para avaliar o desenvolvimento cognitivo foram iguais ou similares àquelas realizadas na avaliação anterior (Tabela 1). Nesse sentido, os resultados revelam que dos 35 estudantes que participaram do método de caso, quanto ao nível “Lembrar” de fatos e termos, 25,71% responderam à questão (Q1) de forma completa, atingindo, assim, o nível, enquanto 71,43% atingiram parcialmente e 2,86% não atingiram o nível. Esse resultado é próximo ao atingido pela aula expositiva mais a resolução de exercícios, que apontou terem lembrado de fatos e termos, de forma completa 20%, e, parcialmente, 80%.

Quanto aos conceitos, estruturas e processos, ainda no nível “Lembrar”, percebe-se que os resultados alcançados com a técnica foram mais significativos do que a avaliação anterior, pois 22,86% atingiram o nível e 74,29% parcialmente atingiram. Já, no caso anterior, esses resultados foram respectivamente, 17,14% e 20%, indicando que o uso da técnica, neste assunto e nível, influenciou o desenvolvimento cognitivo. Já os resultados verificados nos níveis “analisar”, “sintetizar” e “criar”, foram similares ao resultado avaliado após a aula expositiva mais a resolução de exercícios.

No momento em que os níveis analisar e sintetizar foram atingidos parcialmente por 97,14% dos estudantes, e o nível criar não foi alcançado por nenhum estudante. No entanto, houve variância entre um estudante que atingiu o nível “analisar” anteriormente e um que atingiu o “sintetizar” com o método de caso. Assim, demonstra-se o resultado do desenvolvimento cognitivo atingido na totalidade (Figura 4).

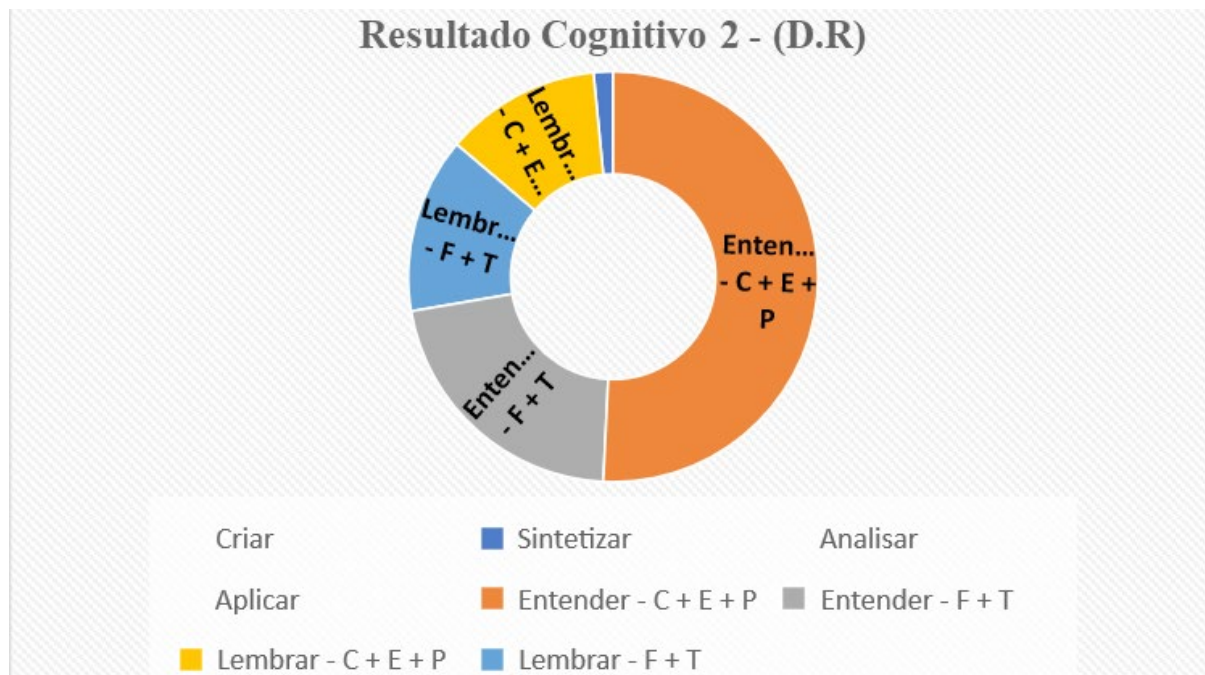


Figura 4. Avaliação Cognitiva - Método de Caso

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando-se o método de caso, técnica que foca na experiência e busca estimular a tomada de decisão, conforme indica Hassler (1950), percebe-se que o objetivo educacional foi atingido. Os estudantes experienciaram a realização de tomada de decisão, já que propuseram manter, ou não, a nova situação indicada pelo exercício proposto. Quanto ao desenvolvimento cognitivo, apesar de não terem atingido o nível de “Criar”, percebe-se que a técnica nos níveis “Lembrar e Entender” foi capaz de influenciar, positivamente, o desenvolvimento cognitivo dos estudantes, pois aumentou o percentual de estudantes que, nestes níveis, compreenderam melhor o conteúdo.

Desse contexto, infere-se que houve uma transformação na estrutura mental dos estudantes, conforme indica Piaget (1970), verificada pela comparação dos resultados da avaliação 1 com a 2, antes e após a aplicação do método de caso, quanto à evolução dos estudantes que utilizaram da memória (adquirida na aula expositiva ou antes) para construir um conceito (atingir o nível entender).

Assim, segundo Piaget (1970), nesses casos, os estudantes estão assimilando conhecimento, pois se utilizam dos conhecimentos prévios para construir novas estruturas, permitindo apontar, em virtude da avaliação inicial realizada quanto ao nível “Entender”, que os estudantes, neste elemento, precisaram acomodar novos conhecimentos, os quais não existiam anteriormente, portanto realizaram uma transformação na sua estrutura cognitiva.

A análise quanto à satisfação dos estudantes com a aplicação do método de caso foi verificada por meio dos questionamentos realizados na autoavaliação, buscando identificar as atitudes desenvolvidas, com base na Taxonomia de Bloom, conforme Tabela 3.

Tabela 3

Instrumento de Avaliação Afetiva - Método de Caso

Níveis	Questionamentos
Receber	Q2. Acredita que o método de caso ajudou a melhorar o entendimento do conteúdo? () Sim () Não
Responder	Q1. Atribua uma nota a aplicação do método de caso: () 5 - Muito satisfeito () 4 - Satisfeito () 3 - Parcialmente satisfeito () 2 - Insatisfeito () 0- Totalmente Insatisfeito
Valorizar	Q4. Qual técnica aplicada você tem preferência? () Aula expositiva + Resolução de exercício () Método de caso () Não tenho preferência
Organizar	Não utilizado nesta pesquisa.
Caracterizar	Q3. Gostou de participar da atividade em grupo, considerando a troca de ideias e colaboração dos colegas? () Sim () Não

Fonte: elaborado com base em Bloom *et al* (1977).

Esses questionamentos tinham a intenção de analisar como o estudante recebeu o estímulo realizado por meio do Método de Caso (Q.1), respondeu a ele (Q.2), valorizou suas preferências (Q.4) e modificou, ou não, sua atitude (Q.3) frente à participação em uma atividade de grupo. Para tal, o instrumento proporcionou analisar se o estudante que disse não gostar de participar deste tipo de atividade revisou as evidências, tais como os benefícios da técnica, e, também, modificou suas atitudes, passando a gostar.

Os resultados do domínio afetivo revelaram, quanto ao nível “Receber” (Q.2), que 100% dos estudantes acreditaram que o método de caso ajudou a compreender melhor o conteúdo sobre a demonstração do resultado, assim como ocorreu na avaliação para aula expositiva e resolução de exercício. O mesmo se pode dizer da satisfação. Os resultados obtidos são idênticos aos alcançados pela aula expositiva e resolução de exercícios da D.R, visto que 94,29% ficaram satisfeitos com a técnica e 5,71% parcialmente satisfeitos (Q.1).

Já, na avaliação quanto à caracterização (Q.3), percebe-se uma leve mudança de atitude dos estudantes, pois 88,57% afirmaram ter gostado de participar da atividade contra 11,43% que não gostaram. Anteriormente, na autoavaliação realizada após a aula expositiva e resolução de exercícios, esses resultados foram, respectivamente, 77,14% e 22,86%, evidenciando que, após participarem de uma atividade em grupos, alguns estudantes modificaram suas atitudes, passando a gostar da estratégia.

Quando questionados a respeito da preferência (Q.4) entre a aula expositiva, acompanhada da resolução de exercício, e o método de caso, os estudantes que atingiram o nível “Valorizar” foram aqueles que tiveram a preferência pelo método de caso, logo 42,86% dos estudantes, enquanto 8,57% atingiram parcialmente o nível, pois apontaram ter gostado das duas técnicas de formas iguais, e 48,57% indicaram a preferência pelo método tradicional.

Diante da análise do domínio afetivo, é possível concluir que os estudantes ficaram satisfeitos com a técnica, indicando que o método de caso pode ser uma estratégia motivadora para os estudantes, já que proporcionou satisfação. Esse resultado é compatível com o estudo de Rios (2011), que utilizou o método de caso na disciplina Análise das Demonstrações Contábeis, revelando que a técnica contribui com o desenvolvimento e motivação dos estudantes, tornando-os mais ativos e responsáveis pela aprendizagem.

Além desses fatores, os apontamentos de Hassler (1950) indicam a necessidade de os estudantes trabalharem com dados incompletos, como os apresentados no método de caso, pois, na vida profissional, eles enfrentam situações em que necessitam analisar atentamente informações que podem estar incompletas. Por esses motivos, segundo o autor, os estudantes acabam aceitando, este tipo de técnica.

5. Considerações finais

O desenvolvimento do conhecimento é defendido por Piaget (1954) como sendo resultado da inteligência, da consciência do sujeito, construído a partir da sua interação com o objeto de estudo, mediante a utilização de esquemas. Esses esquemas, segundo o autor, utilizam estruturas já existentes, proporcionando assimilação do conteúdo, ou criam novas estruturas para interpretar e acomodar uma nova informação. Nesse sentido, o conhecimento é resultado de uma transformação sofrida na consciência do sujeito, diante das experiências vivenciadas por ele. Assim, segundo Becker (1992), o processo educacional deve ser direcionado por meio de processo espontâneo que possibilite essa construção. Dessa forma, considerando que a aprendizagem é vista como uma condição que possibilita a construção de significados, cabe ao docente adotar estratégias que influenciem e proporcionem esta construção (Moreira, 2011). Essas estratégias, por consequência, representam o caminho que o docente utilizará para auxiliar no desenvolvimento intelectual dos estudantes. Portanto, torna-se necessário variá-lo para beneficiar os diversos estilos de aprendizagem.

Assim, analisar o processo de desenvolvimento cognitivo dos estudantes, considerando que o conhecimento é construído, contribui com o processo de ensino e aprendizagem, pois permite ao educador se posicionar como um orientador, que busca encontrar instrumentos que facilitem o processo, estimulando e motivando os estudantes. Esta percepção construtivista proporciona a compreensão dos fatores que influenciam a aprendizagem, assim como, por meio das avaliações cognitivas e afetivas, permite a identificação das dificuldades encontradas no processo e possibilita ao docente rever suas estratégias de ensino e melhorá-las.

Esta pesquisa analisou o desempenho cognitivo alcançado pelos estudantes com a aplicação da técnica de ensino do método de caso. Os achados indicam que a referida técnica, como estratégia complementar, foi capaz de influenciar os níveis de desenvolvimento cognitivo e afetivo alcançado pelos estudantes, não conseguindo proporcionar o alcance na totalidade dos níveis mais complexos (analisar, sintetizar e criar), mas influenciando, significativamente, a aprendizagem dos níveis mais básicos (lembrar, entender). Para classificar as respostas emitidas de forma parcial pelos estudantes, considerou-se que estes atingiram parcialmente os níveis investigados quando responderam em parte as questões, e esse resultado sofreu forte influência no desenvolvimento cognitivo em todos os níveis analisados neste estudo (ampliação no percentual atingido).

Analisando as atitudes desenvolvidas, verificadas pela dimensão afetiva constante na Taxonomia de Bloom, buscou-se compreender a motivação dos estudantes com a aplicação do método de caso. Os resultados encontrados indicam que, de forma geral, os estudantes ficaram satisfeitos com todas as técnicas aplicadas (aula expositiva + resolução de exercício e o método de caso), o que revela que, de forma geral, a aplicação do método de caso é considerada como motivadora pelos discentes. Outras atitudes desenvolvidas pelos estudantes foram o comprometimento com as tarefas propostas, a colaboração, o respeito, a flexibilidade na distribuição de tarefas, o interesse pelas atividades e a troca de experiências. Esse resultado é semelhante ao encontrado Leal e Oliveira (2018), que concluíram que o método de caso contribui com a aprendizagem, com o trabalho em equipe, com a reflexão e a análise crítica.

Assim, os dados levantados nesta pesquisa permitem inferir que o uso do método de caso, como técnica complementar de ensino, contribuiu com o desenvolvimento da aprendizagem superficial, pois ampliou o nível de desenvolvimento mais básico, além de auxiliar na ampliação de todos os níveis cognitivos de forma parcial e proporcionar a motivação nos estudantes.

Este estudo foi desenvolvido considerando que o conhecimento é construído por meio das experiências vivenciadas pelo sujeito e da experimentação de uma técnica de ensino específica; propôs-se avaliar a capacidade de tal técnica influenciar o nível de desempenho cognitivo alcançado pelos estudantes. Os resultados indicam que as experiências proporcionadas auxiliaram na construção dos conhecimentos desenvolvidos, conforme dados encontrados nas avaliações realizadas com base na Taxonomia de Bloom.

Os achados sugerem que o uso do método de caso, como complemento à aula expositiva e à resolução de exercício, é benéfico para o processo de aprendizagem, visto que proporciona um desenvolvimento cognitivo mais elevado nos estudantes, permitindo aos docentes utilizarem esses dados como um instrumento de análise, diante dos objetivos educacionais que pretendem alcançar, e se sintam estimulados com as possibilidades. Assim, conclui-se que o uso do método de caso contribui com o processo de ensino e aprendizagem. O estudo colaborou, também, com os estudantes, que, por intermédio da aplicação de uma técnica ativa, obtiveram um ambiente de aprendizagem com integração, trabalho em grupo, desenvolvimento da experiência de resolver problemas e tomar decisões, aperfeiçoando a comunicação, a realização de pesquisa, e principalmente, proporcionado um ambiente capaz de melhorar o desenvolvimento cognitivo, trazendo satisfação. A satisfação pode ser um indicador de qualidade. Nesse sentido, sua análise foi fundamental para compreender os processos que precisam ser melhorados, servindo de base para a gestão das Ifes rever os planos e propostas educacionais.

As limitações desta pesquisa estão relacionadas ao fato de ter sido realizada em apenas uma turma, sem poder comparar seus resultados com outra que não sofresse a influência das técnicas aplicadas, permitindo verificar o desenvolvimento proporcionado em ambos os casos. Outro fator limitante foi o tamanho da amostra, que, por se tratar de apenas uma turma, não permite que os dados encontrados sejam generalizados. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação de um experimento utilizando uma técnica complementar em uma turma e em outra não, e em uma instituição pública e outra privada, para que o efeito do desenvolvimento cognitivo e afetivo possa ser comparado entre as turmas e as Instituições. Outra sugestão é realizar a identificação dos estilos de aprendizagem dos estudantes, permitindo realizar uma seleção de técnicas de ensino condizentes (direcionadas) com a forma de aprender dos estudantes.

Referências

- Ames, C. (1990). Motivation: What teachers need to know. *Teachers college record*, 91(3), 409-421. DOI 0161-4681/90/9103/409\$1.25/0
- Anderson, L. W., & Krathwohl, D. R. (2001). *A taxonomy for learning, teaching, and assessing: a revision of Bloom's taxonomy of educational objectives*. New York: Longman.
- Barbosa, J. R. A. (2008). A avaliação da aprendizagem como processo interativo: um desafio para o educador. *Democratizar*, II(1). Recuperado de <http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/progesus/files/2011/04/BARBOSA-JRA.-Avalia%25C3%25A7%25C3%25A3o-da-aprendizagem-como-processo-interativo.pdf>
- Becker, F. (1992). O que é construtivismo. *Revista de educação AEC*, 21(83), 7-15. DOI UFRGS – PEAD 2009/1
- Bertolin, J. C. G. (2007). Indicadores em nível de sistema para avaliar o desenvolvimento e a qualidade da educação superior brasileira. *Avaliação, Campinas*, 12(2), 309-331. DOI: doi.org/10.1590/S1414-40772007000200007
- Bloom, B. S., Engelhart, M. D., Furst, E. J., Hill, W. H., & Krathwohl, D. R. (1977). *Taxonomía de los objetivos de la educación*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Bloom, B. S., Hastings, J. T., & Madaus, G. F. (1971). *Handbook on formative and sommativ evaluation of student learning*. New York: McGraw-Hill.
- Bordane, J. D., & Pereira, A. M. (2015). *Estratégias de ensino-aprendizagem*. 33º ed. Petrópolis: Vozes.
- BRASIL, C. D. V. M. (2007). Lei Nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei, (6.404/1964).

- BRASIL, A. G. D. U., & da União, C. G. (2009). Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários.
- Butzke, M. A., & Alberton, A. (2017). Estilos de aprendizagem e jogos de empresa: a percepção discente sobre estratégia de ensino e ambiente de aprendizagem. *REGE-Revista de Gestão*, 24(1), 72-84. DOI:<https://doi.org/10.1016/j.rege.2016.10.003>
- Campbell, D. T., & Stanley, J. C. (1963). *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research on Teaching*. Palo Alto London: Rand McNally & Company.
- Carneiro, I. M. S. P., Portes, L. F., & Cavalcante, M. M. D. (2014). O ensinar e o aprender de professores no contexto da educação profissional e tecnológica. *Práxis Educacional*, 10(17), 289-313. Recuperado de <http://periodicos2.uesb.br/index.php/praxis/article/view/791>
- Guimarães, J. C. F., Severo, E. A., Nobrega, K. C., & Leone, N. M. C. P. G. (2019). A influência da inovação no ensino, qualidade e comprometimento sobre a retenção de alunos no ensino superior. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 12(1), 249-269. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2019v12n1p249>
- Haydt, R. C. C. (2011). *Curso de didática geral*. São Paulo: Ática.
- Hassler, R. H. (1950). The case method of teaching accounting. *The Accounting Review*, 25(2), 170-172. DOI: <https://www.jstor.org/stable/240255>
- Hessen, J. (2003). *Teoria do conhecimento*. Tradução de João Vergílio Gallerani Cuter. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes.
- Hussain, S., Jabbar, M., Hussain, Z., Rehman, Z., & Saghir, A. (2014). The Students' Satisfaction in Higher Education and its Important Factors: A Comparative Study between Punjab and AJ&K, Pakistan. *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, 7(1), 4343-4348. DOI:10.19026/rjaset.7.806
- Krathwohl, D. R. (2002). A revision of Bloom's taxonomy: An overview. *Theory into practice*, 41(4), 212-218. DOI: https://doi.org/10.1207/s15430421tip4104_2
- Krathwohl, D. R., & Anderson, L. W. M. C. (2010). Wittrock and the revision of Bloom's Taxonomy. *Educational psychologist*, 45(1), 64-65. DOI:<https://doi.org/10.1080/00461520903433562>
- Knowles, M. S., Holton III, E. F., & Swanson, R. A. (2012). *The adult learner*. Routledge.
- Leal, E. A., Medeiros, C. R. O., & Ferreira, L. V. (2017). In: *O uso do método do caso de ensino na educação na área de negócios*. Leal, E. A., Miranda, G. J., & Casa Nova, S. P. C. Revolucionando a sala de aula: como envolver o estudante aplicando as técnicas de metodologias ativas de aprendizagem. São Paulo: Atlas, 93-104.
- Leal, E. A., Miranda, G. J., & Casa Nova, S. P. C. (2017). *Revolucionando a sala de aula: como envolver o estudante aplicando as técnicas de metodologias ativas de aprendizagem*. São Paulo: Atlas.
- Leal, E. A., & Oliveira, R. L. (2018). O método de estudo de caso aplicado no ensino em cursos de pós-graduação em ciências contábeis. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(35), 69-87. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n35p69>
- Lefrançois, G. R. (2016). Teorias da aprendizagem: o que o professor disse. Tradução Solange A. Visconte. São Paulo: Cengage Learning.
- Lens, W., Matos, L., & Vansteenkiste, M. (2008). Professores como fontes de motivação dos alunos: o quê e o porquê da aprendizagem do aluno. *Educação*, 31(1), 17-20. Recuperado de <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/faced/article/view/2752/2100>

- Lopes, E. S., & Carvalho, A. C. F. (2017). Avaliação da Aprendizagem: um Desafio para o Docente. *Id on Line Revista de Psicologia*, 10(33), 304-319. Recuperado de ISSN 1981-1179 Edição eletrônica em <http://idonline.emnuvens.com.br/id>
- Luckesi, C. C. (2014). *Avaliação da aprendizagem escolar: estudos e proposições*. São Paulo: Cortez.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (3 ed.), São Paulo: Atlas.
- Moreira, M. A. (2011). *Teorias da aprendizagem*. (2 ed.) São Paulo: EPU.
- Morshead, R. W. (1965). Taxonomy of educational objectives Handbook II: Affective domain. *Studies in Philosophy and Education*, 4(1), 164-170. DOI:<https://doi.org/10.1007/BF00373956>.
- Morozini, J. F., Cambuzzi, D., & Longo, L. (2007). Fatores que influenciam o processo de ensino-aprendizagem no curso de Ciências Contábeis do ponto de vista acadêmico. *Revista Capital Científico*, 5(1), 87-102. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/32984/fatores-que-influenciam-o-processo-de-ensino-aprendizagem-no-curso-de-ciencias-contabeis-do-ponto-de-vista-academico/i/pt-br>
- Oliveira, A. S. B., Pontes, J. N. A. & Marques, M. A. (2016). O Uso da Taxonomia de Bloom no Contexto da Avaliação por Competência. *Revista Pleiade*, 10(20), 12-22. Recuperado de <https://pleiade.uniamerica.br/index.php/pleiade/issue/view/46>
- Parellada, I. L., & Rufini, S. E. (2013). O uso do computador como estratégia educacional: relações com a motivação e aprendizado de alunos do ensino fundamental. *Psicologia: Reflexão e crítica*, 26(4), 743-751. DOI:<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-79722013000400015>.
- Pavione, S. N. C. S., Avelino, B. C., & De Souza Francisco, J. R. (2016). Fatores que influenciam o Processo de Ensino-Aprendizagem sob a Perspectiva de Estudantes do Curso de Ciências Contábeis: Análise em uma Instituição de Ensino Superior de Minas Gerais. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 10(2), 196-219. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v10i2.1371>
- Piaget, J. A. (1954). *The Construction of Reality in the Child*. Translated by Margaret Cook. Basic Books.
- Piaget, J. A. (1970). *Psicologia e pedagogia: a resposta do grande psicólogo aos problemas do ensino*. São Paulo: Forense.
- Piletti, N., & Rossato, S. M. (2011). *Psicologia da Aprendizagem: da teoria do condicionamento ao construtivismo*. São Paulo: Contexto.
- Prince, M. (2004). Does active learning work? A review of the research. *Journal of engineering education*, 93(3), 223-231. <https://doi.org/10.1002/j.2168-9830.2004.tb00809.x>
- Rama, D. V. (1998). *Learning by doing: Concepts and models for service-learning in accounting*. Stylus Publishing, LLC.
- Rios, R. P. (2011). *Aplicação do método de casos no curso de Ciências Contábeis: um estudo empírico* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo), 209.
- Santos, L. A. F.; Gaspari, S. S. L. C.; Marques, M. S. Pesquisa Bibliométrica sobre os métodos de ensino em Contabilidade. *Caderno de Administração*, v. 24, n. 2, p. 60-71, 2016. Recuperado de <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/CadAdm/issue/view/1207>
- Souza Gil, E., Garcia, E. Y. A, Lino, F. M. A, & Gil, J. L. V. (2012). Estratégias de ensino e motivação de estudantes no ensino superior. *Vita et Sanitas*, 6(1), 57-81. Recuperado de <http://www.fug.edu.br/revista/index.php/VitaetSanitas/article/view/51>

Influência do desempenho acadêmico na percepção de justiça acadêmica no ambiente de aprendizagem

Karla Luisa Costa Sabino

<https://orcid.org/0000-0003-3037-4014> | E-mail: karla.costa@unifal-mg.edu.br

Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

<https://orcid.org/0000-0003-2522-3035> | E-mail: jvac@face.ufmg.br

Romualdo Douglas Colauto

<https://orcid.org/0000-0003-3589-9389> | E-mail: rdcolauto.ufpr@gmail.com

José Roberto de Souza Francisco

<https://orcid.org/0000-0002-1880-5304> | E-mail: jroberto@face.ufmg.br

Resumo

Objetivo: Buscar evidências que permitam identificar a relação existente entre o desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis e sua percepção de justiça acadêmica, segregadas nas dimensões distributiva, procedimental e interacional.

Método: Consiste em uma abordagem qualitativa e quantitativa, que teve como amostra 534 alunos de graduação de Ciências Contábeis de nove universidades federais mineiras. Para abordagem quantitativa, foram aplicados questionários que buscaram captar a percepção de justiça em suas três dimensões (justiças distributiva, procedimental e interacional, como variáveis dependentes), o desempenho acadêmico (variável explicativa) e oito variáveis de controle. Para abordagem qualitativa foram realizadas entrevistas.

Resultados: As análises quantitativas indicam que das nove variáveis testadas, apenas três se mostraram estatisticamente significativas: a variável gênero para a justiça procedimental, a variável turno para justificações procedimental e interacional e a variável reprovação para todas as três dimensões de justiça. Em termos qualitativos, os achados mostram que os alunos associam a justiça no ambiente de aprendizagem, de maneira geral, principalmente à figura do professor.

Contribuições: O estudo contribui para a literatura no sentido de identificar como se dá o ambiente acadêmico pela ótica dos alunos, no que tange à sua percepção de justiça, concluindo que o relacionamento com o professor influencia a sua percepção de justiça.

Palavras-Chave: Justiça no Ambiente de Aprendizagem. Ciências Contábeis. Universidades Federais.

Os autores agradecem o apoio do CNPq, que financiou as pesquisas nas quais o texto se baseia.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 20/8/2019. Pedido de Revisão em 30/9/2019. Resubmetido em 9/11/2019. Aceito em 30/11/2019 por Prof^a. Dra. Iracema R. B. Neves (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A percepção de justiça se relaciona ao comportamento que o indivíduo tem com o grupo a que pertence. Sua importância social ganhou força quando passou a ser estudada como um campo autônomo da Psicologia Social (Assmar, Ferreira & Souto, 2005). No âmbito das organizações, o termo Justiça Organizacional foi inicialmente proposto por Greenberg e Tyler em 1987, sugerindo que a pesquisa acerca da justiça organizacional poderia explicar muitas variáveis ao que se refere ao comportamento dos funcionários dentro das organizações.

Embora o conceito de justiça tenha sido mais recorrentemente tratado em organizações empresariais, o constructo também pode ser empregado para verificar a percepção de justiça do estudante em relação ao professor e à instituição a qual pertencem (Rego, 2001; Chory-Assad, 2002 & Simil, 2016). Kovačević, Zunić e Mihailović (2013) relacionaram a justiça organizacional com a justiça percebida em um ambiente não organizacional (escola e universidade). A percepção de justiça, tanto em ambiente organizacional, quanto em um ambiente não organizacional, está relacionada a trabalhos desenvolvidos por um indivíduo. Além disso, diversos estudos surgiram no âmbito da educação, investigando a percepção de justiça de alunos no ensino fundamental, médio e superior (Chory-Assad, 2002; Pereira, 2004; Peter, Kloeckner, Dalbert e Radant, 2012; Kovačević *et al.*, 2013 & Simil, 2016).

Chory-Assad e Paulsel (2004) interpretam a justiça no ambiente de aprendizagem como a avaliação dos processos e resultados de desempenho que ocorrem no contexto instrucional. De acordo com Kovačević *et al.* (2013), a justiça organizacional em ambiente de aprendizagem presume-se na relação entre a percepção de justiça e o desempenho nas instituições de ensino. Assim, estudos recentes têm se dedicado a analisar a relação entre a percepção de justiça e o desempenho acadêmico. Kovačević *et al.* (2013) constataram associação positiva entre o sentimento de justiça e o desempenho acadêmico de estudantes da disciplina Psicologia da Faculdade de Ciências Organizacionais da Universidade de Belgrado, na Sérvia. Tal fato levou os autores a destacarem que esta relação é diretamente proporcional, demonstrando que os alunos tendem a relacionar desempenhos satisfatórios como mais justos e desempenhos insatisfatórios como menos justos ou injustos.

A importância de estudar a percepção de justiça de acadêmicos do curso de Ciências Contábeis está no aumento significativo nos cursos ofertados nos últimos anos. Segundo informações disponibilizadas pelo Ministério da Educação [MEC] (2017), existem 1.700 cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil em atividade, nas modalidades “presencial” e a “distância”. O grande número de cursos disponíveis se deve principalmente à demanda do mercado por profissionais capacitados. Neste sentido, torna-se necessária a apresentação de propostas que reforcem a qualidade potencial e percebida do curso, com as possibilidades de melhora na formação intra e interpessoal do profissional da contabilidade com a vivência social na universidade.

Apostolou, Dorminey, Hassell e Rebele (2017) ressaltaram que a profissão contábil tem uma tradição de discutir mudanças nos processos educacionais, com o objetivo de capacitar os contadores para atuarem como profissionais. Assim, cabe às instituições de ensino zelar pela melhoria na qualidade do ensino, considerando aspectos que transcendem a composição curricular e estruturas físicas das instituições.

A inquietação da investigação está voltada, especialmente, para a percepção de estudantes de graduação. Portanto, o estudo responde à seguinte questão de pesquisa: **Qual a relação entre o desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis e sua percepção de justiça no ambiente de aprendizagem?** Consequentemente, o objetivo da pesquisa consiste em buscar evidências que permitam identificar a relação entre desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis e sua percepção de justiça.

Sabe-se que o curso de graduação representa experiência ímpar de alunos com o ambiente de formação profissional, em que diferentes tipos de pessoas dividem o mesmo espaço e o tratamento interpessoal ganha significados muito particulares. O conhecimento da relação entre desempenho acadêmico e justiça auxilia as escolas a compreenderem as interações entre os alunos, professores e o curso. A percepção de justiça afeta, entre outros fatores, o desempenho de indivíduos. Assim, no ambiente de aprendizagem, o desempenho acadêmico pode estar atrelado às percepções de justiça que o aluno tem em relação a seus professores e à instituição a que pertencem (Peter *et al.*, 2012; Kovačević *et al.*, 2013). Por isso, entender a maneira como o desempenho acadêmico é afetado se torna extremamente relevante para melhorar o processo de ensino-aprendizagem.

A compreensão do que pode ser considerado justo, ou não, nas universidades, a partir do ponto de vista do estudante representa uma das importantes contribuições teóricas desse estudo. O entendimento de como se processa essa relação no ambiente de aprendizagem ajuda na gestão dos cursos de Ciências Contábeis, em especial, pela possibilidade de direcionar ações que estimulem as dimensões da eficácia que o bom relacionamento entre alunos e professores pode propiciar ao aprendizado, como, por exemplo: discussão de formas de avaliação e clareza dos critérios adotados na avaliação de atividades de formação acadêmica.

2. Justiça acadêmica e desenvolvimento das hipóteses

Homans (1961) pressupôs que os indivíduos esperam que as trocas sociais sejam justas e que as recompensas de um indivíduo sejam proporcionais aos custos e às recompensas do parceiro, refletindo na relação inversa, na qual os lucros possam ser proporcionais aos investimentos realizados. Posteriormente, Adams (1965) propôs a teoria da Equidade. Para fundamentar sua teoria, o autor baseou-se no conceito de Justiça Distributiva, de Homans (1961). Adams (1965) assume que o critério fundamental de justiça está relacionado à norma da equidade ou proporcionalidade. Segundo o autor, uma situação é equitativa ou justa quando os indivíduos recebem recompensas na proporção de suas contribuições. A equidade entre empregado e empregador não é geralmente percebida somente como uma troca de valores monetários.

O conceito de Justiça Distributiva, proposto por Homans (1961), baseia-se na ideia de que as trocas sociais sejam justas e os lucros recebidos sejam proporcionais aos investimentos realizados. Vários estudos foram baseados a partir deste conceito (Walster, Berscheid & Walster, 1973; Leventhal, 1980; Greenberg, 1990), originando um conjunto de pesquisas que criaram a ideia de que a equidade fosse vista como a única forma de Justiça Distributiva.

O estudo de Adams (1965) que apresenta a teoria da Iniquidade, tendo como uma de suas premissas o conceito de Justiça Distributiva, de Homans (1961), foi o marco da teoria original sobre justiça. Esse entendimento provocou diversas críticas por parte de estudiosos que questionaram a equidade como único princípio de justiça (Deutsch, 1985 & Leventhal, 1980). Diante disso, Deutsch (1985) defende que existem outras formas de relacionamento, no qual é considerado o bem-estar social, destacando a igualdade e a necessidade em detrimento do modelo inicial de Justiça Distributiva, prevalecendo a meta da produtividade econômica.

Nesse sentido, emerge o conceito de Justiça Procedimental introduzido por Thibaut e Walker (1975). Para Assmar *et al.* (2005), a justiça procedimental enfoca os meios de resolução dos conflitos ou dos processos de tomada de decisão. Greenberg (1990) apresentou a Justiça Procedimental em um contexto organizacional como forma de compreender fenômenos não alcançados pela Justiça Distributiva, como os meios para alcançar os fins desejados. Entretanto, Lind, Tyler e Huo (1997) encontraram evidências que, quando os indivíduos estão empenhados na resolução de conflitos no grupo ao qual pertencem, a percepção de justiça nos procedimentos adotados é moldada por reconhecimento do nível hierárquico ao qual são subordinadas e à neutralidade.

A Justiça Interacional diz respeito aos aspectos sociais envolvidos na relação entre dois indivíduos, sendo o primeiro aquele que toma a decisão, e o outro o que será afetado por esta decisão (Assmar *et al.*, 2005). Proposta na década de 1980, inicialmente por Bies e outros autores (Bies & Moag, 1986; Bies & Shapiro, 1987), e, posteriormente, ratificada por Bies (2001), a Justiça Interacional foi apresentada como um terceiro tipo distinto de percepção de justiça. Cropanzano e Greenberg (1997) afirmam ser difícil uma distinção clara entre a Justiça Interacional e a Procedimental por acreditarem que o relacionamento entre dois indivíduos esteja diretamente ligado ao processo da tomada de decisão. Neste aspecto, Tyler e Blader (2000) afirmam que a interação é um aspecto social da Justiça Procedimental.

Rego (2000) exemplifica o relacionamento entre as três variáveis através de uma sanção disciplinar: a sanção propriamente dita (Justiça Distributiva), o processo pelo qual a sanção foi determinada (Justiça Procedimental) e a forma como a sanção é justificada, transmitida e explicada pelo superior ao colaborador (Justiça Interacional).

Devido à variedade de conceitos existentes na abordagem teórica, nota-se que a justiça organizacional é um campo do conhecimento integrado e, em virtude disso, tem passado por diversas mudanças. A evolução da aplicabilidade e dos conceitos sobre justiça organizacional fez com que as pesquisas se expandissem para outras formas de organizações ‘não convencionais’ (Rego, 2001).

Nesse sentido, estudos que aplicavam o modelo tridimensional de justiça como forma de explicar o comportamento de indivíduos em ambientes organizacionais, passaram a ser adaptados para o ambiente de aprendizagem, como: Chory-Assad (2002); Chory (2007); Peter *et al.* (2012); Kovačević *et al.* (2013) e Simil (2016). Inicialmente aplicada em organizações, com o objetivo de explicar a reação de empregados frente às suas remunerações, a justiça organizacional se estendeu, também, a ambientes não organizacionais.

No ambiente acadêmico, a Justiça Distributiva está relacionada à maneira como o aluno recebe suas notas e como ele faz comparações com as notas dos demais colegas (Uludag & Yaratana, 2013; Chory-Assad, 2002). Em relação à Justiça Procedimental, esta pode ser entendida como a forma que os professores distribuem os pontos e definem critérios de avaliação da participação dos alunos em sala e entrega de atividades. A Justiça Interacional no ambiente acadêmico está relacionada à forma como se dá o relacionamento interpessoal entre professor e aluno. Tal dimensão se destaca no ambiente acadêmico porque a maneira como o professor considera a opinião do aluno, escuta suas ponderações e interage com ele, influencia o comportamento e motivação dos alunos (Wubbels & Brekelmans, 2005). Diante de tais conceitos, a Tabela 1 apresenta a aplicabilidade do modelo tridimensional de justiça nos ambientes organizacional e acadêmico.

Tabela 1

Aplicabilidade do modelo tridimensional de justiça

Dimensões	Ambiente Organizacional	Ambiente Acadêmico
Distributiva	Baseia-se na abordagem de que as trocas sociais sejam justas, e os lucros recebidos sejam proporcionais aos investimentos empregados.	Considera a forma como o aluno recebe as notas de avaliações nas disciplinas.
Procedimental	Refere-se aos meios de resolução de conflitos ou dos processos de tomada de decisão.	Refere-se aos procedimentos adotados em relação à distribuição de pontos da disciplina.
Interacional	Refere-se aos aspectos sociais envolvidos na relação entre dois indivíduos, sendo ambos, afetados pela tomada de decisão.	Refere-se ao relacionamento interpessoal entre professor e aluno.

Fonte: elaborado pelos autores.

Em estudos recentes (Chory-Assad, 2002; Kovačević *et al.*, 2013; Simil, 2016) com a aplicação do conceito de justiça em ambientes de aprendizagem, a justiça organizacional vem ganhando diferentes enfoques, como: relação professor-aluno, aluno-instituição e o desempenho acadêmico.

Os estudos sobre desempenho acadêmico transitam em todas as áreas do conhecimento. Weiner e Kukla (1970) inferiram que um bom desempenho pode ser atribuído ao esforço pessoal, e um mau desempenho pode indicar uma falta de motivação ou capacidade. Conachione Jr, Cunha, De Luca e Ott (2010, p. 3) relacionaram o desempenho acadêmico sob a ótica da teoria da Atribuição, na qual, segundo os autores, “constitui-se em um componente relevante da transformação impulsionada pela educação e pelas experiências profissionais, que influencia o desempenho dos indivíduos”.

A motivação em estudar causas que podem afetar o desempenho acadêmico é reforçada por Fagundes, Luce e Espinar (2014), que justificaram a influência que o desempenho acadêmico exerce em três âmbitos. O primeiro deles refere-se ao âmbito nacional, no qual um mau desempenho acarreta reprovações, o que reflete em um aumento no gasto público com Educação Superior. O segundo, em relação ao âmbito universitário, no qual o desempenho acadêmico está relacionado ao desempenho geral da instituição. Finalmente, no âmbito individual, um baixo desempenho acadêmico pode trazer atrasos e abandono do curso, por gerar uma provável insatisfação pessoal.

Diante desse cenário, foram desenvolvidas hipóteses relacionando as dimensões de justiça e o desempenho acadêmico de graduandos.

- H_1 : O desempenho acadêmico influencia a percepção de Justiça Distributiva.
- H_2 : O desempenho acadêmico influencia a percepção de Justiça Procedimental.
- H_3 : O desempenho acadêmico influencia a percepção de Justiça Interacional.

As hipóteses da pesquisa estão sustentadas nos trabalhos de Peter *et al.* (2012) e Kovačević *et al.* (2013). Peter *et al.* (2012) encontraram evidências empíricas que quanto mais os estudantes percebiam o tratamento justo dos professores para com eles, melhor era o desempenho acadêmico desses estudantes. Kovačević *et al.* (2013) testaram a hipótese de uma correlação positiva entre a percepção de justiça e o desempenho acadêmico. Ambos os autores defendem uma relação estatisticamente significativa entre o desempenho acadêmico e todas as dimensões de justiça.

3. Metodologia

Esta pesquisa descritiva e explicativa apresenta abordagem do problema de natureza quantitativa e qualitativa. Foram estudadas as universidades federais do Estado de Minas Gerais que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis. A escolha por Minas Gerais se deu pelo fato de este ser o estado com o maior número de instituições federais de ensino do país. As instituições constantes da amostra são: Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Uberlândia (UFU – Uberlândia e Ituiutaba), Universidade Federal de Viçosa (UFV – Viçosa e Rio Paranaíba), Universidade Federal de São João Del Rei (UFSJ), Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM), Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF – Juiz de Fora e Governador Valadares).

Para a realização desta pesquisa, foram utilizados dois instrumentos de coleta de dados: questionário estruturado e entrevista semiestruturada. A etapa quantitativa utilizou de estatística descritiva e inferencial nos questionários aplicados, e a etapa qualitativa foi realizada por meio da análise das entrevistas, com o intuito de aprofundar na explicação específica dos dados levantados.

O questionário utilizado foi composto de 44 itens, dividido em duas partes, sendo a primeira com 10 questões de caracterização do respondente; e a segunda parte, composta de 34 questões que buscam medir a percepção de justiça, por meio de escala do tipo *Likert* de 5 pontos. A segunda parte do questionário, denominada *Revised Classroom Justice Scale* (RCJS), aborda a percepção de justiça em três dimensões: distributiva, procedimental e interacional. Inicialmente este instrumento foi construído por Chory-Assad (2002) e utilizado por Chory-Assad e Paulsel (2004) Paulsel e Chory-Assad (2005) Chory (2007) e Simil (2016). A versão utilizada foi a mesma de Simil (2016), traduzida para o português e validada em estudo realizado com alunos da pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis de universidades brasileiras.

O instrumento foi aplicado de forma presencial e eletrônica nas universidades pesquisadas. As questões foram elaboradas de modo que os participantes pudessem optar por respostas que variam entre “extremamente injusto” a “extremamente justo”. A primeira parte apresenta 9 perguntas de natureza sociodemográficas, que buscam caracterizar o respondente em relação a: instituição onde estuda, turno do curso, período em curso, gênero, estado civil, se já obteve alguma reprovação no curso, se já tiver obtido reprovação, indicar quantas reprovações foram obtidas, se exerce atividade remunerada e se possui outra graduação. Além destas variáveis, o instrumento possui uma questão fechada para identificar a percepção do discente sobre o seu próprio desempenho acadêmico.

Em relação ao desempenho acadêmico, o respondente foi orientado a considerar se possui “mau desempenho”, quando obtém notas abaixo da média para aprovação; “bom desempenho”, quando alcança notas equivalentes à média para aprovação; e “excelente desempenho”, quando alcança notas acima da média para aprovação. Essa forma de medir o desempenho foi adaptada de Cornacchione Jr. *et al.* (2010), que utilizaram a métrica para avaliar desempenho acadêmico a partir da percepção de graduandos em Ciências Contábeis em quatro universidades brasileiras.

Foram utilizadas como variáveis dependentes a percepção de justiça na tridimensionalidade (Distributiva, Procedimental e Interacional). Para capturar a percepção de justiça empregou-se 34 variáveis presentes no instrumento *Revised Classroom Justice Scale*.

As 34 questões foram estruturadas a fim de atender a cada dimensão de justiça, identificando três variáveis latentes. Variável latente é um constructo teórico que não pode ser medido diretamente, mas pode ser representado por uma ou mais variáveis observáveis (Hair, Black, Babin, Anderson & Thatam, 2009). Para a realização da análise do questionário foi utilizada a técnica da análise de regressão linear múltipla. Os modelos propostos são expressos nas equações:

$$JD_i = \beta_0 + \beta_1 Bom Des_i + \beta_2 ExcDes_i + \beta_3 Gen_i + \beta_4 Per_i + \beta_5 Rep_i + \beta_6 NRep_i + \beta_7 Estc_i + \beta_8 Emp_i + \beta_9 Grad_i + \beta_{10} Tur_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$JD_i = \beta_0 + \beta_1 Bom Des_i + \beta_2 ExcDes_i + \beta_3 Gen_i + \beta_4 Per_i + \beta_5 Rep_i + \beta_6 NRep_i + \beta_7 Estc_i + \beta_8 Emp_i + \beta_9 Grad_i + \beta_{10} Tur_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$JI_i = \beta_0 + \beta_1 Bom Des_i + \beta_2 ExcDes_i + \beta_3 Gen_i + \beta_4 Per_i + \beta_5 Rep_i + \beta_6 NRep_i + \beta_7 Estc_i + \beta_8 Emp_i + \beta_9 Grad_i + \beta_{10} Tur_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

Em que,

- JD (Justiça Distributiva) = variável dependente;
- JP (Justiça Procedimental) = variável dependente;
- JI (Justiça Interacional) = variável dependente;
- Bom Des (Desempenho acadêmico) = Variável *dummy*;
- ExcDes (Desempenho acadêmico) = Variável *dummy*; (não separar a codificação da variável)
- Gen (Gênero) = Variável *dummy*;
- Per (Período em curso) = Variável quantitativa, período em que o respondente estiver cursando, podendo variar do 1º ao 10º;
- NRep (Número de reprovações) = variável quantitativa. (não separar a codificação da variável)
- Estc (Estado civil) = variável *dummy*;
- Emp (Empregado ou bolsista) = variável *dummy*; Grad (Outra graduação) = variável *dummy*;
- Tur (Turno em que o curso é ofertado) = variável *dummy*.

No questionário havia um campo indagando sobre a disponibilidade do estudante em conceder uma entrevista ao pesquisador. Posteriormente, foram numerados os questionários que foram assinalados positivamente com a intenção de conceder a entrevista e realizado um sorteio para a escolha dos respondentes. Flick (2008) define que para amostragem teórica, o tamanho não é definido previamente. Os alunos foram convidados a participar da entrevista mediante contato via *e-mail*. Seis alunos concordaram em concedê-la. Para análise dos dados, adotou-se o critério de análise em profundidade. A adoção de tal critério, segundo Flick (2008, p.47), tem por objetivo prosseguir com as análises até onde fosse possível, e que a coleta de dados é feita “para desenvolver as propriedades de sua categoria até que não surjam mais propriedades novas”.

O roteiro da entrevista foi elaborado pelos autores com base no trabalho de Rego (2001) e segregado em duas partes: a primeira com informações de caracterização do respondente; e a segunda com 11 perguntas abertas para incentivar os estudantes a discorrerem sobre experiências de injustiça, sofrimento e retaliação em uma organização e medidas de avaliação dos professores.

4. Análise e discussão dos resultados

4.1 Análise Quantitativa

Os dados foram coletados entre os meses de janeiro e março de 2017. Os questionários foram aplicados de forma presencial para os discentes que estiveram presentes em sala de aula no dia da aplicação em sete universidades (UFMG, UFV, UFV-Rio Paranaíba, UFVJM, UFJF, UFJF – Governador Valadares, UFSJ), e por meio de formulário eletrônico em duas universidades (UFU, UFU – Ituiutaba). Foram aplicados 700 questionários nas nove universidades e descartados 166, por não estarem preenchidos em sua totalidade.

Tabela 2

Total de questionários por UF

UF	Questionários Aplicados	Questionários Inválidos	Questionários Válidos
UFJF – Governador Valadares	44	10	34
UFJF – Juiz de Fora	107	25	82
UFMG	188	36	152
UFSJ	100	54	46
UFU – Uberlândia	13	1	12
UFU – Ituiutaba	30	0	30
UFV – Rio Paranaíba	97	18	79
UFV – Viçosa	45	7	38
UFVJM	76	15	61
Total	700	166	534

De posse dos dados tabulados, iniciou-se a análise descritiva da amostra. Em relação ao estado civil, 89% dos alunos participantes da pesquisa são solteiros, 10% casados e apenas 1% são separados. Nenhum dos participantes da pesquisa assinalou a opção viúvo (a). Nas universidades pesquisadas, o curso de Ciências Contábeis é ofertado em apenas dois turnos: diurno e/ou noturno. Cerca de 84% dos respondentes estudam no curso noturno e apenas 16% no período diurno. Entre os respondentes, 12% afirmam ter outra graduação concluída e 88% estão cursando a primeira graduação.

No que concerne ao gênero, 58% dos alunos pesquisados são do gênero feminino e 42% do gênero masculino, o que revela uma predominância feminina no curso de Ciências Contábeis das IES analisadas. Com relação à atividade remunerada, 45% dos alunos afirmam exercer algum tipo de atividade remunerada.

Em relação à análise da principal variável independente (desempenho acadêmico), os resultados indicam que 57% dos alunos consideram que tem um bom desempenho acadêmico, 37% consideram ter um excelente desempenho acadêmico e apenas 6% afirmaram ter um mau desempenho acadêmico. Mais especificamente, foi analisada a distribuição de desempenho acadêmico de acordo com o gênero. Os resultados são apresentados na Tabela 4.

Tabela 3

Distribuição de Desempenho por Gênero

Desempenho / Gênero	Masculino		Feminino	
	Valor Absoluto	% Relativo	Valor Absoluto	% Relativo
Excelente Desempenho	68	30.09%	130	42.21%
Bom Desempenho	142	62.83%	163	52.92%
Mal Desempenho	16	7.08%	15	4.87%
Total	226	100.00%	308	100.00%

Com relação à distribuição de desempenho acadêmico, observa-se que 42,21% do total dos respondentes do gênero feminino consideraram ter um excelente desempenho acadêmico. Resultados semelhantes foram encontrados no estudo de Cornachione Jr. *et al.* (2010), no qual foi identificado que estudantes do gênero feminino se avaliaram como possuidoras de um desempenho acadêmico superior em comparação aos seus colegas do gênero masculino.

4.2 Análise Inferencial

Para análise inferencial foram geradas três regressões, sendo uma para Justiça Distributiva, outra para Justiça Procedimental e a última para Justiça Interacional. Na Tabela 5, apresentam-se os valores obtidos na regressão, extraídos a partir do *software* STATA® para Dimensão de Justiça Distributiva.

Tabela 4

Regressão do Modelo de Justiça Distributiva

Variável	Coefficiente	Std. Error	Estatística-t	P> t
Bom Desempenho	.0456077	.1437556	0.32	0.751
Excelente Desempenho	.1799518	.1587704	1.13	0.258
Gênero	-.0209831	.0634303	-0.33	0.741
Período	.0176683	.0143071	1.23	0.217
Reprovação	-.1483889	.083889	-1.77	0.077***
Nº de Reprovações	-.0233071	.0174973	-1.33	0.183
Estado Civil	-.1508488	.1078988	-1.40	0.163
Atividade Remunerada	.0004831	.0655353	0.01	0.994
Outra Graduação	-.0308407	.0982181	-0.31	0.754
Turno	-.0151906	.085793	-0.18	0.860
Constante	3735584	.1732347	21.56	0.000
R2	5,12%			
Nº de Observações	534			
Significativo à	1% *			
	5%**			
	10%***			

Nota: As variáveis: Bom desempenho corresponde à avaliação de autodesempenho do aluno, podendo ser bom ou mau; Excelente desempenho corresponde a avaliação de auto desempenho do aluno, podendo ser bom ou excelente; Gênero corresponde ao gênero do estudante, se masculino ou feminino; Período corresponde ao período que o estudante está cursando; Reprovação corresponde a variável *dummy* que considerou 1 para o aluno que já obteve pelo menos uma reprovação ao longo do curso e 0 para o aluno que nunca obteve; Número de reprovações corresponde ao total de matérias reprovadas até o momento da realização da pesquisa; Estado civil corresponde ao estado civil do estudante, se solteiro (a), casado (a), viúvo (a) ou divorciado (a); Atividade remunerada se relaciona com o fato do estudante ter, ou não, atividade remunerada; Outra Graduação se relaciona com o fato do estudante, ter ou não, realizado uma primeira graduação; Turno corresponde ao horário das aulas do curso, se noturno ou diurno.

Observa-se que a única variável independente que se mostrou estatisticamente significativa foi a reprovação. Ou seja, alunos que já obtiveram alguma reprovação durante o curso se sentem mais injustiçados (por isso, o coeficiente negativo) do que aqueles que nunca reprovaram. Braga, Pinto e Cardeal (1997) encontraram relação entre a reprovação e a taxa de evasão de alunos de graduação. A evasão do curso é uma das consequências da percepção de injustiça dos alunos (Durso, 2015). Embora não haja evidências empíricas de estudos anteriores que relacionaram a reprovação com a percepção de justiça, os achados neste estudo identificaram uma relação direta entre ambos. O coeficiente de ajustamento do modelo foi de 5,12%, o que indica que 5,12% da variabilidade da variável Justiça Distributiva foi explicada pela variabilidade da variável independente. Na Tabela 6 apresentam-se os resultados para Justiça Procedimental.

Tabela 5

Regressão do Modelo de Justiça Procedimental

Variável	Coefficiente	Std. Error	Estatística-t	P> t
Bom Desempenho	.112832	.1494302	0.76	0.451
Excelente Desempenho	.1108159	.1650376	0.67	0.502
Gênero	.1105087	.0659341	1.68	0.094***
Período	-.0173693	.0148719	-1.17	0.243
Reprovação	-.2988839	.0872004	-3.43	0.001*
Nº de Reprovações	-.0050027	.018188	-0.28	0.783
Estado Civil	.0064453	.112158	0.06	0.954
Atividade Remunerada	-.0522027	.0681222	-0.77	0.444
Outra Graduação	-.1108292	.1020952	-1.09	0.278
Turno	-.2763096	.0891796	-3.10	0.002*
Constante	3911065	.1800729	21.72	0.000
R2	7,20%			
Nº de Observações	534			
Significativo à	1% *			
	5%**			
	10%***			

As variáveis relativas ao desempenho acadêmico não apresentaram significância estatística. Contudo, o modelo apresentou três variáveis de controle com significância estatística. A variável “gênero”, indicando que alunos do sexo masculino têm maior percepção de Justiça Procedimental do que alunos do sexo feminino. Resultado semelhante foi encontrado no trabalho de Simil (2016), o qual identificou que alunos do gênero masculino apresentam uma maior percepção de justiça procedimental. A variável “reprovação”, assim como no modelo de justiça distributiva, indicou que o fato de o aluno ter sido reprovado em pelo menos uma disciplina durante o curso, faz com que ele se sinta mais injustiçado em relação à percepção de justiça procedimental. E a variável “turno” indicou que alunos que estudam no turno noturno se sentem mais injustiçados em relação à justiça procedimental do que alunos que estudam no período diurno. Alunos do curso noturno também têm uma propensão maior a abandonar o curso em comparação aos alunos que estudam no período diurno (Dias, Theóphilo & Lopes, 2010).

Possíveis motivos podem ser suscitados a partir deste resultado. A justiça procedimental refere-se aos procedimentos adotados pelo superior com relação a seus subordinados. No ambiente de aprendizagem, tais procedimentos podem ser definidos como: a quantidade de trabalho necessária para se conseguir boas notas e a quantidade de tempo exigido para dedicação ao curso. Alunos do turno noturno, geralmente, exercem algum tipo de atividade remunerada e, por dispor de pouco tempo para atividades extraclasse, podem perceber os itens relativos à justiça procedimental como injustos.

O coeficiente de ajustamento do modelo indica que 7,20% da variabilidade da variável Justiça Procedimental é explicada pela variação das variáveis independentes. Apesar de o modelo de Justiça Procedimental ter apresentado mais variáveis de controle com significância estatística, o coeficiente de ajustamento foi maior 2,08% do que o de Justiça Distributiva. Por fim, foi realizada a análise de regressão para a dimensão de Justiça Interacional. Na Tabela 7 apresentam-se os resultados desta regressão.

Tabela 6

Regressão do Modelo de Justiça Interacional

Variável	Coefficiente	Std. Error	Estatística-t	P> t
Bom Desempenho	-.0722534	.1671043	-0.43	0.666
Excelente Desempenho	-.1110193	.1845577	-0.60	0.548
Gênero	-.1043816	.0737326	-1.42	0.157
Período	-.0001203	.0166308	-0.01	0.994
Reprovação	-.250208	.0975142	-2.57	0.011**
Nº de Reprovações	-.0107825	.0203392	-0.53	0.596
Estado Civil	-.0412663	.1254236	-0.33	0.742
Atividade Remunerada	-.0569993	.0761795	-0.75	0.455
Outra Graduação	-.0283955	.1141706	-0.25	0.804
Turno	-.1764129	.0997275	-1.77	0.077***
Constante	4197241	.2013713	20.84	0.000
R2	4,25%			
Nº de Observações	534			
Significativo à	1% *			
	5%**			
	10%***			

No modelo analisado, duas variáveis de controle (turno e reprovação) se mostraram estatisticamente significativas para a dimensão de Justiça Interacional, a um nível de confiança de 10%. Em relação à variável “turno”, pode-se inferir que ela se comporte de maneira análoga à dimensão de justiça procedimental. A quantidade de trabalho necessária para a realização de tarefas extraclasse pode desencadear sentimentos de injustiça em relação aos procedimentos adotados e, conseqüentemente, interferir no relacionamento entre alunos e professores.

Em relação à variável “turno”, Pereira (2004) ressalta que os aspectos interacionais podem ser mais relevantes na percepção de justiça quanto maior for a proximidade da relação entre dois indivíduos. Fonsêca (2008) destaca que o fracasso escolar (reprovação) persistente desencadeia problemas de adaptação social, além de ocasionar evasão e problemas psicológicos, como desmotivação para os estudos. Tal análise permitiu inferir que alunos com sucessivas reprovações têm dificuldade de relacionamento, em especial com seus professores. Esta dificuldade de relacionamento, associada às reprovações constantes, pode desencadear sentimentos de injustiça no aspecto interacional. O coeficiente de ajustamento do modelo foi menor do que os dos outros dois modelos analisados, indicando que 4,25% da variabilidade da justiça interacional é explicada pela variação das variáveis de controle propostas.

Após a análise das regressões, foram realizados os testes quanto à homoscedasticidade, ausência de multicolinearidade e correta especificação do modelo, com o objetivo de validar os pressupostos do modelo clássico de regressão linear proposto neste estudo. O primeiro teste realizado foi para verificar a ausência de multicolinearidade do modelo. Na Tabela 8 demonstra-se o resultado dos testes VIF das três regressões anteriormente apresentadas.

Tabela 7

Teste de Análise dos Fatores de Inflação das Variâncias

Variáveis	Justiça Distributiva		Justiça Procedimental		Justiça Interacional	
	VIF	1/VIF	VIF	1/VIF	VIF	1/VIF
Bom Desempenho	5.36	0.186618	6.23	0.160461	6.23	0.160461
Excelente Desempenho	6.23	0.160461	5.36	0.186618	5.36	0.186618
Gênero	1.04	0.962836	1.93	0.517519	1.93	0.517519
Período	1.33	0.751123	1.71	0.586251	1.71	0.586251
Reprovação	1.71	0.586251	1.33	0.751123	1.33	0.751123
Nº de Reprovações	1.93	0.517519	1.12	0.889808	1.12	0.889808
Estado Civil	1.06	0.940275	1.08	0.929275	1.08	0.929275
Atividade Remunerada	1.12	0.889808	1.06	0.940275	1.06	0.940275
Outra Graduação	1.08	0.929275	1.06	0.942051	1.06	0.942051
Turno	1.06	0.942051	1.04	0.962836	1.04	0.962836
Mean VIF	2.19		2.19		2.19	

Os valores de VIF encontrados foram de 2,19 pontos para todas as regressões, revelando, segundo Gujarati e Porter (2011), ausência de problemas de multicolinearidade. Para verificação da ausência de heterocedasticidade, foi utilizado o teste de Breusch-Pagan. Se a estatística de teste Multiplicador de Lagrange (LM) for significativa ao nível de significância adotado (valor- $p < \alpha$), rejeita-se a hipótese nula de Homoscedasticidade. Na Tabela 9 apresentam-se os valores dos testes para os três modelos.

Tabela 8

Teste Breusch-Pagan

	Teste Chi2(4)	Prob> chi2
Justiça Distributiva	1.53	0.2163
Justiça Procedimental	2.43	0.1187
Justiça Interacional	2.92	0.0877

Observa-se que o p-valor do teste referente à Justiça Interacional, foi de 0.0877, o que é significativo ao nível de significância de 10%, indicando a presença de heterocedasticidade. Uma das formas alternativas para correção de heterocedasticidade é reestimar a regressão novamente com erros-padrão robustos. Os resultados desta regressão são apresentados na Tabela 10.

Tabela 9

Regressão do Modelo de Justiça Interacional – Erros Padrão Robustos

Variável	Coefficiente	Std. Error	Estatística-t	P> t
Bom Desempenho	-.0722534	.1924273	-0.38	0.707
Excelente Desempenho	-.1110193	.218393	-0.51	0.611
Gênero	-.1043816	.075656	-1.38	0.168
Período	-.0001203	.0165175	-0.01	0.994
Reprovação	-.250208	.1020654	-2.45	0.015**
Nº de Reprovações	-.0107825	.0216156	-0.50	0.618
Estado Civil	-.0412663	.1306603	-0.32	0.752
Atividade Remunerada	-.0569993	.0784778	-0.73	0.468
Outra Graduação	-.0283955	.137441	-0.21	0.836
Turno	-.1764129	.0886509	-1.99	0.047**
Constante	4197241	.2228654	18.83	0.000
R2	3,66%			
Nº de Observações	534			
Significativo à	1% *			
	5%**			
	10%***			

Ao analisar a regressão de Justiça Interacional reestimada, foi possível observar que não houve alteração em relação às variáveis significativas no modelo. Finalmente, foi verificada a correta especificação do modelo estimado. Para isso, foi realizado o teste RESET (*Regression Specification Error Test*). Na Tabela 11 apresenta-se o resultado do teste para as três dimensões da Justiça Organizacional.

Tabela 10

Teste de Erros de Especificação

	Teste Chi2(4)	Prob> chi2
Justiça Distributiva	F(6, 517)	0.58
	Prob> F	0.7490
Justiça Procedimental	F(6, 517)	1.16
	Prob> F	0.3266
Justiça Interacional	F(6, 517)	1.46
	Prob> F	0.1900

O resultado da estatística F foi maior que o nível de significância adotado ($\alpha = 0,10$), inferindo-se que a forma funcional do modelo proposto está bem ajustada. Contudo, os baixos valores no R^2 (medida do grau de ajuste) observado em todas as regressões, evidenciam baixo poder explicativo das variáveis independentes sobre a variação na variável dependente. Sendo explicadas principalmente pelo resíduo, as variações nas percepções de justiça (variáveis dependentes) sofrem, principalmente, efeito causal de variáveis que não foram contempladas nos modelos estabelecidos. Portanto, ainda que a validação estatística esteja associada aos constructos teóricos, existem componentes omitidos nos resíduos das regressões que causam maior variação na variável dependente.

Por fim, os resultados indicam que não houve significância estatística com nenhuma das hipóteses traçadas neste estudo. Os achados desta pesquisa vão contra as evidências empíricas de Peter *et al.* (2012) e Kovačević *et al.* (2013), os quais encontraram relação positiva entre o desempenho acadêmico e todas as dimensões de justiça, porém, com maior relação entre o desempenho e a justiça distributiva.

4.3 Análise Qualitativa

Todas as entrevistas ocorreram com estudantes do gênero feminino, com idades entre 19 e 30 anos. As entrevistadas 2 e 3 referem-se a estudantes dos Estados de São Paulo e do Tocantins, respectivamente, que vieram para Minas Gerais com o propósito de estudar. Apenas a entrevistada 4 declarou estado civil como separada; as demais são solteiras. Em relação ao ano de ingresso no curso, todas ingressaram entre 2012 e 2016; a entrevistada 1 não exerce e nunca exerceu qualquer tipo de atividade remunerada.

4.3.1 Quanto ao Conceito de Justiça

A entrevistada 1 entende justiça como algo que é verídico, justo e verdadeiro, ressaltando que “o aluno deve ser bem tratado, mas também tem que respeitar muito o professor, porque, assim, tem aluno que acaba maltratando professor e depois acaba reclamando da maneira com que o professor trata ele [...] Então eu acho que tem a ver com a maneira que trata as pessoas”. Para as entrevistadas 2 e 4 a justiça se relaciona no ambiente de aprendizagem com o tratamento entre professores e alunos.

Para as entrevistadas 5 e 6 a justiça se relaciona com a distinção dos papéis de aluno e professor. A entrevistada 5 ressalta que, a justiça “é ter noção da sua posição quando você está aprendendo algo; ter noção do que é certo, do que é errado, do que deve ser feito, do que não deve ser feito; eu acho justo o aluno se colocar à disposição de aprender e o professor de ensinar”.

A entrevistada 3 associa a justiça com meritocracia. Para ela, justiça “é você realmente ter a nota que foi (...) que a nota que você receber deve ser proporcional ao seu esforço, em relação à determinada disciplina, ou o seu não esforço”.

Nesta primeira pergunta foi possível identificar que as alunas entrevistadas relacionam a justiça no ambiente de aprendizagem de duas formas. A primeira, com comportamento de professores e alunos, e a segunda, com o esforço empregado pelos alunos em comparação com as notas obtidas. Tais percepções, apesar de diferentes, expressam os sentimentos de justiça descritos por Barzotto (2003), que destaca que o conceito de justiça no âmbito social se manifesta de três formas. A primeira se dá por meio da dependência do outro na relação social, que aponta para o fato de a justiça ser estabelecida sempre entre sujeitos distintos. A segunda refere-se ao dever, que atribui algo para uma pessoa por meio de uma necessidade racional. A última, diz respeito à adequação, que se refere ao modo de determinação daquilo que é devido.

4.3.2 Sobre a Percepção de Justiça Distributiva

Neste quesito foram realizadas perguntas sobre a distribuição dos pontos nas disciplinas; forma de avaliação da disciplina; e forma de avaliação das notas comparadas aos demais alunos.

Em relação à distribuição dos pontos nas disciplinas, todas as entrevistadas consideraram justa a forma como os pontos são distribuídos. A entrevistada 1 considera a distribuição de pontos justa “porque sempre foi acordado isso com os alunos, a questão de distribuição de pontos, de como vai ser dividida a avaliação da disciplina. Eles são bem flexíveis quanto a isso. E podem até em algum momento chegar e falar ‘Tal prova, tal avaliação vai ser tanto’. Mas, sempre é conversado, sempre que preciso eles mudam. Não tem nada engessado, não”.

A entrevistada 6 ressaltou que “não acho justo quando os pontos de trabalho são mais do que os de prova, aí eu acho injusto”. Destacou que como a maioria dos alunos trabalha, não sobra muito tempo para estudar e que “trabalho ocupa muito mais tempo e o número de trabalhos é muito grande”. Outro ponto relevante foi que “no geral, os trabalhos, a metodologia que a gente pega é muito falha. Por exemplo, normalmente a gente divide, cada um pega uma parte e cada um fala daquela parte. Então, para mim, essa metodologia atende o professor, mas não atende o aluno”.

As entrevistadas 3 e 4 apesar de considerarem justa a forma de distribuição dos pontos dos professores, relataram que tiveram um problema pontual em relação aos professores substitutos. Em ambos os casos, os professores mudaram a distribuição dos pontos ao longo do semestre. A entrevistada 3 ressaltou que a turma pensou em realizar uma reclamação no colegiado, porém, “ele era um professor muito gente boa, era um professor legal, só que a gente ficava receoso de levar isso a público, então a gente aceitava. Até porque ele passou todo mundo, então a gente não tinha muito o que reclamar não”. Tal questão se difere da percepção dos professores substitutos discutida por De Jesus e Rowe (2014), em que os autores identificaram que os professores substitutos percebem de forma mais positiva as dimensões de Justiça Distributiva e Interacional em comparação aos professores efetivos. Essa discrepância, na percepção de justiça entre professores substitutos e alunos, pode indicar duas coisas: o professor substituto valoriza mais a relação com os alunos e a pouca experiência do professor substituto o torna mais acessível e flexível com os alunos.

Em uma análise conjunta, as entrevistadas percebem a Dimensão Distributiva de forma justa, sendo que poucas situações pontuais foram destacadas como injustas, entretanto, os pontos destacados pelas entrevistadas não interferem na percepção de Justiça Distributiva. De acordo com Homans (1961), sentimentos de raiva ou tristeza são desencadeados quando os indivíduos percebem que as recompensas obtidas não são proporcionais aos esforços empregados. Assim, a percepção de Injustiça Distributiva poderia gerar os sentimentos de raiva ou culpa (Assmar *et al.*, 2005). No entanto, os relatos apresentados denotaram não desencadear tais sentimentos.

4.3.3 Análise da Percepção de Justiça Procedimental

Para esta dimensão, interessou-se perceber como as opiniões e reclamações da instituição são ouvidas, assim como, os professores expõem aquilo que esperam dos alunos.

Em relação à instituição de ensino, observou-se que as entrevistadas se sentem amparadas quando alguma reclamação ou opinião é externalizada. Uma das entrevistadas ressaltou recorrer ao Diretório Central dos Estudantes sempre que necessário: “sempre que a gente precisa, a gente vai até eles e eles levam as nossas informações, críticas, enfim, sobre o curso. Então a gente sempre tem ouvidos”. Outra destacou que, por pertencer a uma universidade do interior do estado, tem um relacionamento muito próximo aos professores e funcionários. Considera que a universidade tem uma cultura diferente e que trata os alunos como se fossem uma família.

Considerando os procedimentos usados para tratar as reclamações e opiniões dos alunos, a maioria declarou considerar justa a forma como os procedimentos são utilizados nas IES. Todas reconhecem a hierarquia dos procedimentos necessários para registrar reclamações ou opiniões das instituições que pertencem. A entrevistada 2 destacou que já teve “problema em uma nota que a professora tinha registrado errado, aí ela foi lá e resolveu, não teve problema”. Outra, mencionou um problema enfrentado em relação ao ônibus que levam os estudantes até o campus que fica a quatro quilômetros de distância da cidade. Declarou que “tem um ônibus aqui que não é pago e estava havendo muitas reclamações em relação a isso, porque eles não estavam tendo o compromisso de passar nos horários certos, de passarem nos pontos que estavam predeterminados. Então, a gente levou para o DCE e o DCE teve uma conversa com o diretor do Campus e, através disso, houve uma assembleia e foi tudo resolvido. Tanto é que, agora, tá tudo normalizado”.

Com relação à forma como os professores expressam o que esperam dos alunos em sala de aula, as respostas foram bem diversas. Em sua maioria, as respostas apontaram que nem todos os professores expressam o que se espera dos alunos. Destacaram que os professores “deixam pra gente a expectativa que eles têm quanto ao bom desempenho de toda a turma”; que os professores “relacionam bastante o cotidiano do profissional com o que eles cobram também [...]”. Então eles fazem essa correlação de uma forma muito justa, cobrando, muitas vezes, na prova [...] o que nós vivenciaremos fora”.

Chory-Assad (2002) constatou que existem fortes associações entre a percepção de Justiça Procedimental e as variáveis motivação e aprendizado afetivo na relação entre professor e aluno. Chory-Assad e Paulsel (2004) destacaram que políticas adotadas em sala de aula, critério de avaliação e cronograma das tarefas estão diretamente relacionados à Justiça Procedimental. Afirmaram que as percepções de Justiça Procedimental, como as notas foram distribuídas em uma avaliação aparentam ser mais relevantes do que as percepções de Justiça Distributiva, que trata da determinação da nota apropriadamente. De maneira geral, as entrevistadas consideraram justa a forma como os procedimentos usados pela instituição e por seus professores são utilizados.

4.3.4 Análise da Percepção de Justiça Interacional

Na dimensão Justiça Interacional, foram analisadas questões sobre a forma como os professores tratam os alunos e se os alunos já presenciaram ações de injustiças em sala de aula. Com relação ao tratamento dos professores para com os alunos, as entrevistadas destacaram aspectos sobre a atenção e respeito: “os professores são bem receptivos, todos eles que eu passei sempre me acolheram muito bem e de forma respeitosa”.

Embora a maioria das entrevistadas relatasse que nunca vivenciaram situações de injustiça em sala de aula, duas entrevistadas relataram sentimentos de injustiça em relação ao comportamento de alguns professores. Uma delas acredita ser necessário melhorar o relacionamento interpessoal com alguns professores “a convivência mesmo entre os professores ia ficar uma coisa mais agradável e, não, enfadonha como é ultimamente”. Outra destacou problemas de relacionamento com os professores substitutos. Segundo ela, “tenho alguns problemas com professores substitutos. Já tive no primeiro semestre e esse semestre também”.

Considerando as situações de injustiça vivenciadas em sala de aula relacionadas aos colegas, duas entrevistadas destacaram ter vivenciado situações injustas. Uma ressaltou situações de injustiça no ambiente escolar, mas não no ambiente da sala de aula. Outra destacou que quando procura o professor fora da sala de aula, “alguns em especial, se recusam a colaborar, ensinar, mesmo fora do ambiente de sala de aula. A gente vai pra saber alguma dúvida, alguma coisa e eles não, não vou falar competentes pra responder por que eles são muito competentes, sim. Mas eles não fazem isso com prazer, sabe. A gente percebe isso quando mandam a gente buscar em outro tipo de informação. Dar um *Google*, como eles costumam falar aqui”.

Com relação às demais dimensões de justiça, a Interacional foi a que despertou mais percepções de injustiça, em especial por remeter à memória situações vivenciadas em sala de aula. Resultados semelhantes foram encontrados no trabalho de Chory (2007), que evidenciou que a credibilidade do professor era mais fortemente relacionada com a Justiça Interacional e o caráter de professor era o preditor mais consistente da justiça em sala de aula.

Segundo Wubbels e Brekelmans (2005), a Justiça Interacional tem uma importância particular nos ambientes de aprendizagem, pois a maneira como os professores e alunos interagem entre si tem influência na motivação e estímulo e no comportamento positivo dos alunos. É necessário ressaltar que tanto a instituição como os professores e colegas são componentes do ambiente de aprendizagem e exercem influência sobre a percepção de justiça do indivíduo. Embora analisadas de forma individual, pode-se inferir que uma dimensão é influenciada pela outra de forma a complementar o conceito geral de justiça no ambiente de aprendizagem.

5. Considerações finais

O presente estudo teve como objetivo buscar evidências que permitissem identificar a relação existente entre o desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis e sua percepção de justiça. Para tal, foram avaliadas as percepções dos alunos de graduação em Ciências Contábeis de todas as universidades federais mineiras. Para a realização da pesquisa, os constructos teóricos utilizados foram fundamentados nos trabalhos de Homans (1961), Adams (1965), Chory-Assad (2002), Peter *et al.* (2012), Kovačević *et al.* (2013) e Simil (2016). Os achados desta pesquisa permitem inferir que o desempenho acadêmico não exerce influência na percepção de justiça em qualquer das suas três dimensões, rejeitando-se as três hipóteses: (1) o desempenho acadêmico tende a influenciar a percepção de Justiça Distributiva; (2) o desempenho acadêmico tende a influenciar a percepção de Justiça Procedimental; (3) o desempenho acadêmico tende a influenciar a percepção de Justiça Interacional.

No entanto, algumas questões podem ser suscitadas a partir deste resultado. Embora não tenha sido utilizada como métrica para desempenho, a reprovação se mostrou estatisticamente significativa para os três modelos testados, o que implica dizer que alunos com reprovação se sentem injustiçados, contudo, isso não reflete na sua percepção de desempenho acadêmico. O sinal do coeficiente (negativo) obtido nas três regressões evidencia que alunos que já tiveram pelo menos uma reprovação durante o curso percebe mais Injustiça Distributiva, Procedimental e Interacional do que os alunos que nunca foram reprovados. No entanto, a variável 'número de reprovações' não foi estatisticamente significativa com qualquer das três dimensões de justiça. Isso demonstra que apenas o fato de o aluno ter sido reprovado pelo menos uma vez, influencia a sua percepção de justiça, não importando a quantidade de reprovações que ele obteve ao longo do curso.

Percebeu-se que, dentre as variáveis do estudo, o gênero se mostrou estatisticamente significativa apenas em relação à Justiça Procedimental. Indivíduos do gênero masculino têm uma maior percepção de Justiça Procedimental. Em relação à Justiça Distributiva e interacional não foram encontradas evidências estatísticas de que exista essa relação. Resultados semelhantes foram evidenciados no trabalho de Simil (2016).

A variável 'período em curso' não apresentou significância estatística com relação a qualquer das três dimensões de justiça. Não há evidência de que alunos que estejam mais avançados no curso tenham uma maior percepção de justiça do que os alunos que estão nos primeiros períodos. A mesma relação foi observada entre os alunos que já tinham outra graduação quando ingressaram no curso de Ciências Contábeis. Tais resultados evidenciam que a amostra pesquisada, a vivência na universidade durante o curso ou experiências de cursos anteriores não exerceram influência sobre a percepção de justiça dos alunos, em qualquer uma das três dimensões.

Os baixos valores no R^2 (medida do grau de ajuste) observados em todas as regressões evidenciaram baixo poder explicativo das variáveis independentes sobre a variação na variável dependente. Sendo explicadas principalmente pelo resíduo, as variações nas percepções de justiça (variáveis dependentes) sofrem, principalmente, efeito causal de variáveis que não foram contempladas nos modelos estabelecidos. Portanto, ainda que a validação estatística esteja associada aos constructos teóricos, existem componentes omitidos nos resíduos das regressões que causam maior variação na variável dependente.

Com relação à análise qualitativa, identificou-se alguma associação de justiça no ambiente de aprendizagem à figura do professor. Com relação à Justiça Distributiva, a forma como o professor distribui os pontos e a forma como ele avalia os alunos foram as questões mais apontadas. Cabe ressaltar que os alunos se sentem injustiçados quando o professor passa muitos trabalhos para serem realizados em casa, sejam eles individuais ou em grupo. A justificativa para este fato é a impossibilidade de conciliar atividades profissionais com atividades extraclasse.

Com relação à Justiça Procedimental, foram observados sentimentos de acolhimento e justiça em relação as reclamações e opiniões. No entanto, houve relato dificuldades em entender o que os professores esperam dos alunos.

No que concerne à Justiça Interacional, esta demonstrou ser a que os alunos entrevistados se sentem mais injustiçados. Esta associação da justiça no ambiente de aprendizagem com o professor revela que, quando há uma quebra de confiança ou respeito no professor, emerge o sentimento de injustiça no aluno. A Justiça Interacional foi a que demonstrou uma maior sensibilidade por parte dos alunos, justamente por remeter às relações sociais entre professores e alunos.

Conclui-se que, para os estudantes de Ciências Contábeis das Universidades Federais do Estado de Minas Gerais que compuseram a amostra, é possível perceber que o relacionamento entre professor e aluno, bem como a maneira como ele organiza o cronograma das aulas, apresentam maior relevância na percepção de justiça das entrevistadas. Entender o que o aluno considera justo ou injusto na universidade amplia a discussão acerca do que deve ser considerado nas práticas gerenciais adotadas, em especial na organização da disciplina e políticas de relacionamento interpessoal entre professores e alunos.

Esta pesquisa apresenta como principal limitação o fato de estudarem apenas alunos de universidades federais. É notório existirem diferenças entre universidades públicas e privadas. Além disso, mostra apenas mulheres na avaliação das entrevistas, pois a facilidade de expressar mais sentimentos por parte das mulheres poderia explicar uma maior percepção de injustiça. Como o tema é incipiente no ambiente acadêmico, torna-se importante destacar que os resultados deste estudo não podem ser generalizados como um perfil do aluno de Ciências Contábeis mineiro. Assim, novas pesquisas podem ser realizadas a partir das colocações aqui apresentadas.

Como sugestão, indica-se a replicação deste estudo em instituições de ensino superior particulares. Alunos de instituições particulares podem vir a ter diferentes percepções de justiça em relação àquelas aqui apontadas, por estarem envolvidos em um contexto que, muitas vezes, diverge dos alunos de universidades públicas. Espera-se que, desta forma, a pesquisa contribua para o aprimoramento das práticas pedagógicas de professores e coordenadores de curso.

Referências

- Adams, J. S. (1965). Inequity in social exchange. Em L. Berkowitz (Org.), *Advances in experimental social psychology*, Vol. 2, pp. 267-299. New York: Academic Press. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0065260108601082>
- Assmar, E. M. L., Ferreira, M. C., & Souto, S. D. O. (2005). Justiça organizacional: uma revisão crítica da literatura. *Psicologia: reflexão e crítica*, 18(3), pp. 443-453. <http://www.redalyc.org/html/188/18818319/>
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M. & Rebele, J. (2017) Analysis of trends in the accounting education literature (1997–2016). *Journal of Accounting Education*, 41, pp. 1-14. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117301781>
- Barzotto, L. F. (2003). Justiça Social-Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista Jurídica da Presidência*, 5(48). DOI: http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1274204714.pdf
- Bies, R. J. & Moag, J. S. (1986). Interactional justice: Communication criteria of fairness. *Research on negotiation in organizations*, 1(1), pp. 43-55. DOI: [https://www.scirp.org/\(S\(i43dyn45teexjx455qlt3d2q\)\)/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1482603](https://www.scirp.org/(S(i43dyn45teexjx455qlt3d2q))/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1482603)
- Bies, R. J. & Shapiro, D. L. (1987). Interactional fairness judgments: The influence on procedural fairness judgments. *Social Justice Research*, 2, 199-218. <https://link.springer.com/article/10.1007/BF01048016>

- Bies, R. J. (2001). Interactional (in) justice: The sacred and the profane. *Advances in organizational justice*, 89118. [https://books.google.com.br/books?hl=pt-PT&lr=eid=KQU_nqwIJv4Ceoi=fndepq=PA89edq=+Bies,+R.+J.+\(2001\).+Interactional+\(in\)+justice:+The+sacred+and+the+profane.+Advances+in+organizational+justice,+89118.eots=v71QzKqxKkesig=PkTjYgW4qFrme0aCp7NxAO8m0AE#v=onepage&qef=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-PT&lr=eid=KQU_nqwIJv4Ceoi=fndepq=PA89edq=+Bies,+R.+J.+(2001).+Interactional+(in)+justice:+The+sacred+and+the+profane.+Advances+in+organizational+justice,+89118.eots=v71QzKqxKkesig=PkTjYgW4qFrme0aCp7NxAO8m0AE#v=onepage&qef=false)
- Chory-Assad, R. M. (2002) Classroom Justice: Perceptions of Fairness as a Predictor of Student Motivation, Learning, and Aggression. *Communication Quarterly*, 50(1), pp. 58–77. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01463370209385646>
- Chory, R. M. (2007). Enhancing Student Perceptions of Fairness: The Relationship Between Instructor Credibility and Classroom Justice. *Communication Education*, 56(1), pp. 89–105. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/03634520600994300>
- Chory-Assad, R. M. & Paulsel, M. L. (2004) Antisocial Classroom Communication: Instructor Influence and Interactional Justice as Predictors of Student Aggression. *Communication Quarterly*, 52(2), pp. 98–114. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01463370409370184>
- Cornachione Jr, E. B., da Cunha, J. V. A., De Luca, M. M. M., & Ott, E. (2010). O bom é meu, o ruim é seu: perspectivas da teoria da atribuição sobre o desempenho acadêmico de alunos da graduação em Ciências Contábeis. *Revista Contabilidade & Finanças*, 21(53). <https://go.galegroup.com/ps/anonymouse?id=GALE%7CA248574761&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=15197077&p=IFME&sw=w>
- Cropanzano, R. & Greenberg, J. (1997). Progress in organizational justice: Tunelling through the maze: Em C. L. Cooper e I. T. Robertson (Orgs.), *International Review of Industrial and Organizational Psychology: 1997* (pp. 317-372). New York: Wiley e Sons.
- De Jesus, R. G., & Rowe, D. E. O. (2014). Justiça Organizacional Percebida por Professores do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico. *Revista de Administração Mackenzie*, 15(6). http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1678-69712014000600172&script=sci_arttext
- Deutsch, M. (1985). *Distributive justice: A social-psychological perspective*. New Haven: Yale University Press. <https://philpapers.org/rec/DEUDJA>
- Dias, E. C., Theóphilo, C. R., & Lopes, M. A. (2010). Evasão no ensino superior: estudo dos fatores causadores da evasão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Montes Claros–Unimontes–MG. In Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, SP (Vol. 7). <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos102010/419.pdf>
- Fagundes, C. V., Luce, M. B., & Espinar, S. R. (2014). O desempenho acadêmico como indicador de qualidade da transição Ensino Médio-Educação Superior. Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação. 22 (84) pp. 635-670. <https://www.redalyc.org/pdf/3995/399534055004.pdf>
- Flick, U. (2008). *Introdução à pesquisa qualitativa*. Artmed Editora, Porto Alegre: RS.
- Fonsêca, P. N. (2008). Desempenho acadêmico de adolescentes: proposta de um modelo explicativo. Tese de Doutorado, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria Básica*. Ed. 5. Editora Bookman.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Homans, G. C. (1961). *Social Behavior: Its Elementary Forms*. New York: Harcourt Brace Jovanovich. <http://psycnet.apa.org/record/1974-20800-000>
- Greenberg, J. (1990). Organizational justice: Yesterday, today and tomorrow. *Journal of Management*, 16, pp.399-432. <https://link.springer.com/article/10.1007/BF01048012>

- Greenberg, J. & Tyler, T. R. (1987). Why procedural justice in organizations? *Social Justice Research*, 1, pp. 127-142. <https://link.springer.com/article/10.1007/BF01048012>
- Kovačević, I., Zunić, P., e Mihailović, D. (2013). Concept of Organizational Justice in the Context of Academic Achievement. *Journal of Sustainable Business and Management Solutions in Emerging Economies*, (1820-0222), (69).http://management-stari.fon.bg.ac.rs/management/e_management_69_english_04.pdf
- Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory?. In *Social exchange* (pp. 27-55). Springer US. https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4613-3087-5_2
- Lind, E. A., Tyler, T. R., & Huo, Y. J. (1997). Procedural context and culture: Variation in the antecedents of procedural justice judgments. *Journal of Personality and Social Psychology*, 73(4), p.767. <http://psycnet.apa.org/fulltext/1997-06133-010.html>
- Ministério da Educação (2017). Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados. Recuperado em 14 de dezembro de 2017, de <http://emec.mec.gov.br/>.
- Paulsel, M. L.; Chory-Assad, R. M. (2005) Perceptions of Instructor Interactional Justice as a Predictor of Student Resistance. *Communication Research Reports*, 22(4), pp. 283–291. <https://doi.org/10.1080/000368105000317565>
- Pereira, M. G. (2004). *Percepções de justiça na adolescência: A escola e a legitimação das autoridades institucionais*. Tese de Doutorado. Instituto Universitário de Ciências Psicológicas, Sociais e da Vida, Lisboa, Portugal.<http://repositorio.ispa.pt/handle/10400.12/1672>
- Peter, F., Kloeckner, N., Dalbert, C., & Radant, M. (2012). Belief in a just world, teacher justice and student achievement: a multilevel study. *Learning and Individual Differences*, 22(1), pp.55-63.<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1041608011001191>
- Rego, A. (2000). *Justiça e comportamentos de cidadania nas organizações: Uma abordagem sem tabus*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Rego, A. (2001). Percepções de justiça: estudos de dimensionalização com professores do ensino superior. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, 17(2), pp.119-131. <http://www.scielo.br/pdf/ptp/v17n2/7872>
- Simil, A. S. (2016), A confiança como fator de influência da percepção de justiça no ambiente de aprendizagem.. Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.<https://cepcon.face.ufmg.br/cursos/mestrado/dissertacoes/category/49-2016.html>
- Thibaut, J.W. & Walker, L.(1975). *Procedural justice: Apsychological analysis*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates.
- Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2000). *Cooperation in groups: Procedural justice, social identity, and behavioral engagement*. Psychology Press. <https://www.taylorfrancis.com/books/9781134948222>
- Uludag, O., & Yaratana, H. (2013). The effects of justice and burnout on achievement: An empirical investigation of university students. *Croatian Journal of Education: Hrvatski časopis za odgoj i obrazovanje*, 15(2), pp.97-116. <https://hrcak.srce.hr/106737>
- Walster, E., Berscheid, E., & Walster, G. W. (1973). New directions in equity research. *Journal of personality and social psychology*, 25(2), p.151.<http://psycnet.apa.org/record/1973-20995-001>
- Weiner, B. & Kukla, A. (1970). An attributional analysis of achievement motivation. *Journal of Personality and Social Psychology*. 15(1), pp.1-20. <https://doi.org/10.1037/h0029211>
- Wubbels, T. & Brekelmans, M. (2005). Two Decades of Research on Teacher-Student Relationships in Class. *International Journal of Educational Research*, 43(2), pp. 6-24. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0883035506000127>

Uma Abordagem para Avaliação da Qualidade do Processo de Pesquisa em Contabilidade

José Renato Sena Oliveira

<http://orcid.org/0000-0001-9820-4682> | E-mail: jrsenna@uefs.br

Gilberto de Andrade Martins

<http://orcid.org/0000-0001-5144-5286> | E-mail: martins@usp.br

Resumo

Objetivo: Associar os atributos de qualidade da pesquisa com aqueles percebidos no processo de construção da produção científica em Contabilidade.

Método: Foi utilizada a técnica Delphi Modificada, em duas rodadas, com questionários online e acesso personalizado. O painel foi composto de 41 docentes de 19 Programas de Pós-Graduação em Contabilidade brasileiros. Foi elaborada uma matriz de orientação com 53 atributos/relações vinculados a critérios gerais de qualidade e a nove características-chave, avaliados pelos respondentes de acordo com a aderência às suas práticas de pesquisa.

Resultados: Aproximadamente 3/4 das proposições receberam nível forte de concordância. Entretanto, atributos que atingiram níveis baixo ou moderado incluem itens que podem comprometer a qualidade e a integridade da pesquisa, como os relacionados aos princípios éticos, aos erros e vieses e aos impactos da participação da equipe sobre os resultados.

Contribuições: O estudo pode impactar o campo, ao ajudar pesquisadores a autoavaliarem suas investigações, identificarem deficiências e limitações, resultando em maior aceitação e encurtamento do processo de submissão aos periódicos. Consequentemente, pode criar oportunidades de financiamento e de parcerias internacionais, bem como aumentar a relevância da produção científica da área.

Palavras-chave: contabilidade – pesquisa, produção científica, pós-graduação, qualidade da pesquisa, critérios de qualidade.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 25/11/2019. Pedido de Revisão em 29/11/2019. Resubmetido em 4/12/2019. Aceito em 9/12/2019 por Dra. Bruna Camargos Avelino (Editora associada) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: ABRACON.

1. Introdução

A pesquisa é uma atividade importante nas instituições educacionais, sendo capaz de desenvolver e melhorar técnicas, estratégias de trabalho e cursos de ação em vários ramos de atividade, além de ser essencial para avançar o conhecimento e construir soluções para os problemas sociais. A pesquisa científica é uma atividade destinada a testar uma hipótese, permitir tirar conclusões e, assim, contribuir para o conhecimento generalizável, expresso em teorias, princípios e declarações de relações (National Institutes of Health, 1979).

O ambiente institucional da pesquisa no Brasil estabelece padrões básicos de produtividade para Programas de Pós-Graduação (PPG) (mestrado/doutorado). Esses padrões são consistentes com os requisitos das agências governamentais de fomento a pesquisadores e à infraestrutura institucional para pesquisa e são estabelecidos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Se, por um lado, esses padrões encorajam a produção científica em vários campos, por outro, como efeito da ânsia de publicar os resultados da pesquisa, a atenção ao rigor científico e à relevância podem ser deixados de lado. Assim, o ambiente institucional justifica estudos que analisem a qualidade da produção científica, de “como é feita”, também conhecido como processo de pesquisa.

Estudos sobre a avaliação da pesquisa contábil em nível internacional abordam vários aspectos, como a produtividade e a qualidade, envolvendo os departamentos de negócios universitários (Chan, Chang, Tong, & Zhang, 2012; Jones, Brinn, & Pendlebury, 1996; Lowe & Locke, 2005). Outros abordam critérios de qualidade de pesquisa, como o impacto (Brown & Gardner, 1985; Carmona, 2006); relevância (Reiter & Williams, 2002); rigor (Evans, Feng, Hoffman, Moser, & Van der Stede, 2015; Williams, 2014); e validade (Libby, Bloomfield, & Nelson, 2002). Finalmente, outros exploram a análise de citações (Brown & Gardner, 1985; Dunbar & Weber, 2014) e percepções de qualidade de periódicos contábeis (Ballas & Theoharakis, 2003; Brinn, Jones, & Pendlebury, 2001; Brown & Huefner, 1994; Lowe & Locke, 2005; Lowensohn & Samelson, 2006; Taylor, 2011). Embora não focados em atributos de qualidade de uma boa pesquisa, esses estudos exploram a produtividade e a avaliação da qualidade do que é publicado em periódicos científicos da área.

No contexto brasileiro, estudos sobre a pesquisa contábil adotaram diversas abordagens. Alguns apresentam uma perspectiva bibliométrica e analisam aspectos de caminhos metodológicos utilizados em teses e outras publicações em periódicos e eventos (Mendonça Riccio, & Sakata, 2009; Miranda, Azevedo, & Martins, 2011), questões éticas na pesquisa (Antunes, Mendonça, Oyadomari & Okimura, 2011) e análise de citações em periódicos (Aragão, Oliveira & Lima, 2014). Por outro lado, outro estudo analisa a produtividade acadêmica (Martins & Lucena, 2014) e, especificamente, a produtividade docente nos PPGs brasileiros, ao investigar o perfil e as principais práticas de produção científica desses Programas, destacando a ocorrência de partes dos resultados de um único estudo publicadas em vários artigos (“ciência salame”) e artigos rejeitados por revistas de maior impacto enviados às menos prestigiadas, até serem aceitos.

No entanto, a caracterização de natureza bibliométrica, baseada em relatórios e publicações, é inadequada para revelar falhas no processo de pesquisa em Contabilidade, o qual deve ser refletido desde a escolha do assunto até a submissão do relatório para disseminação científica. É importante uma reflexão sobre os elementos que contribuem para o aumento da qualidade e do caráter científico das investigações. Nessa direção, boas práticas de pesquisa são definidas como regras que os pesquisadores podem seguir para assegurar a qualidade, objetividade e integridade dos dados, com escolhas razoáveis e explícitas (Denscombe, 2010; Shamoo & Resnik, 2003).

Esses elementos sugerem que uma boa pesquisa envolve as bases e práticas apropriadas de investigação científica para alcançar a resposta mais adequada ao problema proposto. Diante desse contexto, o objetivo do estudo foi associar os atributos de qualidade da pesquisa com aqueles percebidos no processo de construção da produção científica em Contabilidade. O processo de construção da produção científica envolve as características-chave ou diferentes estágios (Mays & Pope, 2006; Spencer, Ritchie, Lewis, & Dillon, 2003) e alcança o planejamento, a execução e a avaliação de resultados (Brinberg & McGrath, 1985). Adotou-se como hipótese que determinadas práticas correntes utilizadas no processo de construção da produção científica em Contabilidade no Brasil não atendem adequadamente aos atributos de qualidade da pesquisa descritos na literatura.

Os achados do presente estudo evidenciaram que cerca de 3/4 das proposições relativas aos 53 atributos/relações de qualidade analisados receberam nível forte de concordância pelos pesquisadores da área contábil. Entretanto, 6 atributos atingiram o nível moderado e 3 o nível baixo, os quais incluem itens que podem comprometer a qualidade e a integridade da pesquisa, como os relacionados aos princípios éticos, aos erros e vieses e aos impactos da participação da equipe sobre os resultados. Além disso, 5 atributos associados aos critérios de confiabilidade, integridade e validade interna não tiveram consenso formado, achado que sugere que pode haver falhas no atendimento a esses critérios em determinadas etapas do processo de pesquisa.

A avaliação da produção científica focada nos resultados é limitada para evidenciar a PPGs e pesquisadores as possíveis falhas no processo de pesquisa. Estudos da avaliação de práticas de pesquisa podem impactar o campo, ao ajudar pesquisadores a auto avaliarem suas investigações, identificarem deficiências, limitações e pontos a serem considerados para melhorar suas escolhas metodológicas. Como resultado, pode-se alcançar maior aceitação e encurtamento do processo de submissão aos periódicos, ao diminuir o número de revisões. Estudos de maior qualidade, que fazem uma contribuição clara e têm um impacto, são levados em conta na alocação de recursos e recrutamento de professores, entre outros fatores (Chan *et al.*, 2012). Como impacto esperado, a melhoria da qualidade da produção científica dos PPGs da área contribui para aumentar a chance de publicação dos artigos em periódicos relevantes. Além disso, pode criar novas oportunidades de financiamento, colaboração em parcerias internacionais e maior relevância internacional da produção científica da área.

2. Revisão da Literatura

A revisão da literatura está dividida em três subtópicos: o primeiro apresenta uma visão geral sobre a qualidade e o que são boas práticas no contexto da pesquisa. O seguinte destaca os estágios do processo de pesquisa a partir do Esquema da Rede de Validade (Brinberg & McGrath, 1985), bem como do Framework de Avaliação de Evidências de Pesquisa (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003). Finalmente, mostra evidências da literatura acerca de critérios e indicadores de qualidade na avaliação do processo de pesquisa.

2.1 Qualidade e as Boas Práticas no Contexto da Pesquisa

Para entender o objeto deste estudo, é importante ter claro o significado de seus elementos centrais: qualidade, atributo e processo de pesquisa. Em sentido genérico, a qualidade é descrita como um atributo, condição natural, propriedade pela qual algo ou alguém é individualizado que o distingue dos outros. Também como uma forma de ser, essência ou natureza, ou grau de perfeição, precisão e conformidade com um determinado padrão (Michaelis, 2012). Na pesquisa científica, Valentine (2009) diz que a resposta à pergunta “quais são as características de um estudo de alta qualidade?” depende, em parte, de porque o julgamento está sendo feito, pois diferentes atores atribuem significados distintos aos seus julgamentos. O autor defende que a qualidade se refere a um link adequado entre os objetivos do estudo e o desenho e finalidade envolvidos na implementação dele. Em relação à pesquisa contábil, Clarkson (2012) argumenta que a qualidade está associada a três fatores fundamentais: (i) contribuição — a importância do foco do estudo e seu grau de inovação; (ii) o rigor com que o estudo foi conduzido (credibilidade científica); e (iii) a capacidade do próprio documento de transmitir o estudo de forma transparente e acessível (comunicação).

O conceito de atributo também tem uma variedade de significados, incluindo os seguintes: (1) o que é próprio e peculiar a alguém ou algo; e (2) uma condição, propriedade ou qualidade de alguma coisa. Gramaticalmente, um atributo modifica um substantivo expressando sua qualidade ou determinação (Michaelis, 2012). Já o processo de pesquisa é definido como a identificação, combinação e uso de elementos e relações dos domínios conceitual, metodológico e substantivo, dividido em três etapas e com diferentes perspectivas de validade (Brinberg & McGrath, 1985). Além disso, o processo de pesquisa pode ser descrito com base nas seguintes etapas (ou estágios): achados, desenho, amostra, coleta de dados, análise e reporte (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003). Face a essas definições, os atributos de qualidade no processo de pesquisa descritos neste estudo incluem um conjunto de características que demonstram as ligações entre o objeto de interesse, a evidência, a teoria e as escolhas metodológicas do pesquisador. A qualidade pode ocorrer em vários estágios de planejamento e execução da pesquisa, permeados pela tradição de pesquisa subjacente.

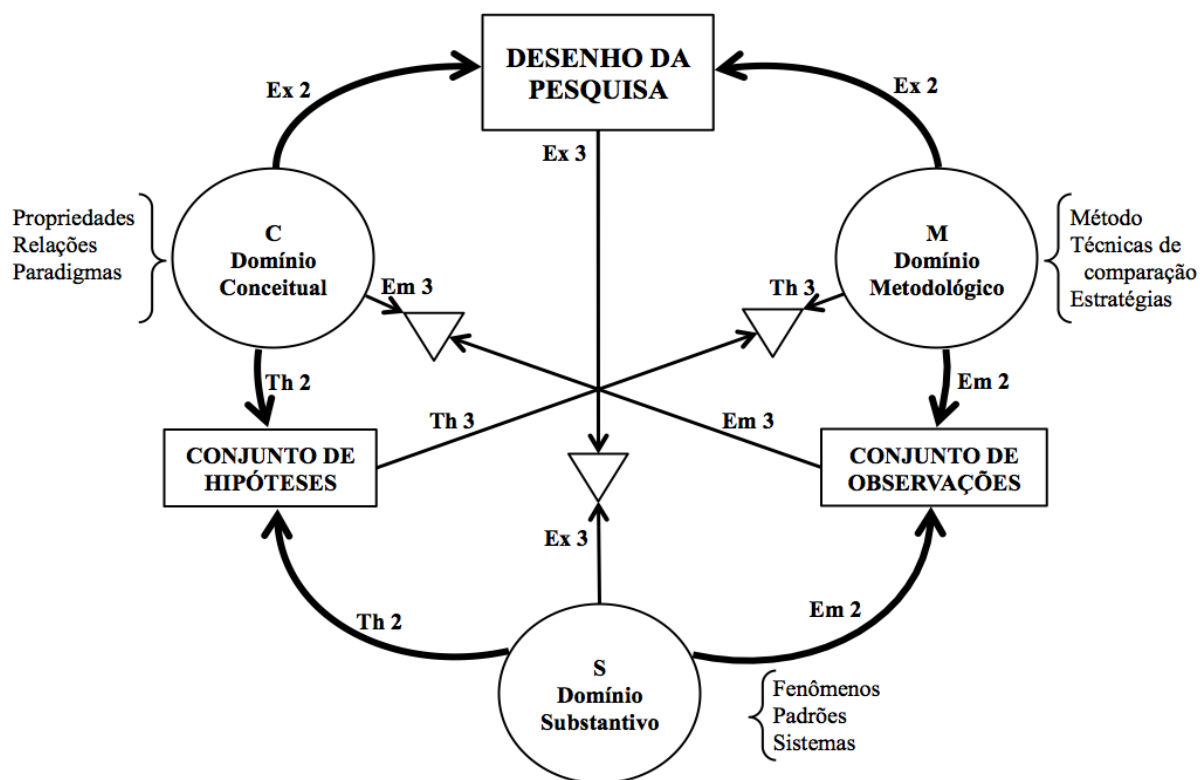
Dado o seu caráter subjetivo e valorativo, a definição de boa pesquisa não é tarefa fácil, tampouco consensual. As pessoas em posições de liderança na pesquisa podem desempenhar um papel-chave no desenvolvimento de uma cultura em que as atitudes éticas e as boas práticas de pesquisa prevalecem. Esses autores argumentam que se os principais pesquisadores, gerentes, empresas e agências governamentais demonstram e toleram atitudes antiéticas e práticas de pesquisa precárias, então essas atitudes e práticas prevalecerão (Shamoo & Resnik, 2003). Para os autores, a percepção de boas práticas de pesquisa é que as mesmas representam regras que os pesquisadores podem seguir para ajudar a garantir a qualidade, objetividade e integridade de seus dados.

Esses aspectos podem orientar uma avaliação da qualidade da pesquisa, pois representam atributos gerais de uma boa pesquisa. Elementos semelhantes constam em um estudo (Webster & Watson, 2002) que apresenta questões associadas a cada um deles: (a) contribuição (“o que há de novo?”); (b) impacto (“e daí?”); (c) lógica (“por quê?”); e (d) rigor (“bem feito?”). Os dois primeiros aspectos referem-se à “substância” de um estudo, isto é, seu problema de pesquisa, seus fundamentos, a lacuna identificada, sua justificativa e seus possíveis efeitos sobre um campo. A lógica do estudo é associada não somente à construção de um quadro teórico, mas também à escolha do desenho de pesquisa. A última envolve o rigor e os aspectos éticos associados à condução da pesquisa.

Em suma, a noção de boa pesquisa está associada a regras que os pesquisadores podem seguir para ajudá-los a garantir a qualidade, objetividade e integridade dos dados. Para isso, é necessário incluir escolhas razoáveis e explícitas como parte de cada componente da pesquisa e nesse contexto, o rigor e a qualidade apresentam um forte relacionamento, pois não é possível obter investigações de alta qualidade se o processo for mal executado, razão pela qual cada tarefa ao longo das fases (estágios) do processo de pesquisa deve ser cuidadosamente pensada.

2.2 Estágios do Processo de Pesquisa: o Esquema da Rede de Validade e o Framework de Avaliação de Evidências de Pesquisa

A pesquisa é basicamente um estudo de relações, ou seja, é sempre feita em termos de relações entre unidades (Brinberg & McGrath, 1985). Esses autores estudaram a validade no processo de pesquisa e defendem que essa não é uma *commodity* que pode ser comprada com técnicas, mas um estado ideal, um conceito a ser perseguido e que se aplica em diferentes estágios do processo de pesquisa. Dada essa caracterização, os autores apresentam o Esquema da Rede de Validade (ERV) (Validity Network Schema – VNS), em que assumem que a pesquisa envolve três domínios inter-relacionados, mas analiticamente distintos: o conceitual, o metodológico e o substantivo. Enquanto o fenômeno é o objeto central na perspectiva do domínio substantivo, o domínio conceitual se preocupa em identificar os conceitos e atributos que podem contribuir para explicar o fenômeno estudado, ou seja, uma teoria (ou lente teórica) que sustente a análise das observações coletadas. O domínio metodológico, por sua vez, se ocupa em apresentar e descrever os meios para a realização do estudo (Figura 1).



Caminho Experimental (Ex)	→	Construção de um projeto, e implementá-lo usando um conjunto de eventos substantivos.
Caminho Teórico (Th)	→	Construção de um conjunto de hipóteses, e testá-las e avaliá-las com um apropriado conjunto de métodos.
Caminho Empírico (Em)	→	Construção de um conjunto de observações, e explicá-las e interpretá-las com base em um conjunto de conceitos significativos.

Figura 1. O sistema ERV: domínios, níveis e caminhos
Adaptada de Brinberg e McGrath (1985, p. 22). Tradução livre.

Para Brinberg e McGrath (1985), o processo completo de pesquisa envolve três grandes estágios (etapas): o Estágio 1 – Validade como Valor, denominado Pré-Estudo ou Estágio Preparatório, diz respeito à fase de planejamento da pesquisa, quando são estabelecidos os critérios para avaliação das relações dos domínios, isto é, há um julgamento de mérito da proposta de pesquisa; o Estágio 2 – Validade como Correspondência, também chamado de Estágio Central, se materializa na etapa de execução do estudo e nela se estabelece o uso de elementos e relações dos três domínios para produzir um conjunto de achados empíricos a partir dos diferentes caminhos; e o Estágio 3 – Validade como Robustez, denominado Monitoramento dos Achados do Estágio 2, etapa em que ocorre a avaliação dos resultados e se verifica a extensão e o delineamento dos achados, a fim de evidenciar as fronteiras e a contribuição do estudo. Há três caminhos alternativos para executar o estágio central do processo de pesquisa: o Experimental (Ex), o Teórico (Th) e o Empírico (Em), os quais refletem diferentes estilos de fazer pesquisa e encontrar diferentes questões de validade. Em essência, tem-se que a ligação entre o objeto de interesse (representado pelo domínio substantivo) e as relações conceituais denotadas pelas propriedades do mesmo (a teoria) sustenta a geração de um conjunto de hipóteses que poderão explicar o fenômeno. De outro lado, a conexão entre o objeto e o domínio metodológico está relacionada com as estratégias utilizadas para a coleta sistemática de um conjunto de observações que deem suporte para as evidências e achados.

Outra perspectiva sobre a realização do processo de pesquisa é o Framework de Avaliação de Evidências de Pesquisa (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003), orientado para avaliar evidências em relação a nove principais características e processos:

- (1) Achados – característica associada ao julgamento de elementos como a credibilidade dos achados, como o conhecimento é expandido pelo estudo, o escopo da inferência e o cumprimento de objetivos e propósitos originais.
- (2) Desenho – justificativa para o desenho da pesquisa (escolhas metodológicas).
- (3) Amostra – avaliação de critérios para a concepção e seleção da amostra, bem como casos de inclusão e exclusão.
- (4) Coleta de dados – avaliação da condução da coleta de dados.
- (5) Análise – profundidade e complexidade dos dados, escolha da abordagem e análise da formulação, contexto das fontes de dados e diversidade de perspectivas.
- (6) Reporte – avaliação das ligações entre dados, interpretações e conclusões, bem como a coerência global do relatório.
- (7) Reflexividade e neutralidade – clareza sobre os pressupostos, perspectivas teóricas e valores que orientam o estudo e cuidado dos erros e vieses.
- (8) Ética – avaliação de como o pesquisador e sua equipe lidam com questões éticas.
- (9) Auditabilidade – um julgamento sobre o cumprimento dos procedimentos formais e documentação do processo de condução do estudo para inspeções futuras.

Estas duas estruturas balizaram a análise realizada neste estudo e são orientadoras do julgamento da qualidade no processo de pesquisa a partir de critérios e indicadores.

2.3 Critérios e Indicadores de Qualidade na Avaliação do Processo de Pesquisa

De acordo com a definição do Comitê Conjunto de Normas para Avaliação Educacional (Yarbrough, Shulha, Hopson, & Caruthers, 2011), um critério é um padrão pelo qual alguma coisa pode ser julgada. Outra definição envolve a dimensão do mérito, isto é, se algo é valioso, ou não, ou se é bom ou ruim (Davidson, 2005). Um terceiro conceito descreve os critérios como um conjunto de padrões que definem a aceitabilidade (Brinberg & McGrath, 1985). No entanto, o julgamento de cada avaliador tende a ser diferente com base no seu propósito. Os avaliadores usam indicadores diferentes no processo de avaliação e, embora a palavra “avaliação” abranja o julgamento com base em perspectivas amplas, ela é essencialmente focada no mérito. Em essência, o indicador é descrito como uma bitola (uma escala) ou uma medida de uma variável (Weiss, 1997). O *framework* para avaliar a qualidade das evidências de pesquisa qualitativa (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003) enfatiza que pode ser possível usar “(...) uma série de indicadores de qualidade que apontam para os tipos de informação necessários para avaliar se a característica de qualidade em questão foi alcançada ou não”.

Na literatura não há consenso em relação a quais critérios são os melhores para avaliar a qualidade da pesquisa. Por exemplo, alguns autores argumentam que é impossível ter apenas um conjunto de critérios para fazer isso na pesquisa qualitativa e quantitativa, devido às diferenças envolvidas na conduta desses dois tipos de pesquisa (Whittemore, Chase & Mandle, 2001). Outros autores, entretanto, defendem a possibilidade de utilizar critérios comuns para a pesquisa qualitativa e quantitativa (LeCompte & Goetz, 1982).

A avaliação dos estágios da pesquisa é uma tarefa que envolve vários *stakeholders*. Por um lado, as instituições de fomento, interessadas nos resultados da fase de planejamento (o projeto, em si) que identifica critérios como relevância, impacto e viabilidade para definir o que deve ser financiado. Por outro, o pesquisador e sua equipe, preocupados em observar os atributos de qualidade que permitam conduzir sistemática e rigorosamente o estudo, ou seja, a execução da pesquisa para obter a melhor evidência. Por último, outros interessados centram-se na avaliação da qualidade do “produto de investigação”, ou seja, publicações científicas. A comunidade acadêmica tem usado basicamente duas formas para identificar a qualidade dos periódicos: *surveys* com membros da comunidade científica (referees, editores, pesquisadores, etc.) para identificar suas percepções de qualidade (Ballas & Theoharakis, 2003; Brinn *et al.*, 2001; Lowe & Locke, 2005; Lowensohn & Samelson, 2006; Northcott & Linacre, 2010; Van der Stede, Young, & Chen, 2005) e medidas baseadas em citações dos estudos (a ressonância da produção científica entre os pares) (Aragão *et al.*, 2014; Doyle & Arthurs, 1995).

Como o foco deste trabalho está relacionado ao estudo da prática, utilizou-se uma combinação de diferentes fontes para identificar um conjunto de critérios gerais que foram julgados como possíveis de aplicação, conforme sumariados na Tabela 1. Assim, com base na literatura e nos *frameworks* estudados (Brinberg & McGrath, 1985; Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003), foi escolhido um conjunto de critérios mais gerais para orientar a análise do processo de pesquisa em Contabilidade.

3. Metodologia

A pesquisa foi realizada compreendendo 4 etapas. A primeira foi uma pesquisa bibliográfica, com o propósito de identificar os atributos de uma boa pesquisa descritos na literatura. Após a definição da lista de critérios gerais e considerando os domínios do ERV e as características-chave apresentadas no *Framework* de Avaliação de Evidências de Pesquisa, foi construída uma matriz para orientar a estruturação dos instrumentos de coleta.

A segunda etapa foi a aplicação da Técnica Delphi, baseada no tipo para formação de consensos. Usou-se a Delphi Modificada, em que as proposições da primeira rodada são elaboradas com base na literatura e não em entradas sugeridas pelos participantes (Kelbaugh, 2003). Foram duas rodadas com docentes dos programas acadêmicos de PPGs da área contábil reconhecidos pela Capes. Ao todo, 318 docentes foram convidados, 41 participaram na primeira rodada e 37 na segunda. Houve representantes de 19 dos 23 PPGs da área contábil reconhecidos pela Capes e ativos no período da coleta de dados.

Com o uso de escala numérica de 10 pontos, o instrumento de coleta teve 53 proposições com atributos/relações relativos à qualidade no processo de pesquisa e à aderência dos mesmos à prática dos respondentes e foi baseado em um estudo da área clínica (Elwyn *et al.*, 2006). A fim de aumentar a validade interna, o instrumento passou por pré-teste com 5 avaliadores, sendo 3 doutorandos e 1 doutor em Contabilidade e 1 doutor em Educação. A coleta de dados ocorreu entre outubro de 2015 e fevereiro de 2016, através da plataforma on-line *SurveyMonkey*, com senha e código de identificação personalizado encaminhados por e-mail-convite aos especialistas que compuseram o painel. O resultado da primeira rodada apresentou um Alfa de *Cronbach* de 92,2% e 28 proposições não tiveram o consenso formado, tendo sido reavaliadas na segunda rodada. Como apenas 5 proposições (menos de 10% do total) não formaram consenso após a segunda rodada e por ter havido baixa variação no desvio padrão destas entre as rodadas, optou-se por dispensar a terceira rodada. A análise de dados considerou medidas de posição e dispersão, além dos critérios para formação do consenso.

Identificados os atributos (Etapa 1) e de posse dos resultados da Delphi com o consenso dos respondentes (Etapa 2), a terceira etapa consistiu na confrontação destas evidências com a classificação por níveis de concordância e identificação de possíveis padrões e/ou variações. Os critérios para formação de consenso foram: (a) 75% ou mais dos respondentes atribuíram notas 1-3 ou 8-10 (forte concordância); (b) 25% ou mais dos respondentes atribuíram notas 1-3 (discordância); e (c) variação do desvio-padrão $\leq 25\%$ entre as rodadas. A classificação das proposições de acordo com o nível de concordância está detalhada na Tabela 2.

Tabela 1

Resumo dos critérios científicos gerais e suas características

Critério	Significado/características	Fontes
Contribuição/qualidade da perspectiva teórica	A extensão pela qual o público-alvo pode utilizar diretamente os achados; a extensão em que o estudo avança o conhecimento ou traz uma compreensão mais ampliada sobre o objeto. Caracterizada pela identificação de lacunas de conhecimento e pode oferecer soluções para os problemas do público-alvo.	(Mays & Pope, 2006; Meyrick, 2006; Spencer et al., 2003; Webster & Watson, 2002)
Validade externa ou generalização/opportunidade	A aplicação de resultados em outros contextos para generalizar a outras populações. Em uma abordagem qualitativa, a oportunidade é a possibilidade de perceber quão bem as hipóteses poderiam caber em um contexto diferente do que foi gerado. Fator: aplicabilidade.	(Brinberg & McGrath, 1985; Spencer et al., 2003; Valentine, 2009; Yarbrough et al., 2011)
Viabilidade	É “em que medida os recursos e outros fatores permitem que uma avaliação seja conduzida de forma satisfatória” (Yarbrough et al., 2011). Para avaliar se um estudo é viável, considerar o acesso a dados, recursos disponíveis, habilidades da equipe de pesquisa, restrições de tempo e outros, bem como o custo-benefício.	(Davidson, 2005; Rossi, Lipsey, & Freeman, 2004; Weiss, 1997; Yarbrough et al., 2011)
Impacto	Na avaliação de um programa, o impacto pode ser definido como “uma mudança na população-alvo ou condições sociais que tenha sido provocada pelo programa, ou seja, uma mudança que não teria ocorrido se o programa estivesse ausente”. (Rossi et al., 2004). Similarmente, no caso da pesquisa científica, o impacto refere-se às mudanças que ocorrem devido aos resultados do estudo ou foram induzidas por eles.	(Carmona, 2006; Rossi et al., 2004; Webster & Watson, 2002; Weiss, 1997)

Critério	Significado/características	Fontes
Integridade	O rigor das questões de pesquisa, design, conduta e teorização. Revela princípios e regras de conduta ou códigos de prática que pessoas e organizações envolvidas na pesquisa científica devem seguir, (a) honestidade na comunicação; (b) confiabilidade na realização de pesquisas; (c) objetividade; (d) imparcialidade e independência; (e) abertura e acessibilidade; (f) O dever de diligência; (g) equidade em fornecer referências e dar crédito; e (h) responsabilidade para futuros cientistas e pesquisadores (European Science Foundation, 2011). Falha na integridade pode ser evidência de má-conduta na pesquisa.	(Antunes et al., 2011; European Science Foundation, 2011; FAPESP, 2012; OADS, 2012)
Validade interna / credibilidade ou defensibilidade	Uma medida da significância da variável independente em relação à variável dependente, ou quão bem e fielmente representado o fenômeno é. Nos estudos qualitativos, é a credibilidade, ou “quão vívida e fiel é a descrição do fenômeno” (Beck, 1993). Em um sentido geral, a validade é definida como “a extensão em que uma medida realmente mede o que se pretende medir” (Rossi et al., 2004). Fator: valor da verdade.	(Beck, 1993; Brinberg & McGrath, 1985; Libby et al., 2002; Mays & Pope, 2006; Spencer et al., 2003)
Relevância	A capacidade da pesquisa de ajudar um grupo de profissionais a resolver problemas. A relevância da pesquisa depende dos usos potenciais para fins científicos, educacionais ou aplicados. Schwartzman (1988) defende que a avaliação da relevância científica de um estudo depende dos próprios cientistas, notadamente pela revisão de pares; outras formas de relevância requerem a participação de outros setores interessados.	(Mays & Pope, 2006; Reiter & Williams, 2002; Schwartzman, 1988; Weiss, 1997; Yarbrough et al., 2011)
Confiabilidade/ auditabilidade	Medida da consistência do instrumento na obtenção de resultados semelhantes ou da capacidade de outro investigador seguir a pista de auditoria. Em outras palavras, é “até que ponto uma medida produz os mesmos resultados quando usada repetidamente para medir a mesma coisa” (Rossi et al., 2004). Fator: consistência.	(Beck, 1993; LeCompte & Goetz, 1982; Mays & Pope, 2006; Rossi et al., 2004; Yarbrough et al., 2011)
Rigor/meticulosidade	Registro completo e fiel. Dados ricos, detalhados e complexos. O rigor envolve boas práticas de coleta, análise e transparência de dados. No entanto, a percepção de rigor é diversa, não-consensual, e pode depender do método de pesquisa adotado pelo pesquisador.	(Denscombe, 2010; Evans et al., 2015; Webster & Watson, 2002; Williams, 2014)
Adequação	Escolha de uma estratégia que provavelmente trará sucesso para alcançar os objetivos da pesquisa e que justifique tal escolha clara e explicitamente. Segundo Denscombe (2010), não é uma questão de definição se é boa ou má – ou correta ou errada –, mas se é útil e apropriada para resolver o problema de pesquisa proposto.	(Denscombe, 2010)

Tabela 2

Critérios para classificar as proposições de acordo com níveis de concordância

Rodríguez-Mañas et al. (2013)	Modelo ajustado	Nível de concordância
>80% das respostas ≥ 8 ou ≤ 3	>75% das respostas ≥ 8 ou ≤ 3	Forte
70% – 80%	65% – 75%	Moderado
50% – 70%	50% – 65%	Baixo
<50%	<50%	Consenso não formado

Com base nas proposições e no uso do modelo lógico, a quarta etapa versou sobre a elaboração de uma abordagem para avaliar o processo de pesquisa. A expressão *logic model* (modelo lógico, em tradução livre) se refere a uma técnica utilizada para avaliar programas e projetos, tanto com foco no andamento (*process*) como nos resultados (*outcomes*) (Kellog Foundation, 2014; Ladd & Jernigan, 2006). No caso deste estudo, o modelo lógico foi estruturado a partir da adaptação de exemplos estudados durante a disciplina Introdução à Teoria da Avaliação, ministrada pelo Professor Thomas A. Schwandt, na Faculdade de Educação da Universidade de Illinois em Urbana-Champaign (UIUC), Estados Unidos, em setembro de 2014. Foram considerados os atributos/relações identificados na literatura e avaliados pelos *experts* no painel da Delphi. Adicionalmente, foram apresentadas possíveis implicações da inobservância dos critérios nos domínios substantivo, conceitual e metodológico do ERV.

Levando em conta os domínios da investigação científica apresentados no Esquema da Rede de Validade, o desenho desta pesquisa é sumarizado conforme Figura 2.

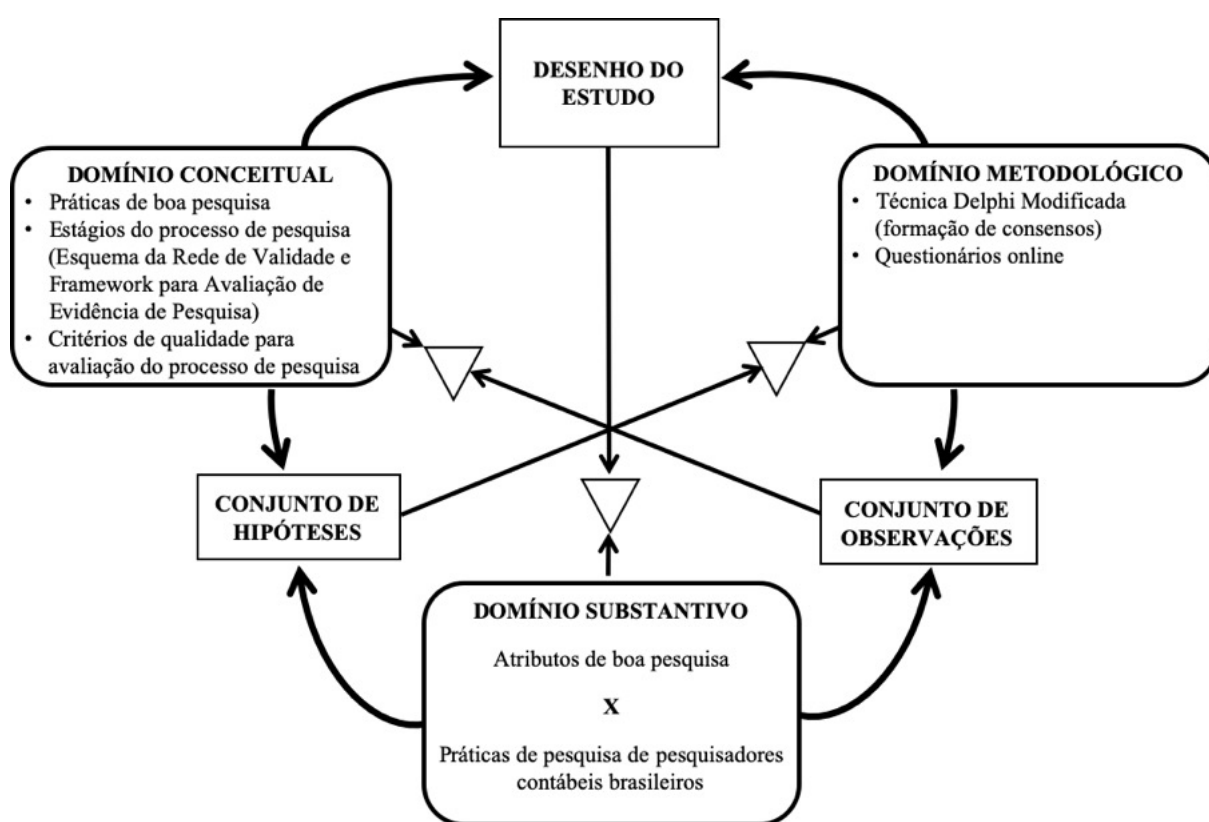


Figura 2. Resumo do desenho da pesquisa com base no ERV (Brinberg & McGrath, 1985)

O estudo foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) e está registrado na Plataforma Brasil.

4. Resultados e Discussão

O painel de especialistas da Delphi contou com 41 membros na primeira rodada e 37 na segunda. A fim de se conhecer o perfil, os respondentes foram questionados sobre suas qualificações profissionais e experiências. A maioria tinha Doutorado em Contabilidade, feito em uma instituição brasileira diferente da que atuava e menos de 15% fizeram doutorado sanduíche ou pós-doutorado em instituição estrangeira, o que sugere uma baixa experiência em atividades internacionais e que pode se refletir em um baixo nível de inserção em redes internacionais de pesquisa. Apenas 9,76% fizeram doutorado no mesmo PPG onde atuavam, uma evidência de reduzida endogeneidade, considerado um elemento de melhor qualidade do Programa pela CAPES. Além disso, PPGs com experiências educacionais diversificadas tendem a ter pesquisadores com habilidades e visões de mundo diferentes, que podem contribuir para o surgimento de estudos mais abrangentes e inovadores.

Sobre a experiência de pesquisa dos respondentes, fator importante para caracterizar a participação como experts no painel, observou-se que 34,14% tinham até 2 anos de experiência em PPG e outros 26,83% tinham entre 5 e 7 anos. Além disso, 56,10% já tiveram/têm pesquisa financiada, cerca de 1/4 possui bolsa de produtividade em pesquisa e apenas 2,44% declararam não ter publicado papers nos estratos A1, A2 ou B1 na última avaliação da CAPES. A maioria participa de Programa com nota 4 e atua em mestrado e doutorado. Estes dados revelam que o grupo possui experiência de pesquisa que o qualifica para tal julgamento.

4.1 Aplicação da Técnica Delphi Modificada

O resultado final da aplicação da Delphi Modificada está detalhado no Apêndice A. Houve variação no número de respostas válidas em função da quantidade de respostas negativas relacionadas ao uso de pesquisas envolvendo seres humanos. Avaliou-se, ainda, que como apenas cinco proposições não atingiram o consenso, não justificava o esforço de realizar outra rodada, dada a baixa variabilidade no desvio-padrão entre as rodadas.

Os achados revelaram que, das 53 proposições, 73,58% (39) receberam o nível de forte de concordância, 11,32% (6) o nível moderado, 5,66% (3) o nível baixo e 9,43% (5) não formaram consenso. O atributo “participação voluntária de sujeitos”, vinculado à integridade, obteve a maior pontuação relativa e 10 itens alcançaram percentual superior a 90%. O item que obteve a maior pontuação absoluta foi “objetivo/problema mostrado com precisão”, que está relacionado ao critério de adequação e obteve 395 pontos dos 410 possíveis.

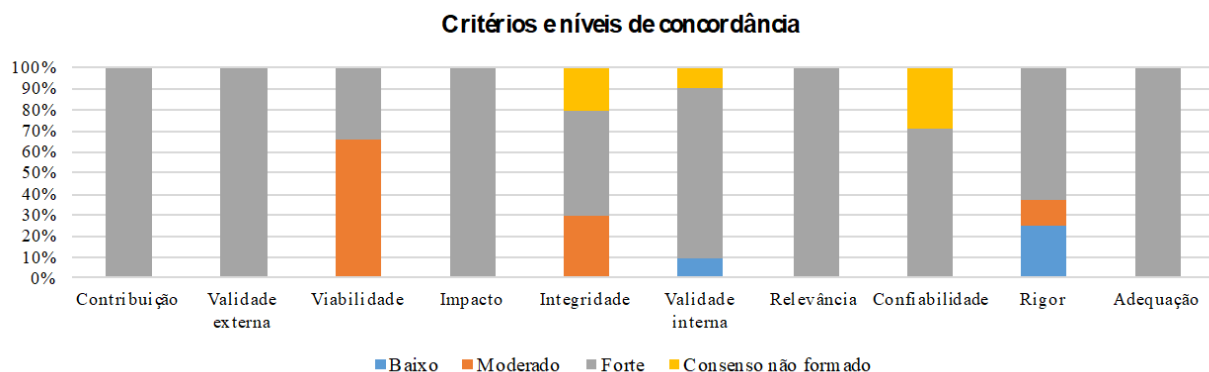


Figura 3. Critérios e níveis de concordância

A Figura 3 revela que as proposições sobre a contribuição/qualidade da perspectiva teórica, validade externa ou generalização/oportunidade, impacto, relevância e adequação mostraram forte concordância na opinião dos respondentes. Aproximadamente 65% dos itens relacionados ao critério de viabilidade estão em nível moderado. Embora não indiquem, necessariamente, a ocorrência de falhas graves, esses resultados devem ser observados no planejamento dos estudos, pois estão associados a elementos como o dimensionamento do projeto de pesquisa face às restrições de tempo e ao público-alvo na seleção da estratégia de pesquisa. No ERV (Brinberg & McGrath, 1985), o planejamento tem como premissa a validade como valor, é chamado de estágio preparatório e deve ser feito antes dos estágios seguintes. Consequentemente, falhas nesta etapa podem comprometer a viabilidade (Rossi *et al.*, 2004; Weiss, 1997; Yarbrough *et al.*, 2011) e conduzir a dados e achados inconsistentes, com inobservância dos critérios de validade interna e externa, como também de impacto.

A integridade apresentou 35% das proposições com nível moderado, o que requer atenção a questões como a forma como o pesquisador lida com erros e vieses e o impacto da participação da equipe de pesquisa sobre os resultados. A integridade dos dados é um elemento central no que se considera prática de boa pesquisa e sua violação pode comprometer a credibilidade científica dos achados (Clarkson, 2012; European Science Foundation, 2011; FAPESP, 2012; OADS, 2012; Shamoo & Resnik, 2003).

As proposições com baixo nível foram associadas à validade interna/credibilidade ou defensibilidade e ao rigor, sendo que cerca de 1/4 das desse último obtiveram baixo nível de concordância e devem ser um ponto considerado pelos pesquisadores por sugerir que há fraquezas na condução de estudos na área. Baixos níveis de concordância nesses itens podem indicar uma perda da qualidade da pesquisa, por comprometer a credibilidade dos achados, como também demonstrar pontos de melhoria na formação dos pesquisadores da área, dada a relevância desses critérios apontada na literatura (Evans *et al.*, 2015; Mays & Pope, 2006; OADS, 2012; Spencer *et al.*, 2003; Williams, 2014).

Os itens que não alcançaram o consenso estão associados à integridade, validade interna/credibilidade ou defensibilidade, e confiabilidade/auditabilidade. As notas dessas questões revelaram discrepâncias ou menor aceitação média entre os respondentes, além de maior dispersão que levou à não formação do consenso, mesmo com alto escore relativo. Esses critérios são importantes para a qualidade dos estudos (LeCompte & Goetz, 1982; Libby *et al.*, 2002; Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003; Yarbrough *et al.*, 2011) e avaliações dissonantes nestes itens podem revelar falta de clareza sobre a extensão dos achados em relação à confiabilidade, a exemplo da necessidade de registrar as razões para mudanças em relação ao planejamento, assim como as razões para as limitações do estudo. Consequentemente, pode revelar alguma possível prática de pesquisa que requer modificação, de modo a garantir o atendimento a esses critérios.

Quanto à relação entre características-chave e níveis de concordância, a Figura 4 mostra que os “sujeitos da pesquisa” foram a única com forte nível de aceitação. Por outro lado, reflexividade/neutralidade mostrou nível moderado em todas as proposições. Além disso, “ética” e “reporte” foram aquelas em que as proposições com baixo nível se concentraram. Aproximadamente 25% das proposições relacionadas à ética apresentaram baixo nível de aceitação, e esse achado sugere que os pesquisadores precisam se preocupar com os aspectos legais e podem indicar o não cumprimento das características essenciais da integridade da pesquisa e fraquezas no rigor metodológico (European Science Foundation, 2011; Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003). Esses níveis de aceitação mais baixos podem sugerir, também, a existência de um possível desalinhamento entre os domínios metodológico, substantivo e teórico propostos pelo ERV (Brinberg & McGrath, 1985).

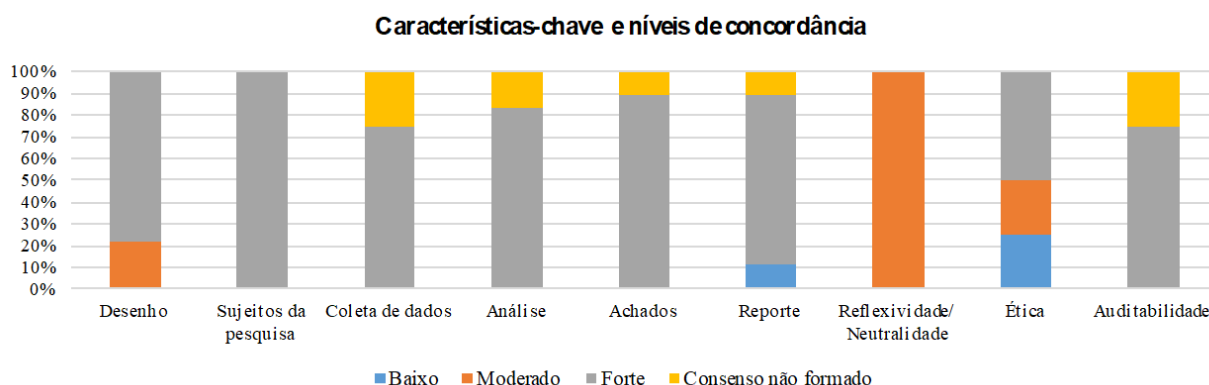


Figura 4. Características-chave e níveis de concordância.

Entre as proposições com baixo nível de aceitação, aquela relativa à apreciação de drafts por pares está associada ao “reporte” e as outras duas estão relacionadas com os aspectos éticos da submissão formal e obrigatória de projetos de pesquisa a um CEP. A avaliação de drafts desempenha um papel significativo na identificação de potenciais problemas e sugere pontos de melhoria, como também ajuda a aumentar a consistência e a coerência lógica de um documento (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003). Como resultado, acredita-se que tal avaliação possa aumentar a possibilidade de um manuscrito ser aprovado para publicação porque reduz possíveis falhas identificadas por pares que poderiam levar a uma rejeição na submissão (Carmona, 2006; Martins & Lucena, 2014; Shamoo & Resnik, 2003; Valentine, 2009; Webster & Watson, 2002).

As questões éticas formam a única característica que teve proposições nos três níveis de concordância. Assim como ocorre internacionalmente, a legislação brasileira exige que os estudos envolvendo seres humanos sejam submetidos à avaliação e aprovação prévia por um CEP, a fim de assegurar o atendimento a princípios éticos como o respeito pela dignidade e autonomia de cada participante. O consentimento informado deve descrever o propósito, metas e procedimentos do estudo, esclarecer possível desconforto e riscos de participação e especificar a forma de monitoramento e assistência a que todos os participantes têm direito, mesmo após a conclusão do estudo (Brasil, 2012, 2013). A legislação prevê ainda que, em casos de denúncia e de infração ética que impliquem riscos para os participantes, deve haver um exame que poderá envolver sanções, inclusive a exigência de investigação pelo Ministério Público. Essas práticas são consistentes com princípios internacionais como respeito pelas pessoas, beneficência e justiça (National Institutes of Health, 1979), e de *accountability*, respeito e integridade (European Science Foundation, 2011; OADS, 2012).

O cumprimento de padrões éticos em pesquisas envolvendo seres humanos traz, pelo menos, três efeitos práticos: (a) assegurar que a pesquisa atende aos padrões internacionais de integridade; (b) mitigar riscos ao pesquisador e à instituição relacionados a possíveis ações judiciais de participantes que se sentirem prejudicados pela participação nos estudos; e (c) aumentar a validade e a relevância externa do estudo, o que poderá culminar em maior possibilidade de obter financiamento e maior aceitação pela comunidade científica.

4.2 Abordagem para Julgar a Qualidade do Processo de Pesquisa em Contabilidade

Considerando a importância da ligação entre os critérios de qualidade da investigação e as percepções dos respondentes quanto à aderência das proposições às suas práticas, este estudo sugere um conjunto de elementos para avaliar o processo de pesquisa em Contabilidade a partir dos estágios do processo de pesquisa (características-chave), atributos/relações, critérios gerais da qualidade da pesquisa e domínios da investigação.

Com a intenção de traçar a proposta de uma abordagem para avaliar a qualidade no processo de pesquisa em Contabilidade, foi utilizada a estrutura do modelo Lógico (Kellogg Foundation, 2014; Ladd & Jernigan, 2006). Este modelo é amplamente aplicado para avaliar programas e projetos, tanto para processos como para resultados (ou variação). Um modelo Lógico para avaliação de processos é estruturado em insumos, processos/atividades e indicadores/saídas de processo. A abordagem proposta baseada no modelo Lógico considera como insumos as etapas do processo de pesquisa (Figura 5). Inicialmente, esta abordagem considerou os três estágios propostos por Brinberg e McGrath (1985), que neste trabalho são denominados primeiro (planejamento), segundo (execução) e terceiro (monitoramento de resultados ou apenas resultados). Além disso, as nove características-chave (Mays & Pope, 2006; Spencer *et al.*, 2003) foram agrupadas nesses três estágios na seguinte distribuição: (1) desenho e sujeitos da pesquisa; (2) coleta de dados, análise, resultados e reporte; e (3) reflexividade/neutralidade, ética e auditabilidade.

Os atributos e relacionamentos utilizados nos instrumentos de coleta de dados da Delphi foram elaborados a partir da literatura e considerados para caracterizar os processos e atividades propostos no modelo lógico. Considerou-se neste estudo que esses atributos e relacionamentos representam adequadamente os processos, uma vez que a construção do próprio instrumento de coleta se baseou nas práticas de pesquisa dos respondentes, isto é, nas atividades realizadas em diferentes estágios de seus estudos. As proposições foram agrupadas de acordo com a característica-chave e o critério de qualidade a que estão associadas. Com relação aos indicadores de processo/saídas, foram alocados os critérios utilizados para agrupar as proposições, isto é, estão associados aos atributos/relações que são definidos como processos/atividades. Finalmente, foram agregadas algumas implicações potenciais quando esses critérios são violados ou ignorados e, para tanto, utilizou-se a estrutura de domínios do ERV.

Por fim, deve-se enfatizar que esta abordagem (Figura 5) pretende contribuir para a discussão de critérios de qualidade para a construção e realização da pesquisa (o processo) e está menos centrada nos resultados finais (avaliação do produto). A abordagem é apenas uma tentativa de ajudar os pesquisadores da área contábil a auto-avaliarem a qualidade dos seus estudos e não pretende substituir outros *frameworks* para a avaliação da pesquisa.

Entradas		Processos/Atividades	Indicadores de Processos/Saídas	
Estágio		Atributo/relacionamento	Critério	Algumas possíveis implicações
1º - Planejamento	Desenho	<ul style="list-style-type: none"> Estratégia útil ao propósito Visão geral clara Visão geral x estratégia Definição do objetivo/problema Visão geral x teoria Argumentos para escolha da técnica 	Adequação	Domínio Substantivo <ul style="list-style-type: none"> Lacuna pouco evidente para justificar a pesquisa. Baixa contribuição para o avanço do conhecimento. Uso de estratégia de pesquisa inadequada. Desperdício de recursos pelo uso inadequado do tempo. Falhas em mostrar os impactos da pesquisa
		<ul style="list-style-type: none"> Acesso aos dados Restrições de tempo Estratégia x público-alvo 	Viabilidade	
	Sujeitos da pesquisa	<ul style="list-style-type: none"> Critérios p/ desenho/seleção de sujeitos Representatividade dos sujeitos 	Validade Interna	
2º - Execução	Coleta de dados	<ul style="list-style-type: none"> Notas de cada passo da pesquisa Anotações sobre eventos divergentes 	Rigor	Domínio Conceitual <ul style="list-style-type: none"> Falta de clareza dos principais conceitos, relacionados ao estudo Ausência de uma teoria para suportar a análise de dados. Dificuldade para justificar as hipóteses com base na literatura
		<ul style="list-style-type: none"> Participação voluntária dos sujeitos Concordância formal dos sujeitos 	Integridade	
	Análise	<ul style="list-style-type: none"> Descrição da natureza e forma dos dados 	Integridade	
		<ul style="list-style-type: none"> Descrição das ferram. e procedimentos Links impl./explícit.-achados x objetivos 	Rigor	
		<ul style="list-style-type: none"> Contexto x impacto p/ análise dos dados Outras visões para conhecer o contexto 	Confiabilidade	
		<ul style="list-style-type: none"> Significância dos dados para alcançar o objetivo 	Relevância	
	Achados	<ul style="list-style-type: none"> Caminho para chegar às conclusões Link achados x evidências Checagem de links achados x propósito Impacto da natureza das divergências 	Validade interna	
		<ul style="list-style-type: none"> Comparar resultados com outros estudos 	Validade externa	
		<ul style="list-style-type: none"> Novas áreas baseadas nos achados Insights p/ pensar a área de conhecimento 	Contribuição	
		<ul style="list-style-type: none"> Achados anteriores x hipóteses 	Relevância	
		<ul style="list-style-type: none"> Contexto para emitir replicação 	Confiabilidade	
	Reporte	<ul style="list-style-type: none"> Discussão do impacto p/ o conhecimento 	Impacto	
		<ul style="list-style-type: none"> Evidenciação das limitações Fronteiras do estudo 	Contribuição	
		<ul style="list-style-type: none"> Razões para as limitações 	Integridade	
		<ul style="list-style-type: none"> Revisão da liter. x principais conceitos Teoria para suportar proposições Conclusões x objetivo Apreciação de drafts por colegas 	Validade interna	
<ul style="list-style-type: none"> Possibilidade explícita de generalização 		Validade externa		
3º O Resultados	Reflexividade/ Neutral.	<ul style="list-style-type: none"> Como lidar com erros e vieses Impacto da participação da equipe 	Integridade	Domínio Metodológico <ul style="list-style-type: none"> Falhas nos procedimentos éticos. Dificuldades para permitir replicação. Limitações para gerar comparação. Contexto da pesquisa descrito inadequadamente. Registros insuficientes dos passos seguidos para realizar a pesquisa. Conclusões não suportadas pelos achados. Risco de dificultar a publicação dos resultados.
	Ethics	<ul style="list-style-type: none"> Comitê de Ética para registrar os estudos Regras para registro no CEP Submissão formal ao CEP Submissão compulsória ao CEP 	Rigor	
		<ul style="list-style-type: none"> Uso de um código de ética Respeito formal pelos seres humanos Estratégia para mitigar danos Confidencialid. de dados de participantes 	Integridade	
	Auditabilidade	<ul style="list-style-type: none"> Registros de mudanças no desenho Registros de razões para mudanças Proteção da base de dados p/ checagens Guarda de documentos para reduzir riscos 	Confiabilidade	

Figura 5. Modelo lógico para avaliar o processo de pesquisa

5. Conclusões

Uma das conclusões deste estudo é que determinadas práticas correntes usadas no processo de construção da produção científica em Contabilidade no Brasil não atendem adequadamente aos atributos de qualidade de uma boa pesquisa descritos na literatura. Isso se evidencia nas elevadas amplitudes entre as respostas obtidas em diversos atributos, bem como na baixa aceitação de elementos relacionados à ética, para os quais a legislação brasileira não admite flexibilidade. Outra conclusão é que falta clareza sobre critérios éticos e a necessidade de cumpri-los nas pesquisas em Contabilidade. Ainda, concluiu-se que o ambiente institucional brasileiro contribui para uma menor qualidade da produção científica em Contabilidade como resultado de falhas institucionais que podem impactar a integridade da pesquisa, suportado em baixos níveis de aceitação de elementos relacionados ao rigor e à ética, médios níveis de aceitação para itens relativos à integridade e viabilidade, além da falha no cumprimento da obrigação de submissão de projetos de pesquisa que envolvem seres humanos a um CEP.

O estudo apresenta limitações, seja em decorrência da técnica Delphi escolhida, a qual possui baixa interação entre os especialistas, seja por possíveis vieses por causa do número de painelistas. Outra limitação é a escolha dos critérios gerais, pois pode haver discrepâncias na avaliação das partes interessadas em relação a eles.

Como contribuições do estudo, deve-se destacar que a avaliação da produção científica, tanto na área como institucionalmente em relação aos PPGs, tem se concentrado sobre os resultados, isto é, sobre o produto final. Contudo, tal análise é limitada para evidenciar aos Programas e pesquisadores da área suas possíveis falhas no processo de pesquisa. O estudo pode impactar o campo, ao ajudar pesquisadores a autoavaliarem suas investigações, identificarem deficiências e limitações, resultando em maior aceitação e encurtamento do processo de submissão aos periódicos. Espera-se que o modelo Lógico para avaliar o processo de pesquisa possa contribuir para encorajar o público-alvo a reconsiderar estratégias de pesquisa e reorientar práticas que não estejam consistentes com a boa pesquisa. Também que os PPGs possam utilizar os resultados para melhorar o processo de formação de novos pesquisadores, a fim de mitigar possíveis falhas.

Face às evidências e ao modelo proposto, sugere-se aos Programas intensificarem a capacitação relativa a questões éticas para diminuir as falhas na condução dos estudos que podem comprometer a integridade e a qualidade da produção, além de inviabilizar a publicação dos resultados. Adicionalmente, a adoção de exigência de submissão de projetos que envolvam seres humanos a um CEP como condição para o exame de qualificação e de aprovação pelo CEP como condição para a defesa. Futuros estudos devem ser empreendidos para compreender as percepções dos alunos de pós-graduação sobre os atributos/relações analisadas, a fim de identificar possíveis erros e falhas na formação de novos pesquisadores na área. Além disso, outro inquérito relevante pode ser discutir o papel dos editores e *referees* como responsáveis pela validação da qualidade, em contraste com a sua percepção da qualidade da pesquisa.

Referências

- Antunes, M. T. P., Mendonça, O. R., Neto, Oyadomari, J. C. T., & Okimura, R. T. (2011). Conduta ética dos pesquisadores em contabilidade: diferenças entre a crença e a práxis. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(57), pp. 319–337. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000300006>
- Aragão, I. R. B. N., Oliveira, J. R. S., & Lima, G. A. S. F. de. (2014). Resonance of articles and impact factor of Brazilian Accounting Journals. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (Journal of Education and Research in Accounting)*, 8(1), pp. 5–21. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v8i1.1011>
- Ballas, A., & Theoharakis, V. (2003). Exploring diversity in accounting through Faculty journal perceptions. *Contemporary Accounting Research*, 20(4), pp. 619–644. DOI: <https://doi.org/10.1506/MLWH-KBTM-ET47-LYKH>
- Beck, C. T. (1993). Qualitative Research: The Evaluation of Its Credibility, Fittingness, and Auditability. *Western Journal of Nursing Research*, 15(2), pp. 263–266. DOI: <https://doi.org/10.1177/019394599301500212>
- Brasil. Resolução 466, de 12 de dezembro de 2012 (2012). Conselho Nacional de Saúde.
- Brasil. Norma Operacional CNS No 001/2013 (2013). Conselho Nacional de Saúde.
- Brinberg, D., & McGrath, J. E. (1985). *Validity and the research process*. Newbury Park: Sage Publications.
- Brinn, T., Jones, M., & Pendlebury, M. (2001). Why do UK Accounting and Finance Academics not Publish in Top US Journals? *The British Acc. Review*, 33(2), pp.223–232. DOI: <https://doi.org/10.1006/bare.2001.0160>
- Brown, L. D., & Gardner, J. C. (1985). Using Citation Analysis to Assess the Impact of Journals and Articles on Contemporary Accounting Research (CAR). *Journal of Accounting Research*, 23(1), pp. 84–109. <http://doi.org/10.2307/2490908>
- Brown, L. D., & Huefner, R. J. (1994). The Familiarity with and Perceived Quality of Accounting Journals: Views of Senior Accounting Faculty in Leading U.S. MBA Programs. *Contemporary Accounting Research*, 11(1), pp. 223–250. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1994.tb00442.x>
- Carmona, S. (2006). Performance Reviews, the Impact of Accounting Research, and the Role of Publication Forms. *Advances in Accounting*, 22(6), pp. 241–267. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S088261100622011X?via%3Dihub>
- Chan, K. C., Chang, C. H., Tong, J. Y., & Zhang, F. (2012). An analysis of the accounting and finance research productivity in Australia and New Zealand in 1991-2010. *Accounting and Finance*, 52(1), pp. 249–265. DOI: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.2011.00440.x>
- Clarkson, P. M. (2012). Publishing: art or science? Reflections from an editorial perspective. *Accounting & Finance*, 52(2), pp. 359–376. DOI: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.2012.00472.x>
- Davidson, E. J. (2005). *Evaluation methodology basics: the nuts and bolts of sound evaluation*. (Sage Publications, Ed.) (1st ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Denscombe, M. (2010). *The Good Research Guide*. Open University Press.
- Doyle, J., & Arthurs, A. (1995). Judging the quality of research in business schools: the UK as a case study. *Omega*, 23(3), pp. 257–270. DOI: [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(95\)00013-E](https://doi.org/10.1016/0305-0483(95)00013-E)
- Dunbar, A. E., & Weber, D. P. (2014). What influences accounting research? A citations-based analysis. *Issues in Accounting Education*, 29(1), pp. 1–60. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace-50603>

- Elwyn, G., O'Connor, A., Stacey, D., Volk, R., Edwards, A., Coulter, A., ... Whelan, T. (2006). Developing a quality criteria framework for patient decision aids: online international Delphi consensus process. *BMJ (Clinical Research Ed.)*, 333(7565), pp. 417. DOI: <https://doi.org/10.1136/bmj.38926.629329.AE>
- European Science Foundation. (2011). *The European Code of Conduct for Research Integrity*. Strasbourg.
- Evans, J. H., Feng, M., Hoffman, V. B., Moser, D. V., & Van der Stede, W. A. (2015). Points to Consider When Self-Assessing Your Empirical Accounting Research. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), pp. 1162–1192. <http://doi.org/10.1111/1911-3846.12133>
- Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo. (2012). *Code of good scientific practice*. Recuperado 2012 de http://www.fapesp.br/boaspraticas/FAPESP-Codigo_de_Boas_Praticas_Cientificas_2014.pdf
- Jones, M. J., Brinn, T., & Pendlebury, M. (1996). Judging the quality of research in business schools: A comment from accounting. *Omega*, 24(5), pp. 597–602. DOI: [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(96\)00036-9](https://doi.org/10.1016/0305-0483(96)00036-9)
- Kelbaugh, B. M. (2003). *Exploration of teamwork in extension: identifying indicators of success using a modified delphi study (Ph.D. dissertation)*. The Ohio State University. https://etd.ohiolink.edu/!etd.send_file?accession=osu1054604099&disposition=inline
- Kellogg Foundation. (2014). W.K. Kellogg Foundation Logic Model Development Guide. Retrieved September 20, 2014, from <https://www.wkkf.org/resource-directory/resource/2006/02/wk-kellogg-foundation-logic-model-development-guide>.
- Ladd, S., & Jernigan, J. (2006). *Evaluation guide: developing and using a logic model*. Retrieved from https://www.cdc.gov/dhdsp/docs/logic_model.pdf.
- LeCompte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52(1), pp. 31–60. DOI: <https://doi.org/10.3102/00346543052001031>
- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), pp. 775–810. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)
- Lowe, A., & Locke, J. (2005). Perceptions of journal quality and research paradigm: results of a web-based survey of British accounting academics. *Accounting, Organizations and Society*, 30(1), pp. 81–98. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.002>
- Lowensohn, S., & Samelson, D. P. (2006). An Examination of Faculty Perceptions of Academic Journal Quality within Five Specialized Areas of Accounting Research. *Issues in Accounting Education*, 21(3), pp. 219–239. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace.2006.21.3.219>
- Martins, O. S., & Lucena, W. G. L. (2014). Produtivismo acadêmico: as práticas dos docentes dos programas de pós-graduação em contabilidade. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(1), pp. 66–96. DOI: <http://doi.org/10.14392/asaa.2014070103>
- Mays, N., & Pope, C. (2006). Quality in qualitative health research. In *Qualitative research in health care* (3rd ed., pp. 82–101). London: Blackwell Pub./BMJ Books.
- Mendonça, O. R., de Neto, Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2009). Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos Enanpads de 1996 a 2005. *Revista de Administração de Empresas*, 49(1), pp. 62–73. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902009000100008>
- Meyrick, J. (2006). What is good qualitative research? A first step towards a comprehensive approach to judging rigour/quality. *Journal of Health Psychology*, 11(5), pp. 799–808. DOI: 10.1177/13591053060666643

- Michaelis. (2012). *Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa (versão online)*. Editora Melhoramentos.
- Miranda, G. J., Azevedo, R. F. L., & Martins, G. de A. (2011). Teses das teses em contabilidade na USP. *REPEC Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(2, mai/ago), pp. 21–42. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v5i2.342>
- National Institutes of Health. (1979). The Belmont Report. *The Belmont Report Ethical Principles and Guidelines for the Protection of Human Subjects of Research*, pp. 4–6.
- Northcott, D., & Linacre, S. (2010). Producing spaces for academic discourse: The impact of research assessment exercises and journal quality rankings. *Australian Accounting Review*, 20(1), pp. 38–54. DOI: <http://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00079.x>
- Office of the Associate Director for Science (OADS). (2012). *CDC Guidance on Scientific Integrity*. Retrieved from http://www.cdc.gov/od/science/docs/CDCSIGuide_021612.pdf
- Reiter, S. A., & Williams, P. F. (2002). The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited. *Accounting, Organizations and Society*, 27(6), pp. 575–607. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00050-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00050-2)
- Rossi, P. H., Lipsey, M. W., & Freeman, H. E. (2004). *Evaluation: a systematic approach* (7th ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Schwartzman, S. (1988). Qualidade e relevância da pesquisa universitária: 10 teses para discussão. Retrieved from <http://www.schwartzman.org.br/simon/10teses.htm>
- Shamoo, A., & Resnik, D. (2003). *Responsible conduct of research*. New York: Oxford University Press.
- Spencer, L., Ritchie, J., Lewis, J., & Dillon, L. (2003). Quality in Qualitative Evaluation: A framework for assessing research evidence A Quality Framework. *Social Research*, 108(1), p.170. DOI: 10.1093/eurpub/ckv219.
- Taylor, J. (2011). The assessment of research quality in UK universities: Peer review or metrics? *British Journal of Management*, 22(2), pp. 202–217. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1841224> or <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-8551.2010.00722.x>
- Valentine, J. C. (2009). Judging the quality of primary research. In H. Cooper, L. V Hedges, & J. C. Valentine (Eds.), *The Handbook of Research Synthesis and Meta-Analysis* (pp. 129–146). Russell Sage Foundation. <https://psycnet.apa.org/record/2009-05060-007>
- Van der Stede, W. a., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7–8), pp. 655–684. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2005.01.003>
- Webster, J., & Watson, R. T. (2002). Analyzing the Past to Prepare for the Future: Writing a Literature Review. *MIS Quarterly*, 26(2), pp. xiii–xxiii. <http://doi.org/10.1.1.104.6570>
- Weiss, C. H. (1997). *Evaluation* (2nd ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Whittemore, R., Chase, S. K., & Mandle, C. L. (2001). Validity in qualitative research. *Qualitative Health Research*, 11(4), pp. 522–537. DOI: 10.1177/104973201129119299
- Williams, P. F. (2014). The Myth of Rigorous Accounting Research. *Accounting Horizons*, 28(4), pp. 869–887. <http://doi.org/10.2308/acch-50880>
- Yarbrough, D. B., Shulha, L. M., Hopson, R. K., & Caruthers, F. A. (2011). *The program evaluation standards: a guide for evaluators and evaluation users* (3rd ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

Apêndice A

Classificação final da Delphi Modificada por características-chave (estágios no processo de pesquisa), atributos/relações, tamanho número de respostas válidas, rodada em que o consenso foi atingido, escore, percentual relativo do escore, posição no ranking, níveis de aceitação e critérios associados

Caracter.	Atributo/relação	N	Rod.	Score	%	Rank	Nível	Critério
Col. Dados	Participação voluntária dos sujeitos	23	2	222	96.52	1º	Forte	Integridade
Desenho	Objetivo/probl. mostrado precisamente	41	1	395	96.34	2º	Forte	Adequação
Qst. Éticas	Confidencialid. de dados dos participantes	26	2	248	95.38	3º	Forte	Integridade
Reporte	Conclusões x objetivo	41	1	377	91.95	4º	Forte	Valid. interna
Achados	Comparar resultados com outros estudos	41	1	373	90.98	5º	Forte	Valid. externa
Achados	Checar links achados x propósito	41	1	373	90.98	6º	Forte	Valid. interna
Reporte	Revisão da liter. x conceitos principais	41	1	373	90.98	7º	Forte	Valid. interna
Reporte	Teoria para suportar proposições	41	1	371	90.49	8º	Forte	Valid. interna
Desenho	Estratégia útil ao propósito	41	1	369	90.00	9º	Forte	Adequação
Achados	Achados anteriores x hipóteses	41	1	369	90.00	10	Forte	Relevância
Auditabil.	Salvaguardar base de dados p/ checagens	41	1	367	89.51	11	Forte	Confiabilidade
Desenho	Argumentos para escolha da técnica	41	1	366	89.27	12	Forte	Adequação
Achados	Link achados x evidências	41	1	363	88.54	13	Forte	Valid. interna
Col. Dados	Notas de cada passo da pesquisa	41	1	361	88.05	14	Forte	Rigor
Achados	Novas áreas baseadas nos achados	41	1	361	88.05	15	Forte	Contribuição
Achados	Caminho para chegar às conclusões	41	1	359	87.56	16	Forte	Valid. interna
Desenho	Clara visão geral que guia o estudo	41	1	358	87.32	17	Forte	Adequação
Análise	Descrição de ferram. e procedimentos	41	1	358	87.32	18	Forte	Rigor
Sujeitos	Critérios p/ desenho/seleção de sujeitos	41	1	352	85.85	19	Forte	Valid. interna
Desenho	Acesso aos dados	41	1	351	85.61	20	Forte	Viabilidade
Análise	Descrição da natureza & forma dos dados	41	1	351	85.61	21	Forte	Integridade
Análise	Significância dos dados p/atingir objetivo	41	1	351	85.61	22	Forte	Relevância
Achados	Contexto para permitir replicação	41	1	351	85.61	23	Forte	Confiabilidade
Desenho	Visão geral x estratégia	37	2	316	85.41	24	Forte	Adequação
Reporte	Evidenciação das limitações	37	2	315	85.14	25	Forte	Contribuição
Desenho	Visão geral x teoria	41	1	349	85.12	26	Forte	Adequação
Análise	Links implícit/explicit - achados x objetiv.	41	1	349	85.12	27	Forte	Rigor
Col. Dados	Anotações sobre eventos divergentes	28	2	237	84.64	28	Forte	Rigor
Reporte	Possibilidade explícita de generalização	41	1	345	84.15	29	Forte	Valid. externa
Auditabil.	Registros de mudanças no desenho	29	2	242	83.45	30	Forte	Confiabilidade
Análise	Contexto x impacto p/ análise de dados	41	1	341	83.17	31	Forte	Confiabilidade
Achados	Insights para pensar a área de conheç.	37	2	302	81.62	32	Forte	Contribuição
Qst. Éticas	Estratégia para mitigar possíveis danos	26	2	212	81.54	33	Forte	Integridade
Reporte	Discussão do impacto p/ o conhecimento	37	2	301	81.35	34	Forte	Impacto
Qst. Éticas	CEP para registrar os estudos	26	2	207	79.62	35	Forte	Rigor
Reporte	Fronteiras do estudo	37	2	294	79.46	36	Forte	Contribuição
Qst. Éticas	Respeito formal aos sujeitos humanos	25	2	195	78.00	37	Forte	Integridade
Auditabil.	Guarda de documentos p/ reduzir riscos	25	2	194	77.60	38	Forte	Confiabilidade
Sujeitos	Representatividade dos sujeitos	37	2	287	77.57	39	Forte	Valid. interna
Qst. Éticas	Uso dos princípios de um código de ética	26	2	187	71.92	1º	Moderado	Integridade
Refl./Neutr.	Como lidar com erros e vieses	37	2	266	71.89	2º	Moderado	Integridade

Caracter.	Atributo/relação	N	Rod.	Score	%	Rank	Nível	Critério
Desenho	Estratégia de pesquisa x público-alvo	37	2	264	71.35	3º	Moderado	Viabilidade
Desenho	Restrições de tempo	37	2	261	70.54	4º	Moderado	Viabilidade
Qst. Éticas	Regras para registro no Comitê (CEP)	25	2	176	70.40	5º	Moderado	Rigor
Refl./Neutr.	Impacto da participação da equipe	37	2	249	67.30	6º	Moderado	Integridade
Reporte	Apreciação de drafts por colegas	37	2	229	61.89	1º	Baixo	Valid. interna
Qst. Éticas	Submissão formal ao CEP	25	2	144	57.60	2º	Baixo	Rigor
Qst. Éticas	Submissão compulsória ao CEP	25	2	142	56.80	3º	Baixo	Rigor
Auditabil.	Registros de razões para mudanças	29	2	237	81.72	1º	Ñ formado	Confiabilidade
Col. Dados	Concordância formal dos sujeitos	26	2	212	81.54	2º	Ñ formado	Integridade
Reporte	Razões para as limitações	37	2	293	79.19	3º	Ñ formado	Integridade
Achados	Impacto da natureza das divergências	37	2	289	78.11	4º	Ñ formado	Valid. interna
Análise	Outras visões para conhecer o contexto	37	2	278	75.14	5º	Ñ formado	Confiabilidade

Uma análise crítica sobre os ajustes adicionais considerados nas divulgações da medida não GAAP “EBITDA ajustado” em relatórios de companhias listadas brasileiras

Gabriela Vasconcelos de Andrade

<https://orcid.org/0000-0002-3290-1239> E-mail: gvasconcelos@usp.br

Fernando Dal Ri Murcia

<https://orcid.org/0000-0002-2269-3667> E-mail: murcia@usp.br

Resumo

Objetivo: Esta pesquisa busca identificar quais são os tipos de ajustes adicionais com maior magnitude realizados via divulgações da medida não GAAP “EBITDA Ajustado” das maiores companhias listadas brasileiras e realizar uma análise sobre a adequação de tais ajustes sob uma perspectiva crítica de suas naturezas.

Método: Foram investigados em *press releases* de companhias do índice IBrX 100 quais os ajustes adicionais com maior magnitude realizados pelas companhias da amostra e, em seguida, realizada uma análise crítica sobre a possível utilidade ou oportunismo destes ajustes sob a ótica da teoria da Regulação e de premissas da assimetria informacional. Os períodos abrangidos pela pesquisa foram os trimestres de 2014 e 2015.

Resultados: Os tipos de ajustes com maior magnitude são *Impairment* (83,34%), Correção de erros (3,52%), Equivalência patrimonial (1,38%), Dividendos recebidos (1,35%) e Provisões (1,29%), bem como que quase 76% dos ajustes efetuados são fruto de princípios e regras contábeis.

Contribuições: As evidências do presente estudo corroboram com a posição do Iasb sobre a importância de medidas não GAAP, atualmente discutidas pelo referido órgão em ações com o intuito de melhorar o reporte financeiro, incluindo o uso de informações não GAAP em peças contábeis. Os resultados fomentam o debate sobre o tema no Brasil.

Palavras chave: Medida não GAAP; EBITDA Ajustado; Ajustes adicionais.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 16/09/2019. Pedido de Revisão em 05/11/2019. Resubmetido em 28/11/2019. Aceito em 08/12/2019 por Dr. Vinícius Gomes Martins (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

O apetite pelo tema de medidas de desempenho não GAAP é atual e promissor. Entidades profissionais e reguladoras ao redor do mundo tem se empenhado para endereçar preocupações concernentes a esse tipo de divulgação por intermédio, entre outros meios, da condução de pesquisas (*Financial Reporting Council*, 2013; Deloitte, 2015), da elaboração de *guidances* para auxiliar emissores na preparação e divulgação de métricas não contábeis (*European Securities and Markets Authority*, 2015; *International Organization of Securities Commissions*, 2016) e até da modificação de normas para incluir subtotais não GAAP em peças contábeis, como é o caso do projeto para atualização do IAS 1 (*International Accounting Standards Board*, n.d.a).

As referidas mensurações recebem a denominação de “não GAAP” por se tratarem de métricas que advêm de interferências manuais realizadas em números contábeis para que sejam compostos e divulgados novos números ao mercado, sendo tais interferências não permitidas pelo *framework* contábil tal qual é hoje concebido. Significa dizer que são medidas alternativas de mensuração de desempenho que não atendem aos *Generally Accepted Accounting Principles* (Nichols, Gray, & Street, 2005), princípios esses inerentes aos demonstrativos preparados de acordo com o *International Financial Reporting Standards*.

Números advindos da aplicação dessas medidas estão geralmente associados a resultados ou a ganhos ajustados. Dada a variedade de conceitos e diferentes indicadores desenvolvidos a fim de apurar o desempenho das companhias, o papel de medidas não GAAP na comunicação corporativa tem sido questionado tanto pela academia (Black, & Christensen, 2009; Cormier, Lapointe Antunes, & Magnan, 2011; Isidro & Marques, 2013) como por entidades contábeis (*International Federation of Accountants*, 2014) e firmas globais de consultoria e auditoria (PricewaterhouseCoopers, 2014; Deloitte, 2016a).

Segundo o *International Financial Reporting Standards* (2011), o desenvolvimento de outras metodologias pode estar atrelado ao fato de que há uma percepção no mercado de que a real *performance* operacional de uma empresa e seu potencial de crescimento não podem ser refletidos adequadamente por meio de uma medida única. Seguindo a lógica de tal raciocínio, existem reivindicações no mercado quanto ao uso e divulgação de métricas não contábeis com a finalidade de fornecer aos usuários medidas que permitam a avaliação da efetiva geração de caixa das companhias considerando apenas suas atividades operacionais.

Os autores acreditam que, considerando que o mercado tem procurado suprir as necessidades informacionais suas e de seus *stakeholders*, as normas, conforme o GAAP, podem não atender a finalidades específicas de determinados usuários, sendo imprescindível o uso e a divulgação de medidas que ultrapassem os “muros” da Contabilidade. O próprio presidente do *International Accounting Standards Board* se pronunciou mais de uma vez a favor de medidas não GAAP em relatórios corporativos, como quando ressaltou que “medidas não GAAP podem ser úteis para explicar diferentes aspectos do desempenho de uma empresa e não pretendemos erradicá las” (*International Financial Reporting Standards*, 2019).

No Brasil uma das métricas financeiras não GAAP mais utilizadas no cenário corporativo é o *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA), segundo afirma o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2017). Ela apura o potencial de geração de caixa de uma companhia desconsiderando os efeitos financeiros, de impostos e da depreciação e amortização. O EBITDA Ajustado, por sua vez, vai um pouco mais além: ele considera em seu cálculo ajustes adicionais para incluir ou excluir efeitos considerados pelas empresas como não representativos de sua geração bruta de caixa (Comissão de Valores Mobiliários, 2012). Termos como “extraordinários”, “não recorrentes”, “não operacionais” e “não usuais” vem sendo empregados pelas empresas de forma a justificar as divulgações de medidas não GAAP.

É importante ressaltar que até o ano de 2019 não existe uma norma que regule os tipos de ajustes adicionais considerados para cálculo do EBITDA Ajustado. A ICVM n. 527 rege a divulgação voluntária do EBITDA e do *Earnings Before Interest and Taxes* e destaca que para o caso em que uma companhia opte por incluir outros ajustes ao EBITDA, deve haver a identificação do termo “ajustado” na divulgação (Comissão de Valores Mobiliários, 2012).

Contudo, os tipos de ajustes efetuados pelas empresas têm sido foco de atenção por parte de entes reguladores. Young (2014) destaca que reguladores frequentemente utilizam números ajustados para monitorar as companhias e Black e Christensen (2018) afirmam que a *Securities and Exchange Commission* sempre se preocupou com ajustes que excluem itens que na realidade são recorrentes na demonstração de resultado, como, por exemplo, “despesas operacionais”. O órgão regulador global das comissões de valores mobiliários alerta que emissores de medidas não GAAP precisam ponderar a natureza dos fatos que pretendem ser ajustados, fornecendo o devido embasamento para cada ajuste efetuado. O uso do *Impairment*, por exemplo, é considerado indevido na visão do referido órgão pelo fato de possuir em sua natureza uma suscetibilidade de repetição em um futuro previsível, não devendo ser descrito como um item “não recorrente” ou “não usual” sem haver explicações suficientes (*International Organization of Securities Commissions*, 2016).

A maior parte das pesquisas científicas sobre medidas não GAAP vem sendo conduzidas no cenário internacional (Black, 2016a) e, de certa forma, estão concentradas nos Estados Unidos devido ao rigor da lei *Sarbanes Oxley* sobre as companhias registradas na *Securities and Exchange Commission* no tocante à divulgação de métricas não GAAP, evitando perigos potenciais aos investidores pelo possível mau uso das mesmas. Esse argumento de mau uso de medidas não GAAP por partes das empresas é praticamente senso comum nessa linha de pesquisa, pois várias evidências anteriores sugerem esse comportamento. Graham, Harvey e Rajgopal (2005) entrevistaram mais de 400 gestores para entender os fatores que determinam as decisões de divulgação sobre ganhos e identificaram que existe uma tendência nos gestores em enfatizar medidas não GAAP quando o GAAP não é o esperado. Os resultados apontados pela pesquisa conduzida por Miller (2009), nesse mesmo sentido, sugerem que gerentes se envolvem em um comportamento de divulgação oportunístico de medidas de ganhos não GAAP, beneficiando a própria administração em detrimento dos investidores.

Em relação aos tipos de ajustes efetuados, Bradshaw e Sloan (2002) documentam que a exclusão de itens especiais, conhecidos como *one time*, itens transitórios e/ou não recorrentes, seria a principal diferença entre os números GAAP e os não GAAP. Evidências mais recentes indicam que o ajuste de itens não recorrentes é a forma mais comum de ajuste via medidas não GAAP, estando tais itens relacionados a fatos de reestruturações, tributos e aquisições (Black, Christensen, Ciesielski, & Whipple, 2018b).

Já no Brasil são poucas as pesquisas no tema (Oliveira, 2018), apesar do crescente uso de medidas não GAAP em relatórios de companhias abertas (Comissão de Valores Mobiliários, 2012). Determinadas pesquisas identificaram os motivos para a utilização do EBITDA e como essa medida é utilizada pelo mercado profissional brasileiro (Momose, 2009; Carvalho, 2014; Maragno, Borba, & Fey, 2014), outras criticam seu uso como medida capaz de garantir a cobertura de dívidas e como *proxy* para a geração de caixa operacional (Diaz, 2002; Frezatti & Aguiar, 2007) ou valorizam o uso EBITDA na perspectiva do *value relevance* (Macedo, Machado, Murcia, & Machado, 2012). No entanto, não foi identificada nenhuma pesquisa publicada que evidenciasse de forma crítica os tipos de ajustes adicionais considerados em medidas não GAAP para contribuir com a discussão internacional sobre os indícios da adequação ou, não, quando do uso dessas métricas.

A relevância desse estudo se justifica pelos sinais que tanto a academia, como o mercado e entes reguladores e normatizadores tem enviado em relação ao tema. Black (2016b) considera o estudo de medidas não GAAP um “tópico quente” da atualidade para a condução de pesquisas científicas. Marques (2017) pontua que evidências descritivas indicam que a divulgação dessas medidas é uma prática crescente em vários países e que as deliberações e discussões de órgãos reguladores e normatizadores faz dessa área importante para pesquisas. Essas afirmativas estão alinhadas com a percebida prevalência e recorrência de tais métricas em relatórios financeiros corporativos ao redor do mundo, em especial nas jurisdições dos Estados Unidos e Reino Unido, de onde vêm os principais movimentos regulatórios de mercado, mas também em outros países como Nova Zelândia, Austrália e França (Marques, 2017).

Para se ter uma ideia do impacto do uso de medidas não GAAP no mercado americano, no ano de 2016, o tema “medidas não GAAP” ocupou o terceiro lugar na lista dos tópicos mais frequentemente comentados pela *Division of Corporation Finance*, o que levou a *Securities and Exchange Commission* a atualizar, nesse mesmo ano, a interpretação sobre o uso e divulgação de tais medidas para incluir novos direcionamentos às companhias que optassem por divulgá-las. No Reino Unido, por exemplo, das 100 maiores companhias listadas no índice FTSE no ano de 2015, 81% delas apresentaram medidas não GAAP no início de seus relatórios anuais (Deloitte, 2016b). Conforme Black, Christensen, Ciesielski e Whipple (2018a), a proliferação de medidas não GAAP ao redor do mundo reavivou o interesse de órgãos como o *International Accounting Standards Board* e o *Financial Accounting Standards Board* no tema, os quais incluíram em suas agendas projetos voltados para a discussão e possível regulamentação de medidas não GAAP desde 2014 e 2015, respectivamente.

O objetivo do presente artigo é o de suprir uma lacuna na pesquisa contábil ao identificar quais são os tipos de ajustes adicionais com maior magnitude realizados via divulgações da medida não GAAP “EBITDA Ajustado” das maiores companhias listadas brasileiras e realizar uma análise sobre a adequação de tais ajustes sob uma perspectiva crítica de suas naturezas. A metodologia é composta por análise descritiva dos dados coletados e análises críticas sobre os resultados obtidos.

Os resultados apresentados indicam que os tipos de ajuste com maior magnitude são *Impairment*, Correção de erros, Equivalência patrimonial, Dividendos recebidos e Provisões, bem como que quase 76% dos ajustes efetuados pelas companhias são fruto de princípios e regras contábeis, sugerindo que companhias tem ajustado por meio de medidas não GAAP, itens que (i) não geram saída de caixa quando de suas constituições; (ii) eventos não recorrentes ou que não refletem resultados do ano sob reporte; e (iii) itens não operacionais. Esses resultados geram novas evidências no cenário corporativo brasileiro e corroboram a necessidade do uso e divulgação de medidas não GAAP, contribuindo para discussões tanto na prática como na academia contábil.

2. Plataforma teórica

2.1 Uso de medidas não GAAP e teoria da regulação

A principal problemática relacionada a divulgações voluntárias é se de fato elas garantem a qualidade do processo decisório dos usuários. A premissa comumente adotada quando o tema “medidas não GAAP” é abordado é de elas carregam consigo um viés discricionário. Há razoável consenso entre tais publicações e a disponibilização de informação enganosa: “à luz de sua prevalência e de seu potencial de serem enganosas, o uso de medidas alternativas de mensuração está cada vez mais no foco regulatório” (Deloitte, 2016b).

Uma fração considerável de evidências anteriores sugere inconsistências e oportunismo quando do reporte de medidas não GAAP (Miller, 2009; Marques, 2010; Doyle, Jennings, & Soliman, 2013). Black e Christensen (2009), por exemplo, apontam que os gestores manipulam os ajustes realizados em ganhos não GAAP de forma a bater *benchmarks* estabelecidos pelas empresas. Marques (2010) sugere que gestores enfatizam métricas não GAAP quando o lucro contábil não atinge o *benchmark* esperado, e, no mesmo sentido, Lougee e Marquardt (2004) sugerem que companhias com prejuízo contábil estariam mais propensas a enfatizar métricas não GAAP para assim apresentar ao mercado um resultado melhorado. Em relação às exclusões consideradas em medidas não GAAP, o estudo de Doyle, Jennings e Soliman (2013) afirma que companhias que reportam exclusões estão mais propensas a bater ou superar as previsões de analistas de mercado.

Há também pesquisas acadêmicas que apontam para a utilidade de medidas não GAAP. Essa linha de pesquisa defende que números não GAAP são mais informativos e eficientes, e que o mercado percebe ganhos “pro forma” como mais representativos dos ganhos operacionais do que os ganhos operacionais apurados conforme o GAAP (Bhattacharya, Black, Christensen, & Larson, 2003). Bradshaw e Sloan (2002) sugerem, por exemplo, que ganhos “pro forma” são mais determinantes do que ganhos GAAP para explicar as variações nos preços das ações e que a administração das companhias tem assumido um papel proativo ao enfatizar medidas não GAAP quando do reporte corporativo.

Apesar dessas evidências, continua existindo uma forte preocupação sobre se tais medidas são confiáveis, em especial no que diz respeito ao impacto dessa confiabilidade no mercado de ações. O *International Accounting Standards Board* (n.d.a) afirma que inconsistências sobre o desempenho financeiro das empresas pode levar a decisões equivocadas ou insatisfatórias de investimentos, resultando em falhas de mercado e afetando as economias nacionais e globais. Malone, Tarca e Wee (2016) afirmam que ganhos não GAAP podem ser informações “barulhentas” e difíceis de interpretar, fazendo com que os investidores reajam de forma inadequada na precificação de ações.

Marques (2017) aponta que ainda que existiam evidências a favor do uso e divulgação de medidas não GAAP, os estudos anteriores parecem indicar que, apesar de poderem ser úteis ao mercado de capitais, elas têm potencial para enganar os investidores e, em especial, os “não sofisticados”. O experimento efetuado pelos pesquisadores Johnson, Percy, Stevenson Clarke e Cameron (2014) considerou a disponibilização de um ganho não GAAP maior do que um ganho GAAP no relatório anual e concluiu que investidores não sofisticados, quando solicitados a identificar as medidas de rentabilidade do relatório, escolhem as informações não GAAP em detrimento das GAAPs. A pesquisa de Bhattacharya, Black, Christensen e Mergenthaler (2007) concluiu, da mesma maneira, que investidores não sofisticados confiam em informações “pro forma”. Essas evidências são importantes na discussão sobre a regulação de medidas não GAAP, pois as principais regulações no mercado de capitais norte americano foram desenhadas para proteger essa classe de participantes do mercado “menos informada”.

Devido ao fato de que os gestores e a Administração das companhias possuem vantagem informacional em relação aos demais participantes do mercado (Iudícibus & Lopes, 2004), o emprego de medidas não contábeis em relatórios corporativos pode estar sendo utilizado para desviar a atenção desses participantes sobre a real situação das empresas. Além dessa premissa, há a agravante de que medidas não GAAP não são auditadas, permitindo assim uma “liberdade” na construção e apresentação desses números.

O presente estudo entende que a regulação de determinadas medidas não GAAP (as mais utilizadas globalmente) pode ser uma saída para inibir ou mitigar a possibilidade de utilização inadequada desse tipo de divulgação voluntária. Dado que há uma tendência para que medidas não GAAP apresentem números mais otimistas sobre o desempenho das companhias, é preciso que o próprio padrão IFRS forneça detalhes e a estrutura para essas divulgações (*International Financial Reporting Standards*, 2019).

A pesquisa de Maragno, Borba e Fey (2014) é um exemplo do benefício da regulação do EBITDA no mercado brasileiro. Ela conclui que antes de a ICVM nº. 527 passar a regulamentar aspectos de cálculo e divulgação do EBITDA, menos da metade das companhias do IBrX 100 estavam em conformidade com a metodologia de cálculo estabelecida. Após a regulação, 60% passou a estar em *compliance* com a referida metodologia, indicando um aumento na aderência aos critérios estabelecidos. Heflin e Hsu (2008) verificaram que, após a regulação sobre medidas não GAAP pela *Securities and Exchange Commission*, a partir de 2003, nos Estados Unidos, as companhias diminuíram a frequência e a magnitude dos ajustes (“itens especiais” e outros) efetuados via métricas não contábeis. Tais autores também identificaram que após a regulação houve um declínio na probabilidade de ganhos não GAAP divulgados baterem ou superarem as previsões dos analistas de mercado. Esses resultados sugerem que a interferência da regulação no mercado tem impactos positivos no sentido de proteger o mesmo de informações enganosas.

Por entender os impactos positivos da regulação de medidas não GAAP, o normatizador contábil tem concentrado parte de seus esforços no projeto “*Primary Financial Statements*”, o qual propõe alterações à Demonstração de Resultado do Exercício pelo uso de subtotais, sendo um deles fixado para todas as companhias — *Earnings Before Interest and Taxes* — e outro para uma diferente medida de desempenho escolhida pela administração (*International Accounting Standards Board*, 2018).

O referido projeto foi adicionado à agenda do Iasb em 2014 e logo em 2015 ele foi identificado como prioritário pelos respondentes, os quais indicaram que o foco do projeto deveria ser a Demonstração de Resultado do Exercício. No final de 2016, o Iasb decidiu então elaborar um projeto de melhorias a esse demonstrativo, havendo várias discussões sobre o tema e possibilidades de melhorias entre 2017 e 2019. O resultado é que, até o fim do ano de 2019, o Iasb pretende publicar um *exposure draft*, documento oficial que antecede uma norma contábil (*International Accounting Standards Board*, 2018).

A seguir está apresentada uma tabela que resume a linha do tempo do projeto e principais discussões sobre a regulamentação específica do EBITDA (*International Accounting Standards Board*, n.d.b).

Tabela 1

Projeto “*Primary Financial Statements*” e EBITDA

Data	Principais Discussões e Resultados
Julho/2017	Se deveria ser requerido pelo Iasb a inclusão do “EBIT” como um subtotal na Demonstração de Resultado do Exercício.
Outubro/2017	Disponibilizado um documento denominado “Iasb Investor Update” que apresentou e discutiu, dentre outros assuntos e normas, o reporte do “EBIT” como um subtotal na Demonstração de Resultado do Exercício sob a perspectiva dos investidores e do próprio IASB.
Junho/2018	Se o Iasb deveria ou não desenvolver um guidance e/ou definir a medida “EBITDA”, visto que: (i) ela é amplamente utilizada por usuários das demonstrações financeiras; (ii) existem preocupações sobre se ela é uma medida de desempenho válida; e (iii) há diversidade em como o EBITDA é definido e calculado.
Setembro/2018	Nessa data o IASB ainda não havia discutido a questão levantada em Junho/2018.
Novembro/2018	O Iasb decidiu que o EBITDA não deveria ser incluído como um subtotal da Demonstração de Resultado do Exercício e nem requerido em Notas Explicativas, por, dentre outros motivos: (i) não ser aplicável a todas as entidades (comparabilidade); (ii) evitar dar proeminência a essa medida, dadas as preocupações sobre a mesma é uma medida de desempenho válida; (iii) pelo fato de que os usuários podem calcular essa medida se acharem que ela é útil, dado que existe o requerimento de divulgar a depreciação e a amortização de maneira individual nas demonstrações financeiras; e (iv) para evitar ter que descrever o que é “EBITDA”.
Dezembro/2018	Nessa data o Iasb decidiu atender às sugestões de membros do Board sobre as discussões ocorridas em novembro/2018 em relação à descrição do EBITDA, para evitar a diversidade na qual elas são calculadas. Com a incorporação do termo “EBITDA” à terminologia IFRS o Iasb estaria evitando que medidas divulgadas com esse rótulo fossem calculadas como “EBITDA Ajustado”, bem como faria com que a medida fosse comparável entre entidades. Assim, decidiu-se que a descrição do EBITDA seria: “operating profit before depreciation and amortisation” e que a mesma seria adicionada à lista de medidas que não são consideradas medidas de performance gerenciais. Com essa abordagem, o Iasb estaria evitando descrever “EBITDA” e tratando a medida como um cálculo do lucro operacional antes da depreciação e amortização, evitando divulgações adicionais caso ela fosse enquadrada como uma medida de performance gerencial.
Junho/2019	Decisão pela publicação de um <i>exposure draft</i> até o final de 2019.

Fonte: elaborada pelos autores.

A cogitação em incluir medidas alternativas de desempenho no “mundo GAAP” pode ser explicada pela teoria da regulação, mais especificamente pela teoria do Interesse Público. Essa teoria sugere que quando uma regulação econômica é instituída há indícios de que uma ação foi tomada para corrigir possíveis falhas de mercado, as quais são justificadas pela ineficiência dos mercados e existência da assimetria informacional. Presume-se neste caso que os incentivos do regulador são alinhados aos interesses do público e que, em função disso, ele intervém em prol do mercado (Beaver, 1998).

2.2 Ajustes adicionais

A decisão sobre quais itens a administração pretende ajustar tomando por base resultados contábeis requer a aplicação de julgamento profissional e olhar crítico. Conforme pontuado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2017), o conselho da administração tem papel fundamental na avaliação de itens considerados “extraordinários”. Apesar de as normas contábeis vigentes não permitirem que companhias divulguem na Demonstração de Resultado do Exercício uma rubrica contendo “itens extraordinários” (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2011), a administração pode avaliar divulgar em seus relatórios que há fatos ocorridos sendo considerados como “não usuais” ou “infrequentes” e fazer uso de uma medida não GAAP para tal.

A *Securities and Exchange Commission* (2003), como consequência direta da lei *Sarbanes Oxley*, passou a proibir que companhias abertas americanas ajustem itens identificados como “não recorrentes”, “infrequentes” e/ou “incomuns” em medidas não GAAP para suavizar seus resultados. Também há outros requerimentos importantes visando garantir a validade de tais divulgações, tais como: (i) dar proeminência à medida não GAAP diretamente comparável; (ii) fornecer detalhamento das diferenças entre a medida não GAAP divulgada e a medida GAAP diretamente comparável, estando as informações de reconciliação disponíveis ao mercado sem que haja um esforço excessivo; e (iii) fornecer uma declaração relevando as razões pelas quais a administração acredita que a divulgação de medidas não GAAP são úteis aos investidores.

O guia publicado pela *European Securities and Markets Authority* (2015) sobre medidas alternativas de mensuração de desempenho pontua que não é um problema por si só que elas derivem de elementos ou informações das demonstrações financeiras, mas reprova o emprego de ajustes de forma indiscriminada, não consistente e não justificada em medidas não GAAP.

Itens comumente ajustados vêm sendo combatidos por instituições competentes para tal. Ajustar o efeito do *impairment* contábil, por exemplo, já foi formalmente rejeitado tanto pelo *International Organization of Securities Commissions* (2016) como pelo presidente do órgão normatizador contábil, dada a própria natureza desse item em refletir uma despesa operacional das companhias (Deloitte, 2017). A pesquisa de Doyle, Lundholm e Soliman (2003) sugere que ajustes comumente declarados pelas companhias como “não recorrentes” e/ou “não caixa” na realidade são itens importantes para que o mercado entenda o valor futuro da firma, como, por exemplo, ajustes de perdas com operações descontinuadas e amortização do *goodwill*. Bowen, Davis e Matsumoto (2005), apesar de não focarem seu estudo nos ajustes em si, indicam que a partir da amostra de ganhos *pro forma* analisada os ajustes mais comumente realizados foram, em ordem decrescente: amortização do *goodwill*, despesas com remuneração baseada em ações, despesas com reestruturação e resultado com a alienação de ativos.

Por não existir até o momento um arcabouço teórico normatizado para estabelecer o que seriam itens considerados não recorrentes, não usuais ou infrequentes, existe certa abertura para que a administração das empresas se utilize desses conceitos a seu favor e também de outros termos como “não operacional” e “não caixa” como justificativa para ajustes não GAAP.

Uma questão chave para entender se as empresas têm divulgado medidas não GAAP com viés oportunístico é verificar se elas têm apresentado ajustes consistentemente. Ou seja, a empresa deve ajustar tanto a constituição como o estorno de provisões, tanto o ganho como a perda com alienação de ativos, e assim por diante. O que se tem observado, na realidade, é que as empresas têm ajustado apenas “itens negativos”, fazendo com que seus números não GAAP estejam sempre melhores do que os números GAAP correspondentes: “não nos surpreende que os resultados negativos dominem os ajustes aos lucros IFRS. Devemos ser confortados quando observamos que, em qualquer ano, existem empresas que relatam um lucro não GAAP inferior ao lucro IFRS” (Deloitte, 2017, p. 6). Webber, Nichols e Street (2013) investigaram em 303 *press releases* de companhias americanas entre os anos de 2005 e 2010 a divulgação de medidas não GAAP de lucro e concluíram que a medida em que o lucro líquido diminui, firmas são mais propensas a sinalizarem ganhos não GAAP maiores.

Malone *et al.* (2016) concluíram que, no geral, tanto empresas como analistas tendem a ajustar perdas e despesas com o efeito de aumentar os ganhos não GAAP, o que reflete em uma maior incidência de ajustes negativos em relação aos positivos. Black *et al.* (2018b) também identificou esse padrão ao encontrar que números não GAAP excedem tanto os números GAAP como ganhos operacionais, sugerindo que os ajustes feitos são predominantemente negativos e significantes. Uma pesquisa recente afirma que CEOs das empresas do S&P 500 fizeram grandes ajustes para atingir ganhos não GAAP entre 2010 e 2015 e com isso receberam 23% a mais do que a compensação anual esperada se os números utilizados fossem os GAAP (Guest, Kothari, & Pozen, 2019).

Essas e outras evidências sugerem que as empresas normalmente ajustam apenas itens negativos por meio de medidas não GAAP, bem como para certa inadequação desses ajustes sob uma perspectiva crítica. Como forma de exemplificação de ajustes que podem ser considerados inadequados ou enganosos, inclusive pelo não *compliance* com os requerimentos existentes para sua apresentação ao mercado, pode ser mencionada a divulgação do “EBITDA Ajustado” da Ambev S.A. em seu relatório anual de 31/12/2015, conforme Tabela 2:

Tabela 2

Divulgação do EBITDA Ajustado da Ambev S.A. no relatório anual de 31.12.2015

Reconciliação lucro líquido EBITDA R\$ milhões	2014	2015
Lucro líquido Ambev	12.065,5	12.423,8
Participação dos não controladores	296,5	455,4
Despesa com imposto de renda e contribuição social	2.006,6	3.634,2
Lucro antes de impostos	14.368,6	16.513,4
Participação nos resultados de coligadas e subsidiárias	(17,4)	(3,1)
Resultado financeiro líquido	1.475,4	2.268,2
Itens não recorrentes	89,0	357,2
EBIT ajustado	15.915,6	19.135,7
Depreciação e amortização total	2.360,2	3.074,1
EBITDA ajustado	18.275,8	22.209,7

Fonte: elaborada pelos autores.

Essa divulgação foi considerada como em não conformidade com os requisitos de cálculo da ICVM n. 527 por: (i) apresentar uma linha com itens “não recorrentes” na divulgação, o que é expressamente proibido em seu artigo 3º; e (ii) por não divulgar o EBITDA tradicional antes do EBITDA Ajustado, de acordo com o requerido pelo inciso 1º do artigo 4º. Adicionalmente, a divulgação não detalhou a finalidade da consideração dos ajustes adicionais “Participação dos não controladores” e “Participação nos resultados de coligadas e subsidiárias” para compor o número do EBITDA Ajustado.

A falta de *compliance*, de detalhamento e de clareza em divulgações de medidas não GAAP pode colaborar com a premissa de que estas mensurações são discricionárias. Uma vez que o próprio mercado possui justificativas para legitimar tais divulgações, é necessário que as companhias que optem por divulgar voluntariamente medidas não contábeis procurem assim o fazer objetivando apresentar informações fidedignas e com o devido embasamento técnico aos seus investidores e potenciais investidores, sempre respeitando as regulamentações existentes.

3. Metodologia

A amostra é composta por companhias listadas presentes no índice “IBrX 100” da B3 no dia 24/2/2017, data inicial da coleta de dados. Foram selecionados os anos de 2014 e 2015 e considerados todos os períodos trimestrais (*press releases*) para a análise do EBITDA Ajustado, quando divulgado, totalizando 8 períodos para cada companhia da amostra. As análises foram fruto de 760 consultas a relatórios e 360 observações (relatórios que continham a divulgação do EBITDA Ajustado). Tal medida foi escolhida por ser uma das mais utilizadas no mercado corporativo brasileiro, possuir regulamentação da ICVM nº. 527 e surgir dos ajustes adicionais realizados ao EBITDA.

A pesquisa foi assim delimitada dada a coleta manual dos dados e para considerar fatores macroeconômicos que atingiram negativamente a situação econômico financeira do Brasil nos anos entre 2010 e 2015. Conforme Malone *et al.* (2016), neste cenário, o mercado e a volatilidade dos preços dos ativos podem levar a uma maior sensibilidade sobre mensurações GAAP e potencialmente aumentar a utilidade de divulgações não GAAP.

Uma vez que no pregão do dia 24/2/2017 havia companhias repetidas pelo fato de possuírem mais de um tipo de ação (ON e PN) classificada como as 100 mais negociadas (como por exemplo as ações BBDC3 e BBDC4 do Banco Bradesco S.A.), foi necessário realizar um procedimento para identificar a quantidade real de companhias. O procedimento foi realizado no Excel por meio do comando “*Remove Duplicates*”, que foi utilizado após o alinhamento dos nomes das companhias presentes no índice em apenas uma coluna. Desta forma, o Excel reconhece e exclui, automaticamente, as empresas que porventura apresentam o mesmo nome em linhas diferentes. Ao final desse procedimento, foi indicada a existência de 95 companhias.

Verificou-se que do total de 95 empresas 52 empresas divulgaram o EBITDA Ajustado em pelo menos um período analisado, o que representa 55% do total de empresas da amostra. Os dados extraídos dos relatórios trimestrais foram compilados em uma planilha Excel elaborada pelos pesquisadores. Atendendo ao objetivo apresentado na seção da introdução, as seguintes informações foram coletadas para a medida não GAAP EBITDA Ajustado: 1) tipos dos ajustes adicionais ao EBITDA; e 2) montantes dos ajustes adicionais ao EBITDA, ambos apresentados nas conciliações ao lucro (ou prejuízo) contábil, conforme requerido pela ICVM nº. 527. Após coletar esses dados, os pesquisadores classificaram cada ajuste em categorias que respeitaram o próprio nome dado aos ajustes, conforme divulgado pelas companhias.

A metodologia do presente estudo baseia-se em análise descritiva dos ajustes adicionais efetuados via EBITDA Ajustado e, considerando os principais resultados apresentados, foram realizadas análises críticas sob a perspectiva de discussão conceitual das naturezas dos ajustes e considerando também as diretrizes e normas existentes sobre eles. Dessa forma, essa pesquisa possui natureza exploratória com base normativa, pois de acordo com Matos e Murcia (2019), se assemelha a ensaios teóricos normativos por discutir temas com base na literatura vigente, estimulando assim debates e pesquisas na linha.

Foi considerada também a perspectiva da magnitude dos itens e não somente a sua frequência, pois, conforme Young (2014), a significância econômica dos números não GAAP está baseada em parte por sua frequência e pela magnitude e natureza dos componentes excluídos por meio delas. Isso se deve pelo fato de que o impacto (distância entre a medida não GAAP e o número GAAP correspondente) será maior quando a magnitude dos ajustes for maior. Bhattacharya *et al.* (2003) analisam, por exemplo, a magnitude relativa entre os números GAAP e os não GAAP, relacionando isso a suas localizações nos *press releases*. Tal distanciamento é que tem o potencial, a princípio, de influenciar as análises de mercado dada a relevância dos ajustes efetuados.

4. Resultados

4.1 Tipos de ajustes adicionais

Foram mapeadas um total de 37 categorias de ajustes. Os pesquisadores identificaram que cada uma delas poderia se enquadrar como sendo o reflexo de alguma norma contábil ou outro normativo. A Tabela 3 apresenta esse enquadramento, estando as categorias dispostas com base na representatividade dos montantes ajustados sobre o total ajustado (em milhões de reais e em módulo) e indicada a frequência dos ajustes (quantidade de vezes de reporte deles):

Tabela 3
Categorias e montantes dos ajustes efetuados

Item	Categoria	CPCs relacionados	Montante	%	Frequência
1	Impairment	CPC 01	146.601	83,34%	25
2	Correção de erros	CPC 23	6.194	3,52%	1
3	Equivalência patrimonial	CPC 18	2.436	1,38%	179
4	Dividendos recebidos	Lei 6.404/86	2.366	1,35%	8
5	Provisões	CPC 25	2.277	1,29%	55
6	Participação de não controladores	CPC 36	2.232	1,27%	80
7	Ativos e passivos regulatórios	Outros	1.606	0,91%	11
8	Outros (receitas e despesas)	CPC 00	1.580	0,90%	70
9	EBITDA proporcional	Outros	1.575	0,90%	27
10	Mensuração a valor justo	CPC 46	1.416	0,81%	38
11	Itens não recorrentes / extraordinários	Outros	1.395	0,79%	88
12	Reestruturação, reorganização, doações e indenização	Outros	1.241	0,71%	9
13	Propriedade para investimento	CPC 28	934	0,53%	5
14	Crédito tributário / PIS e Cofins retroativo	Outros	822	0,47%	8
15	Operações com entidades de controle compartilhado	CPC 18	637	0,36%	1
16	Resultado operacional	CPC 00	625	0,36%	3
17	Resultado na mensuração ou venda de ativos	CPC 00	319	0,18%	26
18	Capitalização de juros	CPC 20	251	0,14%	8
19	Consolidação	CPC 36	218	0,12%	6
20	Compra e pagamento baseados em ações	CPC 10	203	0,12%	55
21	Despesas antecipadas	CPC 00	164	0,09%	8
22	Operações descontinuadas	CPC 31	133	0,08%	11
23	Juros e multas sobre atrasos	Outros	124	0,07%	16
24	Investimentos em companhias (participações)	CPC 18	99	0,06%	10
25	Resultado na alienação de participação em joint ventures / coligadas	CPC 18	90	0,05%	8
26	Despesas não caixa	CPC 00	72	0,04%	9
27	Arrendamento mercantil (despesa com aluguéis)	CPC 06	65	0,04%	8
28	Hedge accounting	CPC 48	58	0,03%	12
29	Incentivo baseado em ações sem desembolso de caixa	CPC 10	36	0,02%	8
30	Acordo comercial com fornecedores	Outros	32	0,02%	1

Item	Categoria	CPCs relacionados	Montante	%	Frequência
31	Reversão juros sobre capital próprio	IN SRF 093/97	28	0,02%	4
32	Receita de construção	CPC 17	21	0,01%	6
33	Debêntures	CPC 08	19	0,01%	8
34	Benefícios a empregados	CPC 33	10	0,01%	8
35	Realização do custo atribuído	ICPC 10 / CPCs 27, 28, 37 e 43	10	0,01%	2
36	Despesas com desligamento de pessoal	CPC 00	9	0,01%	1
37	Despesas com M&A	CPC 00	9	0,01%	3
Total ajustado			175.906	100%	826

Fonte: elaborada pelos autores.

Com base na Tabela 3, é possível observar que os ajustes adicionais com maior magnitude reportados nos 8(oito) períodos analisados foram, majoritariamente, *Impairment* e Correção de erros com, respectivamente, 83,34% e 3,52% de concentração sobre o montante total de ajustes.

Na sequência, observa-se a Equivalência Patrimonial, que tanto em magnitude (3º lugar) como em frequência (1º lugar) se destaca, com representatividade de 21,67% do total de ajustes efetuados em quantidade de vezes de reporte. Dividendos recebidos e Provisões ocupam o 4º e 5º lugar com, respectivamente, 1,35% e 1,29% de concentração sobre o montante total de ajustes.

4.2 Análise crítica sobre os ajustes adicionais

Estudos anteriores apontam que o *Impairment* é um dos ajustes mais efetuados por meio de medidas não GAAP (Malone *et al.*, 2016) e o que apresenta maior magnitude, segundo Black *et al.* (2018b). Dessa forma, os achados desse estudo confirmam as evidências anteriores para a frequência e a relevância desse ajuste.

O *Impairment* nada mais é que o reconhecimento do efeito econômico de uma perda nas demonstrações financeiras por desvalorização de ativos sob o escopo do CPC 01 (R1) Redução ao Valor Recuperável de Ativos. No mínimo uma vez por ano as entidades necessitam avaliar se seus ativos estão registrados na contabilidade por valores que excedem os montantes a serem recuperados pelo uso ou pela venda. Esse teste visa assegurar que os montantes apresentados nas demonstrações financeiras sejam fiéis à realidade econômica dos ativos.

A contabilização desse efeito econômico é feita via resultado (com exceção de ativos que tenham sido reavaliados no passado) contra uma conta redutora do ativo a que se refere a perda. É fácil notar que não há impacto caixa nessa contabilização. A prática tem reivindicado que um dos principais motivos para uso e divulgação do “EBITDA Ajustado” seria exatamente pelo fato de que alguns itens contabilizados, segundo o GAAP, não geram saída de caixa no período de reporte e, uma vez que a companhia deseja apresentar ao mercado seu “potencial de geração bruta de caixa”, itens como o *Impairment*, necessariamente, deveriam ser excluídos da conta. Malone *et al.* (2016) apontam que empresas ajustam despesas com *Impairment* pelo fato de que é um item que apresenta incerteza em sua mensuração, sugerindo uma possível utilidade desse ajuste, dado que ele contribui para a avaliação do desempenho atual e futuro das firmas.

Contudo, devemos ter em mente que um ativo desvalorizado e imaginando que essa perda não será revertida, em determinado momento futuro, levará a companhia a registrar uma menor entrada de caixa efetiva em função dessa desvalorização. Por exemplo: se um imobilizado que sofreu uma desvalorização de R\$10.000 no momento T0 permanecer com essa desvalorização até a data da sua realização por venda no momento subsequente T1, esses R\$10.000 terão, sim, impactado financeiramente o caixa da companhia, que, em período anterior desembolsou X + R\$10.000 para adquirir-lo (custo do bem, desconsiderando a depreciação no intervalo entre T0 e T1). Olhando de maneira isolada sobre o desempenho do período de reporte T0, poderia ser útil aos investidores entender esse resultado sem o reflexo de itens não caixa; no entanto, vale salientar que esse efeito é temporal, ou seja, pode vir a se concretizar no caixa.

Além disso, considerando os *guidances* existentes sobre esse tipo de ajuste e conforme já discutido no levantamento teórico, não seria adequada a exclusão do efeito do *Impairment* pelo fato de que ele representa uma despesa operacional para as companhias, ainda que muitas delas afirmem o contrário. Deloitte (2019) lembra que registrantes na Comissão de Valores Mobiliários americana estão proibidos pelo item 10(e) de ajustar itens como incomuns, não recorrentes ou infrequentes quando pela natureza desses itens for provável que eles ocorram novamente dentro de dois anos ou se houve um encargo ou ganho semelhante nos dois anos anteriores. Avaliando a não recorrência de um efeito contábil como um atributo para justificar a sua não operacionalidade, poderia ser possível afirmar que o *Impairment* é não operacional. No entanto, conforme apontam Webber *et al.* (2013), várias companhias ajustam o mesmo item em anos consecutivos (incluindo nessa análise o *Impairment*), sugerindo que, na realidade, tais ajustes ao longo do tempo estariam incorretos do ponto de vista da recorrência e/ou operacionalidade deles.

O CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros define os critérios para “para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro” (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009). Os erros aos quais este pronunciamento se refere, para fins de correção ou retificação, são os erros materiais, ou seja, erros que podem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Quando um erro material não é identificado até a publicação das demonstrações financeiras a qual ele pertence, tal erro deve ser corrigido na informação comparativa das demonstrações do período subsequente.

Não é esperado que uma companhia efetue correções de erros anteriores repetidas vezes, ou seja, trata-se de um evento de natureza pontual e inclusive de um evento não desejado pelas companhias por diversas razões (a confiabilidade nos saldos das demonstrações financeiras é uma delas). Com base nisso, é possível entender que a correção de erros se trata de um evento extraordinário ou não recorrente, ou mesmo de um evento que não diz respeito ao período de reporte em questão. Isso se confirma pela observação da natureza do ajuste no montante de R\$6.194 milhões indicado na Tabela 3 em relação à “correção de erros”. Ele se refere a um único ajuste efetuado pela Petrobras S.A. no terceiro trimestre de 2014 para retirar o efeito da baixa de “gastos adicionais capitalizados indevidamente ao ativo imobilizado oriundos do esquema de pagamentos indevidos descoberto pelas investigações da Operação Lava Jato”.

Ajustes como esse não podem representar as atividades operacionais de uma companhia, pois são advindos de fraudes e poluem o desempenho da companhia. Embora seja necessário para fins contábeis, inclusive por questões fiscais, entende-se por razoável a necessidade de utilizar uma métrica não GAAP para mensurar o desempenho empresarial sem o efeito da retificação de erros.

Além dos ajustes do *Impairment* e Correção de erros, que juntos representam quase 87% do total ajustado, temos na sequência resultados igualmente interessantes com ajustes advindos da Equivalência Patrimonial, Dividendos Recebidos e Provisões, cada um com 1,38%, 1,35% e 1,29%, respectivamente, sobre o total.

Equivalência Patrimonial é o método para reconhecimento da participação do investidor sobre os ativos líquidos de uma investida. Consoante ao CPC 18 Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2012), após um investimento ser inicialmente reconhecido pelo custo, ele é ajustado para refletir a sua participação no lucro ou prejuízo da investida em períodos posteriores. A contabilização nas demonstrações financeiras do investidor irá depender se houve uma receita ou uma despesa com equivalência patrimonial, ou seja, se a investida deu lucro ou prejuízo. Independente desse resultado, é interessante notar que o mercado justifica esse ajuste por ele não ser operacional, ou seja, ele depende do resultado das operações de outras entidades e de como elas estão sendo gerenciadas. Por isso, muitas vezes, esse resultado é excluído em medidas não GAAP, pois, fazendo isso, os emissores “isolam” o efeito das suas próprias e exclusivas operações.

Um dado importante que corrobora isso é que das 28 empresas que efetuaram ajustes advindos de resultados com equivalência nenhuma delas é do segmento de Participações, setor que naturalmente possui como modelo de negócios ou “atividade fim” a participação em outras entidades. Esse dado é essencial para entender se os ajustes efetuados a título de equivalência patrimonial poderiam, ou não, ser considerados como itens não operacionais, o que na visão dos autores seria justificável. É preciso lembrar, no entanto, que, apesar de haver a possibilidade de que companhias classifiquem esses itens como não operacionais, eles continuam sendo itens de incidência recorrente, dado que em cada fechamento de balanço ocorrem mudanças na posição do investimento.

Por fim, o reconhecimento desse fato contábil também não impacta o caixa da companhia investidora. Conforme explicitado no exemplo da venda de um imobilizado desvalorizado, caso a companhia investidora decida se desfazer dos investimentos que possui, os efeitos que foram reconhecidos nos ativos terão *efetivamente* impactado o caixa. Sendo assim, não é de um todo razoável considerar que esse item se trata de um item “não caixa”, pois é não caixa tão somente se for considerada a data base em que o efeito foi reconhecido.

Seguindo a mesma lógica de investimentos, os Dividendos Recebidos são valores que uma companhia recebe decorrentes de participações societárias e são lançados contra o caixa, visto que são reconhecidos em razão do seu recebimento financeiro. Ou seja, trata-se de uma receita não operacional da companhia e, pelo exposto anteriormente, faria sentido que as empresas não avaliassem o seu desempenho considerando efeitos advindos de outras entidades. Também cabe aqui a discussão sobre regularidade ou frequência desses recebimentos, mas é possível que esses ajustes tenham justificativas que comprovem a necessidade de suas exclusões.

As Provisões são passivos de prazo ou de valores incertos. Segundo o CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009), provisões são reconhecidas como passivo porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos seja necessária para liquidar a obrigação. A contabilização de uma provisão é realizada via resultado contra uma conta passiva no circulante ou não circulante, a depender do prazo em que a obrigação levará para ser quitada. Por se tratar de contabilizações com base em estimativas contábeis, as provisões devem ser reavaliadas na data de cada balanço para refletir a melhor estimativa possível.

Percebe-se que nesse caso também não há saída de recursos da entidade na data base em que a provisão é gerada; o que ocorre é o reconhecimento de um fato econômico para apresentar com fidedignidade nas demonstrações financeiras outras obrigações que a companhia possua, ainda que os valores ou prazos destas obrigações não possam ser 100% confirmados na data do reporte. Por se tratar de uma estimativa contábil que envolve julgamento e premissas subjetivas, é possível que algumas provisões ou parte delas sejam totalmente revertidas no futuro próximo em função de mudanças no cenário esperado, por exemplo.

Seguindo o mesmo racional de apresentar o potencial de geração bruta de caixa de uma entidade, as Provisões reconhecidas no período de reporte também poderiam ser alvo de ajustes ao “EBITDA Ajustado”. Destaca-se que, ao considerar todas as classes de provisões no referido indicador, futuros desembolsos de caixa, caso o cenário esperado seja confirmado, também são desconsiderados, inviabilizando uma análise mais abrangente sobre se entidade espera ou não espera que essas provisões tenham impacto no caixa futuramente.

Analisando a Tabela 3, é interessante notar que das 37 categorias de ajustes apenas 9 (nove) não fazem referência direta a uma norma contábil. O resultado dessa constatação é enriquecedor e relevante, pois aponta que quase 76% dos tipos de ajustes efetuados pelas companhias são fruto de princípios e regras contábeis requeridos, mas que foram considerados pelas companhias como itens que deveriam ser excluídos ou incluídos no cálculo do EBITDA Ajustado.

De uma maneira geral, os resultados ora apresentados e discutidos estão alinhados com os resultados obtidos por Malone *et al.* (2016) de que empresas ajustam itens que não foram ainda realizados no período de reporte e de itens considerados não recorrentes. Apesar disso, é preciso que as empresas reflitam suas divulgações de medidas não GAAP, pois Webber *et al.* (2013) concluem que as justificativas para os ajustes são na realidade genéricas, não contendo conteúdo informativo por não apresentarem percepções sobre a natureza dos ajustes efetuados.

Para os tipos de ajustes de Correção de erros, Equivalência patrimonial, Dividendos recebidos e Provisões de forma mais específica não foram encontrados resultados descritivos anteriores que pudessem ser confirmados ou não, o que pode ser explicado: (i) pela carência de pesquisas que tenham foco nas análises descritivas de medidas não GAAP; (ii) diferenças na categorização dos ajustes em cada estudo; (iii) pelas diferenças de práticas nos diferentes mercados pesquisados; (iv) por diferentes amostras e períodos investigados; e (v) porque o EBITDA Ajustado ainda não foi tão estudado em comparação com o EBITDA, por exemplo.

5. Conclusões

Foi possível concluir que os ajustes adicionais com maior magnitude reportados pelas companhias nos períodos analisados foram *Impairment* e Correção de erros com 83,34% e 3,52% de concentração sobre o montante total de ajustes divulgado. Na sequência, os ajustes advindos de Equivalência Patrimonial, Dividendos Recebidos e Provisões representam mais 4% sobre o total ajustado.

Apesar de os demais tipos de ajustes realizados não possuírem uma relevância em relação ao montante total ajustado, observou-se que quase 76% deles é fruto do efeito de uma norma contábil nas demonstrações financeiras, como, por exemplo: Mensuração a Valor Justo, Capitalização de Juros, entre outros.

A prática tem apontado que um dos motivos para a divulgação do EBITDA Ajustado seria porque alguns itens contabilizados pelo GAAP não geram saída de caixa para as companhias: tanto o *Impairment* como as provisões são itens que afetam o resultado contábil, mas não geram impacto caixa quando de suas constituições, fazendo a princípio sentido que esses itens sejam desconsiderados do desempenho na visão dos preparadores.

A correção de erros, como discutido, pode ser caracterizada como um evento de natureza pontual e, portanto, é possível entendê-lo como sendo um evento não recorrente ou que não diz respeito ao período de reporte em questão. O resultado de equivalência patrimonial e dividendos recebidos podem não representar um resultado operacional para a investidora, pois independe de ações tomadas por ela e fogem ao seu controle de gestão.

Baseados nas análises críticas sobre os ajustes, os autores entendem que os resultados da pesquisa sugerem que o mercado possui reivindicações legítimas sobre a necessidade de utilizar medidas complementares aos números GAAP, mas que deve haver um cuidado nas divulgações de medidas não GAAP, buscando justificá-las conceitualmente para evitar uso discricionário. Para isso, e conforme postula a teoria da Regulação, intervenções ao mercado são necessárias quando há possíveis falhas advindas da assimetria informacional e ineficiência nos mercados. Conforme discutido ao longo do texto, pesquisas anteriores identificaram o potencial mau uso de medidas não GAAP em relatórios financeiros e de que forma esse comportamento pode impactar, negativamente, os mercados. Heflin e Hsu (2008) indicaram que as divulgações de medidas não GAAP aumentaram de qualidade após regulações, sendo esse um mecanismo para evitar problemas nas divulgações de medidas não GAAP.

Esse estudo se diferencia dos demais publicados pelo fato de ser o primeiro a analisar de forma crítica os ajustes efetuados por meio de medidas não GAAP no Brasil, tomando por base a literatura existente sobre o tema e respectivos conceitos normativos. Para os investidores, que têm o potencial de serem enganados pelo mau uso de medidas não GAAP (Marques, 2017; Black *et al.*, 2018a), pesquisas científicas no tema podem sugerir os tipos de divulgação mais adequados, se os mercados e companhias nos quais eles investem estão atendendo às regulações e *guidances* disponíveis ou se evidências apontam para comportamentos oportunistas no uso de medidas não GAAP, chamando a atenção sobre tal problemática para que possam distinguir divulgações boas das ruins em suas avaliações.

Para entes reguladores, normatizadores e fiscalizadores brasileiros, essa pesquisa pode contribuir no entendimento sobre como as companhias listadas tem procedido em divulgações de uma das medidas não GAAP mais divulgadas no cenário nacional, podendo complementar a norma existente para incluir requerimentos adicionais de proteção aos investidores.

Referências

- Beaver, W. H. (1998). *Financial reporting: an accounting revolution*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- Black, D. E., & Christensen, T. E. (2009). US managers' use of 'pro forma' adjustments to meet strategic earnings targets. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36(3 4), pp.297 326. doi: 10.1111/j.1468 5957.2009.02128.x.
- Black, D. E., Christensen, T. E. (2018). Policy implications of research on non GAAP reporting. *Research in Accounting Regulation*, 30(1), pp.1 7. doi: 10.1016/j.racreg.2018.03.001
- Black, D. E., Christensen, T. E., Ciesielski, J. T., & Whipple, B. C. (2018a). Non GAAP reporting: evidence from academia and current practice. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(3 4), pp.259 294. doi: 10.1111/jbfa.12298.
- Black, D. E., Christensen, T. E., Ciesielski, J. T., & Whipple, B. C. (2018b). Non GAAP earnings: a consistency and comparability crisis? *Tuck School of Business Working Paper No. 2759312*. doi: 10.2139/ssrn.2759312.
- Black, E. L. (2016a). The ethical reporting of non GAAP performance measures. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(70), pp.7 11. doi: 10.1590/1808 057x201690090.
- Black, E. L. (2016b). *Starting and Developing a Stream of Research*. Discurso realizado pelo Prof. Dr. Ervin Black, XVI USP Internacional Conference in Accounting, São Paulo. Retirado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/>.
- Bhattacharya, N., Black, E. L., Christensen, T. E., & Larson, C. R. (2003). Assessing the relative informativeness and permanence of pro forma earnings and GAAP operating earnings. *Journal of Accounting & Economics*, 36(1 3), pp. 285 319. doi: 10.1016/j.jacceco.2003.06.001.
- Bhattacharya, N., Black, E. L., Christensen, T. E., & Mergenthaler, R. D. (2007). Who trades on pro forma earnings information?. *The Accounting Review*, 82(3), pp.581 619. doi: 10.2308/accr.2007.82.3.581.
- Bradshaw, M. T., & Sloan, R. G. (2002). GAAP versus the street: an empirical assessment of two alternative definitions of earnings. *Journal of Accounting Research*, 40(1), pp. 41 66. doi: 10.1111/1475 679X.00038.
- Bowen, R. M., Davis, A. K., & Matsumoto, D. A. (2005). Emphasis on pro forma versus GAAP earnings in quarterly press releases: Determinants, SEC intervention, and market reactions. *The Accounting Review*, 80(4), pp. 1011 1038. doi: 10.2139/ssrn.399980.
- Carvalho, V. J. R. (2014). *Das razões da utilização do EBITDA por profissionais de mercado: uma contribuição prática* (Dissertação de Mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo). Retirado de http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UPM_5713ab026e5579abc9b3179a7330ab28.
- Comissão de Valores Mobiliários. CVM. (2012). Instrução CVM n. 527. Retirado de <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst527.html>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC. (2009). Pronunciamento Técnico CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros. Retirado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos Emitidos/Pronunciamentos>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC. (2009). Pronunciamento Técnico CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Retirado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos Emitidos/Pronunciamentos>.

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC. (2012). Pronunciamento Técnico CPC 18 Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Retirado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos Emitidos/Pronunciamentos>.
- Cormier, D., Lapointe Antunes, P., & Magnan, M. (2011). Revisiting the Relevance and Reliability of Non GAAP Reporting: The Case of the Income Trusts. *Contemporary Accounting Research*, 28, pp.1585 1609.
- Diaz, F. P. (2002). *EBITDA “Uma visão crítica”* (Dissertação de Mestrado, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo). Retirado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5742/1200202336.pdf>.
- Deloitte (2015). *Annual report insights 2015 The reporting landscape*. Retirado de <http://www.iasplus.com/en/publications/uk/other/annual report insights 2015>.
- Deloitte (2016a). *Heads up: Top 10 questions to ask when using a non GAAP measure*. Retirado de <http://www.iasplus.com/en/publications/us/heads up/2016/issue 10>.
- Deloitte (2016b). *IFRS on Focus: alternative performance measures: a practical guide*. Retirado de <http://www.iasplus.com/en/publications/global/other/apm>.
- Deloitte (2017). *Thinking allowed non GAAP and alternative performance measures*. Retirado de <https://www.iasplus.com/en/publications/global/thinking allowed/2017/non gaap alternative performance measures>.
- Deloitte (2019). *A roadmap to non GAAP financial measures*. Retirado de <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/a roadmap to non gaap financial measures.html>.
- Doyle, J. T., Lundholm, R. J., & Soliman, M. T. (2003). The predictive value of expenses excluded from pro forma earnings. *Review of Accounting Studies*, 8(2 3), pp. 145 174. doi: 10.1023/A:1024472210359.
- Doyle, J. T., Jennings, J. N., & Soliman, M. T. (2013). Do managers define non GAAP earnings to meet or beat analyst forecasts?. *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), pp. 40 56. doi: 10.1016/j.jacceco.2013.03.002.
- European Securities and Market Authority (2015). *ESMA guidelines on alternative performance measures*. Retirado de <https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/10/2015 esma 1415en.pdf>.
- Financial Reporting Council (2013). *Feedback statement thinking about disclosures in a broader context*. Retirado de <https://www.frc.org.uk/Our Work/Publications/Accounting and Reporting Policy/Thinking about disclosures in a broader context/Feedback Statement/Feedback Statement Thinking about disclosures in a.aspx>.
- Frezatti, F., & Aguiar, A. B. de. (2007). EBITDA: possíveis impactos sobre o gerenciamento das empresas. *Revista Universo Contábil*, 3(3), pp. 07 24. doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20073>.
- Graham, J., Harvey, C., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1 3), pp. 3 73. doi: 10.1016/j.jacceco.2005.01.002.
- Guest, N. M., Kothari, S. P., & Pozen, R. (2019). High non GAAP earnings predict abnormally high CEO pay. doi:10.2139/ssrn.3030953. Retirado de: <https://www.semanticscholar.org/paper/High Non GAAP Earnings Predict Abnormally High CEO Guest Kothari/f0457657136b23cb7fff3d6a7789e1137123f402>.
- Heflin, F., & Hsu, C. (2008). The impact of the SEC’s regulation of non GAAP disclosures. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2 3), pp. 349 365. doi: 10.2139/ssrn.494882.
- International Accounting Standards Board (n.d.a). *Primary Financial Statements About*. Retirado de <https://www.ifrs.org/projects/work plan/primary financial statements/#about>.
- International Accounting Standards Board (n.d.b). *Primary Financial Statements Project History*. Retirado de <https://www.ifrs.org/projects/work plan/primary financial statements/#project history>.

- International Accounting Standards Board (2011). *Use of underlying earnings and non GAAP measures*. Retirado de <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Advisory%20Council/2011/June/20th%20and%2021st/AC 0611 AP6.pdf>.
- International Accounting Standards Board (2018). *Primary Financial Statements Supporting material*. Retirado de <https://www.ifrs.org/ /media/project/primary financial statements/supporting materials/pfs project overview sept 2018.pdf>.
- International Accounting Standards Board (2019). *Primary Financial Statements project a game changer in financial reporting?*. Retirado de <https://www.ifrs.org/news and events/2019/03/hans speech pfs a game changer in financial reporting/>.
- International Federation of Accountants (2014). *Developing and reporting supplementary financial measures Definition, principles and disclosures*. Retirado de <https://www.ifac.org/publications resources/ developing and reporting supplementary financial measures definition principl>.
- International Organization of Securities Commissions (2016). *Statement on non GAAP financial measures*. Retirado de <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD532.pdf>.
- Isidro, H., & Marques, A. (2013). The effects of compensation and board quality on non gaap reporting decisions. *The International Journal of Accounting*, 48(3), pp. 289 317. doi: 10.1016/j.intacc.2013.07.004.
- Iudícibus, S. de., & Lopes, A. B. (2004). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Johnson, A., Percy, M., Stevenson Clarke, P., & Cameron, P. (2014). The impact of the disclosure of non GAAP earnings in Australian annual reports on non sophisticated users. *Australian Accounting Review*, 24(3), pp. 207 217. doi: 10.1111/auar.12034.
- Lougee, B. A., & Marquardt, C. A. (2004). Earnings informativeness and strategic disclosure: an empirical examination of 'pro forma' earnings. *The Accounting Review*, 79(3), pp. 769 795. doi: 10.2308/accr.2004.79.3.769.
- Macedo, M. A. S., Machado, M. R., Murcia, F. D., & Machado, M. A. V. (2012). Análise da relevância do EBITDA versus fluxo de caixa operacional no mercado brasileiro de capitais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(1), pp. 99 130. doi: 10.14392/ASAA/2012050105.
- Malone, L., Tarca, A., & Wee, M. (2016). IFRS non GAAP earnings disclosures and fair value measurement. *Accounting & Finance*, 56(1), pp. 59 97. doi: 10.1111/acfi.12204.
- Maragno, L. M. D., Borba, J. A., & Fey, V. A. (2014). Como as empresas mais negociadas no BM&FBOVESPA divulgam o EBITDA?. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(1), pp. 58 79. doi: 10.12979/8194.
- Marques, A. (2010). Disclosure strategies among S&P 500 firms: evidence on the disclosure of non GAAP financial measures and financial statements in earnings press releases. *The British Accounting Review*, 42(2), pp. 119 131. doi: 10.1016/j.bar.2010.02.004.
- Marques, A. (2017). Non GAAP earnings: international overview and suggestions for research. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), pp. 318 335. doi: 10.1108/MEDAR 04 2017 0140.
- Matos, E. B. S., & Murcia, F. D. (2019). IFRS 16: uma visão contábil prática e crítica da nova norma de leasing sob a ótica das arrendatárias. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 51(238), pp. 50 65. doi: 10.17648/rbc vol0n238 1887.
- Miller, J. S. (2009). Opportunistic Disclosures of Earnings Forecasts and Non GAAP Earnings Measures. *Journal of Business Ethics*, 89(1), pp. 03 10. doi: 10.1007/s10551 008 9903 0.

- Momose, C. I. (2009). *EBITDA: sua utilização e interpretação no contexto da qualidade das informações contábeis na visão dos analistas de mercado de capitais* (Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo). Retirado de <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/1726>.
- Nichols, N., Gray, S., & Street, D. (2005). Pro Forma Adjustments to GAAP Earnings: Bias, Materiality, and SEC Action. *Research in Accounting Regulation*, 18, pp. 29-52. doi: 10.1016/S1052-0457(05)18002-3.
- Oliveira, N. L. (2018). *Efeito da divulgação de relatórios GAAP e não GAAP sobre o valor das ações no mercado brasileiro de capitais* (Dissertação de Mestrado, Universidade Brasília, Brasília). Retirado de http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UNB_cb528f5a015cee74a13624f9df16eed4.
- PricewaterhouseCoopers (2014). *Point of view: non GAAP financial measures Enhancing their usefulness*. Retirado de https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/point_of_view_non_gaap_financial_measures.pdf.
- Securities and Exchange Commission SEC (2003). *Final rule: conditions for use of non GAAP financial measures*. Release No. 33-8176, 34-47226; FR 65. Retirado de <https://www.sec.gov/rules/final/33-8176.htm>.
- Young, S. (2014). The drivers, consequences and policy implications of non GAAP earnings reporting. *Accounting and Business Research*, 44(4), pp. 444-465, doi: 10.1080/00014788.2014.900952.
- Webber, N. S., Nichols, D. N., & Street, D. (2013). Non GAAP adjustments to net income appearing in the earnings releases of the S&P 100: An analysis of frequency of occurrence, materiality and rationale. *Research in Accounting Regulation*, 25(2), pp. 236-251. doi: 10.1016/j.racreg.2013.08.011

Diretrizes aos Autores

1. Regras para submissão de artigos

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

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

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

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

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

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

2. Conteúdo e formatação dos artigos

Para submissão, os artigos devem conter:

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

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

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

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

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

Palavras-chave: Educação; Pesquisa; Contabilidade.

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

3. Tabelas e Figuras¹

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

3.1 Tabelas

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

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

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

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

3.2 Figuras

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

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

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

4. Citações e Referências

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