

ISSN 1981-8610

CC BY

Versão em Português

repec

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

Journal of Education and Research in Accounting

REPeC, Brasília, v. 15, n. 2, abr./jun. 2021

Disponível online em www.repec.org.br

DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v15i2>

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
Orleans 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

Elaine Cristina Oliveira, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

REVISÃO DE LÍNGUA INGLESA

Aksent Assessoria Acadêmica

REVISÃO DE NORMALIZAÇÃO

Simone Kuperchmit, 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, Dianne Freitas e Lucas Gabriel Sabino, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

BIBLIOTECÁRIA

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

ASSISTENTE EDITORIAL

Simone Kuperchmit, 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 – 2021



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 segundo número do ano de 2021, Gostaria de parabenizar os autores dos artigos que serão publicados nesta edição, além de agradecer a todos os autores que submeteram seus trabalhos, mas, infelizmente, não tiveram seus artigos aprovados.

O editorial convidado é da Norma Scagnoli e Susan Graham-Rent. As duas professoras trabalham na Northeastern University. O texto trata de educação, principalmente no uso de vídeos gravados para serem usados em aulas assíncronas, disciplinas online e aulas híbridas. Acredito que será muito útil para vários leitores nesse período de re-invenção.

Voltando o foco aos artigos que foram aprovados em blind review, o primeiro deles é escrito pelos autores Karina Rocha Henriques Gehlen, Luciano Gomes dos Reis e Kelli Juliane Favato e tem como objetivo compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis da FEA/USP. Os resultados demonstram que o assunto sustentabilidade está semi-institucionalizado em transição para o institucionalizado. A natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso possui características de manutenção do status quo e reformista. Concluiu-se que a disciplina que aborda sustentabilidade tem atributos mais holísticos e interdisciplinares do que o curso de Contabilidade como um todo.

O segundo artigo é dos autores Camila Paniz Mallmann, Vitor Hideo Nasu e Maria José Domingues. Teve como objetivo investigar, de forma geral e comparativa, a relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho de discentes da área de ciências sociais aplicadas. Foram coletados microdados de 338.977 alunos de nove cursos de graduação do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) de 2018. O desempenho no Enade é medido pelas notas nas provas de componente específico e de formação geral. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva, testes qui-quadrados e modelos de regressão.

Como resultado, percebe-se que o curso de graduação está associado à leitura de livros extracurriculares. Em adição, há relação positiva entre a quantidade de livros lida e o desempenho acadêmico. Isso é válido para o desempenho nas provas de componente específico, de formação geral e, conseqüentemente, para o desempenho geral do discente no Enade 2018.

O terceiro artigo foi escrito por Isnaldo de Souza Bonfim e Cláudio Wanderley. O artigo tem como objetivo identificar se a frequência de uso e a importância das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos pequenos e médios empresários chineses instalados no Brasil são similares ou diferentes das práticas usadas por empresários brasileiros, e a influência da cultura nacional para o grupo de empresários chineses por meio de questões sobre as dimensões da cultura nacional. Identificou-se que os brasileiros utilizam com maior frequência os grupos de ferramentas de contabilidade gerencial analisados e dão mais importância a eles. Sobre a importância dada às ferramentas de contabilidade gerencial, os testes das hipóteses foram significativos para todos os quatro grupos: orçamento, avaliação de desempenho, informações para tomadas de decisões e controle e avaliação financeira. Tratando-se de frequência de uso, os testes das hipóteses foram significativos em três grupos: orçamento, informações para tomadas de decisões e controle e avaliação financeira, não tendo sido significativo para avaliação de desempenho.

O quarto foi escrito pelos autores Ian Blois Pinheiro e Marcia Juliana d'Angelo. O artigo tem como objetivo identificar os antecedentes e consequentes do processo de obtenção e renovação do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas) a partir da teoria de Legitimação Organizacional. Como resultado, as evidências indicam cinco antecedentes (evidenciação contábil, capacitação e profissionalização das Organizações do Terceiro Setor (OTS) e dos contadores, auditoria externa, insegurança jurídica e outras situações) e quatro consequentes (imunidade tributária, credibilidade das OTS, captação de recursos e mudança cultural) da certificação Cebas. Também indicam as vulnerabilidades controláveis e não controláveis nos antecedentes a serem enfrentadas pelos atores sociais envolvidos com esse processo, que podem comprometer a legitimidade pragmática e moral dessa certificação. A imunidade tributária ainda é um dos principais consequentes desse processo.

O quinto artigo, escrito pelo autor Paulo Frederico Homero Jr. está perfilado à linha crítica e tem como objetivo apresentar reflexões sobre a prática da pesquisa crítica em contabilidade no Brasil, a partir de uma narrativa autobiográfica sobre os processos que levaram à constituição do habitus do autor como pesquisador crítico. Ele argumenta que a rejeição epistemológica ao objetivismo e o comprometimento axiológico com alguma noção de justiça social são características definidoras da pesquisa crítica. Além disso, aponta mecanismos de vigilância que, na percepção dele, contribuem para a manutenção da hegemonia do mainstream na pesquisa contábil brasileira. O autor, também, discute algumas fragilidades que identifica na incipiente comunidade de pesquisadores(as) crítico(as) brasileira, tais como a falta de disposição para confrontar o mainstream, a baixa receptividade à crítica de si mesma e a falta de contato prévio com os referenciais teóricos comumente empregados na pesquisa crítica.

Por último, o artigo dos autores Alexandre Corrêa dos Santos e Ilse Beuren tem como objetivo analisar os efeitos do estilo de tomada de decisão, da flexibilidade cognitiva e dos traços de personalidade no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais. Este trabalho apresenta como resultado o fato de que os fatores comportamentais flexibilidade cognitiva e traços de personalidade apresentaram relação positiva com o desempenho da tarefa, enquanto o fator estilos de tomada de decisão apresentou relação negativa.

Por fim, gostaria de 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 outros.

Sem mais, agradeço a todos os pesquisadores que submeteram seus artigos à REPeC, além dos avaliadores, sempre prestativos. Parabéns aos que tiveram os artigos aprovados, pois a demanda é bastante alta e o caminho até a publicação final muito árduo.

Muito obrigado aos leitores e espero que desfrutem desta nova edição.

Saudações acadêmicas.

Gerlando Lima, PhD.
Editor-chefe.

Práticas comuns na criação de vídeos educacionais

Norma Scagnoli

<https://orcid.org/0000-0003-4358-0191>

Susan M. Graham-Rent

<https://www.linkedin.com/in/susangrahamrent>

Resumo

Objetivo: Apresentar uma análise da produção e usos comuns de vídeos educacionais em cursos de ensino superior on-line.

Método: Este estudo seguiu uma abordagem qualitativa de pesquisa e os dados vieram de três fontes: dados secundários de registros de comunicação durante a formação docente; análise de 320 vídeos em educação na área de negócios e projetos dos cursos e revisão de literatura.

Resultados: O uso de vídeo na educação, também conhecido como videoaula, começou a ser adotado em aulas on-line e híbridas nos últimos 10 anos. A prática cresceu com o surgimento do movimento *Massive Open Online Course* (MOOC) no começo da década de 2010, e se tornou normal durante a pandemia, em 2020, quando algumas aulas incorporaram o uso de miniaulas às aulas síncronas on-line, ou substituíram as aulas síncronas. O uso de vídeos pré-gravados não é novo, mas, definitivamente, é uma prática para a qual nenhum ou poucos instrutores receberam treinamento quando se preparavam para se tornar professores universitários.

Contribuição: O objetivo deste artigo é desmitificar a criação de vídeos educacionais, compartilhando práticas comuns no desenvolvimento de videoaulas e como se preparar para uma experiência bem-sucedida diante das câmeras.

Palavras-chave: Vídeo, Videoaulas, Vídeo on-line; Vídeo educacional.

Introdução

O modelo da *Khan Academy* de vídeos caseiros, criados para fins educacionais em 2006, fez com que mais pessoas ficassem cientes da utilidade de vídeos instrucionais, e a tendência para criar ou selecionar um vídeo para *ensinar* algo foi expandida. Com a abundância de telefones celulares, incluindo câmeras de alta qualidade, e o uso mais fácil de tecnologia, a captura de vídeo se tornou universal e a prática de criar vídeos para ensinar algo explodiu. Hoje em dia, podemos encontrar vídeos instrucionais para todo o tipo de tópico que somos capazes de pensar: culinária, investimentos, exercícios, conserto de automóveis, finanças, e assim por diante. O interessado escolhe e o YouTube tem.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 26/06/21. Aceito em 1/07/21 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/21.

Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

O uso de vídeos pré-gravados ou videoaulas na educação superior cresceu especialmente com o surgimento do MOOC no começo da década de 2010. Esta prática se tornou comum em 2020 porque as aulas presenciais foram suspensas em resposta à pandemia da Covid-19. Esse uso não é novo, mas certamente é uma prática para a qual nenhum ou poucos instrutores receberam treinamento antes de se tornarem professores universitários. Atualmente, instrutores, administradores e alunos no ensino superior são impactados pelo uso de vídeos. Os professores estão tentando entender como fazer a transição entre o ensino em sala de aula para o ensino na tela e também como dimensionar quanto esforço será necessário para produzir bons vídeos. Os administradores querem saber quantos recursos são necessários para desenvolver vídeos de qualidade e os estudantes esperam que a qualidade desses vídeos seja boa e que estes sejam acessíveis em seus telefones celulares.

Metodologia

Este artigo apresenta uma análise das principais perguntas que os instrutores fazem quando planejam usar um vídeo para ensinar. As respostas são encontradas em relatórios de melhores práticas na literatura e por meio de nossa análise. Este estudo seguiu uma abordagem de investigação qualitativa e os dados vieram de três fontes: dados secundários de registros de comunicação durante o treinamento do corpo docente, análise de projetos de cursos e revisão de literatura. A pesquisa dos registros de treinamento do corpo docente incluiu comunicação com os instrutores na qual identificamos e classificamos perguntas e solicitações relacionadas ao uso de vídeo; a análise dos projetos dos cursos on-line ajudou a identificar os tipos e usos dos vídeos; e a revisão da literatura atual forneceu a base para expandir a análise sobre os usos de vídeo na educação. As fontes incluíram mais de 320 vídeos educacionais em curso de graduação na área de negócios.

As perguntas dos instrutores

As perguntas que os instrutores fazem antes de começar a trabalhar em seus cursos podem ser categorizadas em três áreas diferentes: a) conhecimento geral; b) melhores práticas; e c) implementação. Veja a Tabela 1 para maiores detalhes.

Tabela 1

As perguntas mais comuns dos instrutores

Categoria	Pergunta
Conhecimento geral	O que é videoaula, miniaula, videoclipe?
	Como você estima a quantidade ou a duração necessária de videoaulas?
Melhores Práticas	Quais são os tipos de vídeos educacionais?
	Quais são os usos mais comuns de videoaulas?
Implementação	Por onde eu (instrutor) começo?
	Como faço para construir uma história para este tópico usando vídeo?
	Eu tenho que criar todos os vídeos? Posso usar vídeo de terceiros?

As respostas baseadas nas melhores práticas e na literatura

Conhecimento Geral

O que é uma miniaula, videoaula ou videoclipe?

Miniaulas, videoaulas e vídeos são “vídeos propositadamente criados e fragmentados” em blocos de informação significativos e incorporados em aulas e módulos on-line (Scagnoli, et al, 2015). A duração dos vídeos leva em conta aspectos dos alunos, como, por exemplo, atenção e carga cognitiva, além dos aspectos da infraestrutura, como a velocidade da internet dos alunos e largura de banda para transmitir os vídeos. Portanto, quando o instrutor leva 30 ou 40 minutos para explicar um conceito em um vídeo, a gravação deve ser dividida em cliques significativos de 6 a 10 minutos ou menos, dependendo do tópico. Essas quebras entre blocos de informação ajudam o aluno a processar, entender ou aplicar o aprendizado (Costley & Lange, 2017), sendo que este último pode ser reforçado intercalando interação com o conteúdo entre os vídeos (Rasi & Poikela, 2016). Perguntas de múltipla escolha planejadas de forma cuidadosa; comandos para reflexões aprofundadas, resolução de problemas, ou outros tipos de atividades conectadas aos vídeos promovem engajamento com o tópico e o instrutor (Geri, et. al, 2017; Guo, et.al, 2014; Zhang, et. al., 2006). As videoaulas podem ser assistidas pelos alunos em qualquer tempo e inúmeras vezes. Além disso, os alunos podem pausar as aulas para tomar notas. Estes são os aspectos mais interessantes, considerando que não é algo que eles possam fazer em uma aula presencial (Berg et.al., 2014).

Como você estima a quantidade ou a duração necessária das videoaulas?

“A duração do vídeo é importante, e é uma consideração a ser feita antes do vídeo ser visualizado” (Clossen, 2018). Existem vários fatores que determinam o número de videoaulas necessárias em um curso, como, por exemplo: a) teoria da carga cognitiva (Clark et al, 2005); b) replicação do tempo presencial em sala de aula; e c) horas-aula necessárias para créditos ou acreditação.

- a. Considerando a teoria da Carga Cognitiva e teorias de aprendizagem multimídia, o uso de vídeos potencializa o aprendizado e o vídeo educacional precisa seguir princípios como *segmentação* ou fragmentação de informação em cliques menores, para melhorar o nível de atividade cognitiva necessária para alcançar o resultado de aprendizagem desejado (Geri, et. al., 2017; Mayer & Moreno, 2003).
- b. Alguns instrutores se perguntam se eles deveriam replicar a duração de uma aula presencial regular. Nestes casos, é importante considerar qual o papel da aula presencial: a aula é fundamental para entender o tema ou é um complemento para outras fontes? Se a aula é a fonte mais importante de informação, então a videoaula tem um papel crucial e tem que ser planejada e preparada de forma cuidadosa. Quando o conteúdo-chave ou teorias já foram fornecidas por livro-texto, leituras ou vídeos de terceiros, o instrutor pode focar em contar uma história, promover engajamento com o tópico, ou explicar a aplicação do conteúdo (Chowdhry, 2018; Scagnoli, et. al., 2018). A videoaula que inclui uma história ou aplicação alcançará vários objetivos que beneficiarão o processo de aprendizado:
 - incorporar a presença social e de ensino para a classe;
 - envolver os alunos com a aplicação de conteúdo que é exclusivo a essa aula e instrutor; e
 - dar oportunidade para os alunos irem além do conceito central para o pensamento crítico ou transferir para uma aplicação específica.

Vale ressaltar que as apresentações através de videoaulas demoram menos que aulas presenciais porque a apresentação sem uma audiência é mais focada, há menos interrupção e menos oportunidade para bate-papo como na sala de aula.

- c. A duração das videoaulas pode contar como horas-aula para unidades de crédito ou acreditação (Adler, 2020). No entanto, horas-aula incluem tempo de aula, laboratório, viagens de campo e atividades que implicam interação entre alunos e conteúdo, entre alunos e instrutores, e entre os pares.

Em suma, voltando à questão de quantos vídeos são necessários e a duração destes, a resposta irá depender dos fatores acima, bem como do número de aulas necessárias para uma disciplina em particular; ou quanto tempo é gasto em aulas expositivas.

Melhores Práticas

Quais são os tipos de vídeos educacionais?

Ao explorar mais de 320 videoclipes de diferentes cursos na educação da área de negócios, seis dos tipos de vídeos mais comuns foram identificados. A Tabela 2 apresenta os tipos de vídeos, a infraestrutura usada para criá-los, seus usos comuns, e quanto de preparação foi necessária para produzi-los.

Tabela 2

Tipos de vídeos de acordo com a fonte dos vídeos

Tipos de vídeos	Infraestrutura	Qualidade	Uso comum	Preparação
Gravações tipo estúdio	Estúdio ou equipamento montado “no local” por profissional de gravação	Alta - Formal	Videoaulas sobre tópicos-chave	Nível de preparação do instrutor é alto O <i>script</i> e recursos visuais são preparados com antecedência
	Instrutor e palestrante convidado ou especialista no local			O instrutor pode agir como entrevistador
Autogravação do instrutor	Escritório do instrutor ou espaço de sua escolha	Moderada - Formal ou informal	Videoaula Avisos <i>Feedback</i> para os alunos Instruções Discussão informal	O instrutor precisa de treinamento sobre como preparar um vídeo caseiro de qualidade
	Zoom ou outro aplicativo de webconferência	Moderada-Formal	Palestrante convidado	Treinamento é necessário tanto para o instrutor como para o convidado
(Instrutor) <i>Screencasts</i> (vídeo grava a tela do computador)	Computador do instrutor ou do produtor	Moderada-Baixa	Para explicar processos técnicos (por ex.: como usar um aplicativo)	Ter familiaridade com a ferramenta de captura e familiaridade com o aplicativo a ser capturado
(Instrutor) Apresentação narrada	Computador do instrutor ou do produtor	Alta-Moderada	Apresentação	O instrutor precisa de treinamento sobre como criar uma apresentação narrada em vídeo.
Vídeos de terceiros (selecionados) editores ou sites públicos	n/a	n/a	Todos acima	Pesquisa e seleção cuidadosa Permissão pode ser necessária (mesmo vídeos de sites públicos podem ter restrições) Pode ser que os alunos tenham que pagar para acessar
Vídeos produzidos pelos alunos	Estúdio ou outro espaço do aluno	n/a	Apresentação de projeto ou tarefa	Tarefa Treinamento na criação de vídeos de qualidade

Quais são os usos mais comuns de vídeos educacionais?

Os usos de vídeos educacionais foram analisados com base em estruturas bem conhecidas de *design* instrucional, como os *nove eventos instrucionais* (Gagne et. al, 1992) e as *fases de instrução* (Alessi & Trollip, 2001). Os usos identificados na Tabela 3 foram listados com base na fase de instrução em que são usados, como são usados, e quais são os tipos comuns em cada fase, de acordo com os tipos descritos na Tabela 2.

Tabela 3

Uso, exemplos e tipos de vídeos nas diferentes fases de instrução

Fases de instrução	Uso do vídeo	Exemplos (Assistir e ...)	Tipos de vídeos
Ativação de conhecimento prévio	<ul style="list-style-type: none"> • Para promover recordação • Comando para discussão • Verificar o nível de entendimento sobre um tópico • Preparar para o tópico principal • Treinamento sob demanda/<i>just-in-time</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Atividade de múltipla escolha • Discutir ou comentar • Expressar opinião • Fazer e refletir • Lembrar como fazer... 	<ul style="list-style-type: none"> • Terceiros • (YouTube ou Ted ou de editor) • Vídeo do instrutor formal ou informal
Conexão com outras fontes de aprendizado	<ul style="list-style-type: none"> • Para introduzir ou aprimorar outra fonte de informação, como leituras, simulação, jogos ou exercícios 	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorar leitura • Iniciar simulação ou jogo • Expandir com X leitura 	<ul style="list-style-type: none"> • Vídeo formal ou informal do instrutor
Apresentar novo conhecimento	Introduzir novos conceitos (geralmente obrigatórios)	<ul style="list-style-type: none"> • Videoaulas curtas, focadas em tópico específico 	<ul style="list-style-type: none"> • Instrutor em estúdio ou informal • <i>Slides</i> narrados pelo instrutor
Prática e Orientação	<ul style="list-style-type: none"> • Comando para discussão • Verificar nível de entendimento em novos tópicos • Apresentar demonstrações • Prática extra 	<ul style="list-style-type: none"> • Atividade de múltipla escolha • Discutir ou comentar • Fazer como no vídeo • Testar habilidades 	<ul style="list-style-type: none"> • Autogravação do instrutor ou <i>screencasting</i> • Prática de terceiros
Demonstração e avaliação	<ul style="list-style-type: none"> • Instruções para avaliação • Apresentação de problemas ou casos • Fornecer <i>feedback</i> • Dicas ou ajuda informal 	<ul style="list-style-type: none"> • Seguir instruções ou exemplos • Para maior compreensão • Receber <i>feedback</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Estúdio do instrutor, autogravação ou <i>screencasting</i>
Aplicação e integração	<ul style="list-style-type: none"> • Apresentação em profundidade • Monitoramento de discussões ao vivo ou assíncronas • Conexão com o mundo do trabalho • Exemplos de aplicações reais 	<ul style="list-style-type: none"> • Fazer • Comentar • Refletir ou reagir 	<ul style="list-style-type: none"> • Terceiros • (YouTube ou Ted ou de editores) • Vídeo do instrutor formal ou informal
Informacional	<ul style="list-style-type: none"> • Atualização sobre o status do curso • Modificação na programação ou atribuições • Informar sobre eventos atuais 	Nenhuma tarefa é anexada	Autogravação do instrutor ou estúdio

Implementação: criando vídeos para uma aula

Por onde começar

Ao construir recursos de vídeo para uma disciplina, é importante distinguir conteúdo principal de conteúdo temporário que só será usado ou mencionado em um dado semestre ou com um determinado grupo.

Vídeos abordando conceitos centrais são aqueles que se referem ao conteúdo principal do módulo. Este conteúdo é permanente e baseado em fundamentos teóricos que não mudam com frequência. Por exemplo, os princípios da física ou matemática, os princípios básicos da química, ou história. Este conteúdo será gravado em estúdio ou com uma estrutura mais profissional. Esses vídeos terão uma vida útil mais longa e poderão ficar disponíveis no catálogo de vídeos da biblioteca, abordando um tópico que pode ser adicionado a outros cursos e módulos no futuro.

Referências temporais em vídeos serão limitadas por vários fatores como, por exemplo, o semestre em que o curso foi ministrado (“*neste semestre nós vamos...*”); a *audiência* que irá assistir ao curso naquele semestre (por exemplo: “*Quando seus pais te dizem X*” vs. “*Quando seu supervisor te diz X*”); o curso ao qual este módulo ou disciplina faz parte (por exemplo, um mesmo módulo sobre *Gerenciamento de Conflitos* pode fazer parte de um curso em Comportamento Organizacional ou Administração Escolar, ou Gerenciamento de Recursos Humanos). Portanto, os vídeos temporários provavelmente precisarão ser renovados a cada novo semestre.

Como uma história para este tópico pode ser construída com um vídeo?

Criar o roteiro de uma disciplina é como criar um documentário sobre o tópico da disciplina ou escrever um livro. Cada módulo é um episódio daquele documentário ou capítulo do livro. Para criar um documentário com vídeos, os instrutores devem focar nos conceitos principais que os alunos precisam saber para aprender determinado tópico. Aqui seguem algumas recomendações apresentadas pela literatura (Shieh, 2009) e prática daqueles que criaram vídeos de sucesso contando a história de uma disciplina.

- Seguir estas recomendações ao criar um roteiro para uma disciplina:
- Listar conceitos-chave, cada tópico é um módulo ou um capítulo, e se tornarão o núcleo da vídeo aula.
- Pense em uma metáfora, um plano de fundo, ou um contexto que pode adicionar um cenário significativo para a vídeo aula.
- Identifique as atividades e tarefas que irão reforçar o aprendizado dos alunos depois que assistirem ao vídeo. Perguntas orientadoras, elementos interativos, ou tarefas de casa associadas ao assunto potencializam o aprendizado.

Estas recomendações são fundamentais ao gravar vídeos:

- Não mencione referências temporais relacionadas a uma disciplina em particular, como datas, semestre, nome ou número da disciplina, ou atividades atinentes ao vídeo, porque todas as referências temporais podem mudar no futuro e, ao mencioná-las, o conteúdo é invalidado.
- Mantenha as videoaulas breves e direcionadas aos objetivos de aprendizado.
- Use elementos visuais e de áudio para transmitir as partes apropriadas de uma explicação; torne esses elementos complementares, não redundantes.
- Use sinalização para destacar ideias e conceitos importantes.
- Use um estilo coloquial e entusiasmado para promover engajamento.

Tenho que criar todos os vídeos? Posso usar vídeos de terceiros?

A vasta quantidade de recursos de vídeos e multimídia disponível na internet pode parecer opressora e os instrutores, às vezes, questionam se uma videoaula é necessária ou pode ser substituída por um vídeo criado por outro especialista. É possível que o conteúdo já tenha sido criado por outras pessoas, mas sua existência não garante a confiabilidade das informações. As fontes do vídeo precisam ser checadas e confirmadas pelo instrutor, assim como a permissão de uso ou distribuição por meio do sistema de gestão de aprendizagem. Ao usar vídeos de sítios de mídia social acessados publicamente pelo YouTube, Facebook, LinkedIn e outros, os instrutores precisam estar cientes de que estes sítios não garantem que os vídeos serão acessíveis permanentemente (Madathil, et. al., 2014). O conteúdo pode desaparecer sem aviso prévio. Ao mesmo tempo, alguns vídeos não podem ser baixados e distribuídos por meio de servidores locais, a menos que o licenciamento tenha sido obtido ou a permissão concedida.

Para avaliar a qualidade de vídeos disponíveis na internet, especialmente se não for de uma fonte confiável, como um autor conhecido, instituição acadêmica, unidade governamental ou editora de livros, recomendamos o uso do mesmo sistema que costuma ser usado para avaliar quaisquer recursos da internet: propósito e público-alvo, autoridade e credibilidade, acurácia e confiabilidade, atualidade e oportunidade e objetividade ou parcialidade da fonte. Este método segue as recomendações do que é conhecido como *Relevance, Authority, Date of publication, Appearance, and Reason for the publication* (Radar – [Relevância, Autoridade, Data de publicação, Aparência, e Motivo da publicação]) (Mandalios, 2013). O foco nestes elementos tem se mostrado eficiente na avaliação do conteúdo de sítios públicos em formatos de textos, multimídia ou vídeo.

Conclusão

A transformação educacional que começou há várias décadas com um acesso mais amplo às ferramentas tecnológicas e à internet, agora trouxe a possibilidade de promover o engajamento de alunos em cursos on-line por meio do uso de vídeos. A pesquisa mostra a relevância de videoaulas para diminuir a distância entre estudantes e instrutores, estudantes e conteúdo e entre pares. Ainda assim, a produção de vídeos é uma nova fronteira na criação de materiais educacionais, e os instrutores estão tentando entender melhor novas maneiras de criar e usar vídeos pré-gravados em suas aulas. Este artigo teve como objetivo desmitificar o uso de vídeos educacionais, compartilhando nossa análise de práticas comuns na criação de videoaulas. Os múltiplos exemplos e experiências tangíveis que observamos neste estudo nos inspiraram. Pudemos testemunhar uma demonstração clara de que os instrutores que amam sua arte fazem todo o esforço possível para alcançar seus alunos por meio do tempo e do espaço, não apenas atingindo seus objetivos de ensino, mas também construindo aquela conexão humana que era muito difícil de se obter nas versões on-line ou educação a distância. Esperamos que este artigo também tenha inspirado instrutores e *designers* de aprendizagem a continuar inovando para melhorar o contato, as conexões e o aprendizado em general.

Referências

- Adler, K. M. (2020). Determining Carnegie units: Student engagement in online courses without a residential equivalent, *Online Journal of Distance Learning Administration*, 23(1), Spring 2020. University of West Georgia, Distance Education Center. Recuperado em 30/06/2021 de: <https://www.westga.edu/~distance/ojdla/spring231/Adler231.html>
- Alessi, S. M., & Trollip, S. R. (2001). *Multimedia for learning: Methods and development*, (3th ed.). Allyn & Bacon, Inc

- Berg, R., Brand, A., Grant, J., Kirk, J., & Zimmermann, T. (2014). Leveraging recorded mini-lectures to increase student learning. *Online Classroom*, 14(2), 5-8. Recuperado em 30/06/2020 de: https://www.teachingprofessor.com/topics/teaching-strategies/teaching-with-technology/leveraging_recorded_mini_lectures_to_increase_student_learning/
- Brame, C. J. (2016). Effective Educational Videos: Principles and Guidelines for Maximizing Student Learning from Video Content. *CBE—Life Sciences Education*, 15(4), es6. doi:10.1187/cbe.16-03-0125. Retrieved from <http://cft.vanderbilt.edu/guides-sub-pages/effective-educational-videos>
- Chowdry, A. (2018). Relevant Video Content Drives More Engagement and Revenue. *Forbes Magazine*, September 18, 2018. Retrieved from <https://www.forbes.com/sites/amitchowdhry/2018/09/18/study-relevant-video-content-drives-more-engagement-and-revenue/>
- Clark, R.C., Nguyen, F., & Sweller, J. (2005). *Efficiency in Learning: Evidence- Based Guidelines to Manage Cognitive Load*. San Francisco, CA: Pfeiffer. ISBN-10: 0787977284
- Clossen, A. S. (2018). Trope or trap? Role-playing narratives and length in instructional video. *Information Technology and Libraries*, 37(1), 27-38. Doi: <https://doi.org/10.6017/ital.v37i1.10046>
- Costley, J. and Lange, C.H. (2017). Video-lectures in e-learning: Effects of viewership and media diversity on learning, satisfaction, engagement, interest, and future behavioral intention, *Interactive Technology and Smart Education*, Vol. 14 No. 1, pp. 14-30. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/ITSE-08-2016-0025>
- Gagné, R. M., Briggs, L. J., & Wager, W. W. (1992). *Principles of instructional design* (4th ed.). Forth Worth, TX: Harcourt Brace Jovanovich College Publishers.
- Geri, N., Winer, A., & B. Z. (2017). Challenging the six-minute myth of online video-lectures: Can interactivity expand the attention span of learners? *Online Journal of Applied Knowledge Management*, 5(1), 101-111. Retrieved from http://www.iiakm.org/ojakm/articles/2017/volume5_1/OJAKM_Volume5_1pp101-111.pdf
- Guo, P. J., Kim, J., & Rubin, R. (2014, March). How video production affects student engagement: An empirical study of MOOC videos. In *Proceedings of the first ACM conference on Learning@ scale conference* (pp. 41-50). SIGCHI Conference Proceedings Format DOI:10.1145/2556325.2566239
- Madathil, K. C., Rivera-Rodriguez, A. J., Greenstein, J. S., & Gramopadhye, A. K. (2014). Healthcare information on YouTube: A systematic review. *Health informatics journal*, 21(3), 173–194. Retrieved from <https://doi.org/10.1177/1460458213512220>
- Mandalios, J. (2013). RADAR: An approach for helping students evaluate Internet sources. *Journal of Information Science*, 39(4), 470-478. Doi: DOI:10.1177/0165551513478889
- Mayer R. E. and Moreno R. (2003). Nine ways to reduce cognitive load in multimedia learning. *Educational Psychologist* 38, 43-52. Doi: https://doi.org/10.1207/S15326985EP3801_6
- Rasi, P. M. , & Poikela, S. (2016). A Review of Video Triggers and Video Production in Higher Education and Continuing Education PBL Settings. *Interdisciplinary Journal of Problem-Based Learning*, 10(1). Doi:<https://doi.org/10.7771/1541-5015.1609>
- Scagnoli, N. I., Choo, J., & Tian, J. (2019). Students’ insights on the use of video-lectures in online classes. *British Journal of Educational Technology*, 50(1), 399-414. Doi: <https://doi.org/10.1111/bjet.12572>
- Scagnoli, N. I., McKinney, A., & Moore-Reynen, J. (2015). Video-lectures in eLearning. In *Handbook of Research On Innovative Technology Integration In Higher Education* (pp. 115-134). IGI Global. Doi: <https://doi.org/10.1111/bjet.12572>
- Shieh, D. (2009). These lectures are gone in 60 seconds. *Chronicle of Higher Education*, 26, 1-13. Recuperado em 30/06/2021 de: <https://www.chronicle.com/article/these-lectures-are-gone-in-60-seconds/>
- Zhang, D., Zhou, L., Briggs, R. O., & Nunamaker Jr, J. F. (2006). Instructional video in e-learning: Assessing the impact of interactive video on learning effectiveness. *Information & management*, 43(1), 15-27. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.im.2005.01.004>

Inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis à luz da teoria Institucional: FEA/USP

Karina Rocha Henriques Gehlen

<https://orcid.org/0000-0002-9202-9665>

Luciano Gomes dos Reis

<https://orcid.org/0000-0001-6388-2790>

Kelli Juliane Favato

<https://orcid.org/0000-0001-8360-8318>

Resumo

Objetivo: Compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP).

Método: Estudo de caso exploratório com entrevistas semiestruturadas com 8 docentes que estão envolvidos com o tema e/ou presenciaram a sua inserção no curso. Empregou-se a análise de conteúdo, na qual foram estabelecidas 6 categorias. A triangulação dos dados foi estabelecida utilizando as respostas dos entrevistados e os Projetos Políticos Pedagógicos (PPP) referentes aos anos 2000, 2006, 2009, 2013 e 2016.

Resultados: Demonstram que o tema sustentabilidade está semi-institucionalizado em transição para o institucionalizado. A natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso possui características de manutenção do status quo e reformista. Concluiu-se que a disciplina que aborda sustentabilidade tem atributos mais holísticos e interdisciplinares do que o curso de contabilidade como um todo.

Contribuições: A contribuição prática deste estudo é servir de base para que outras instituições possam inserir o tema sustentabilidade em seus projetos pedagógicos. Quanto à contribuição teórica, o estudo mostra a aplicabilidade da teoria Institucional de modo empírico, além do nível organizacional empresarial, adentrando no ambiente educacional.

Palavras-chave: Teoria institucional; Sustentabilidade; Ensino superior em Ciências Contábeis.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 16/6/2020. Pedido de Revisão em 13/1/2021. Resubmetido em 13/2/2021. Aceito em 15/5/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

As provocações acarretadas pela obra *Primavera Silenciosa* (Carson, 1962) foram um dos marcos para as discussões ambientais. Na sequência, agendas e conferências motivaram discussões que envolvem política governamental, negócios corporativos e a sociedade quanto aos desafios da sustentabilidade (Adams, Heijltjes, Jack, Marjoribanks & Powell, 2011). A necessidade de um mundo mais sustentável ficou ainda mais evidente diante a crise financeira global de 2008. A partir de então, a sustentabilidade foi estabelecida como uma área que carece de atenção de líderes empresariais, governos, universidades e organizações não governamentais (Annan-Diab & Molinari, 2017).

Na última década, a Organização das Nações Unidas (ONU) colocou a educação no centro de sua estratégia para promover o desenvolvimento sustentável, apoiando iniciativas como os Princípios de Educação para a Gestão Responsável (PRME), que está comprometida em liderar mudanças transformacionais em direção a uma liderança mais social e ambientalmente responsável (Assumpção & Monzoni Neto, 2020). Annan-Diab e Molinari (2017) e Figueiró e Raufflet (2015) corroboram que há um impulso para incorporar a sustentabilidade nos projetos pedagógicos. Além do mais, os sistemas de educação têm sido um reflexo das aspirações e desafios postos na sociedade (Assumpção & Monzoni Neto, 2020). Acrescenta-se que as universidades têm influência significativa sobre uma proporção dos futuros líderes do mundo, abrangendo a responsabilidade em formar líderes e agentes de mudança no desenvolvimento de uma sociedade mais sustentável (Assumpção & Monzoni Neto, 2020, Adams et al., 2011; Jacobi, Raufflet, & Arruda, 2011; Adams, 2018).

A discussão ganhou urgência nos últimos anos, e práticas sustentáveis e éticas são uma preocupação crescente para profissionais da contabilidade (Wyness & Dalton, 2018). Nota-se que é um desafio para as Instituições de Ensino Superior (IES) tornarem-se facilitadoras e responsáveis por argumentos que contribuirão para a construção de uma sociedade sustentável (Jacobi, 2003). O que se percebe é uma adesão, por parte das universidades, em inserir o tema sustentabilidade em diversas áreas do conhecimento, incluindo cursos da área de negócios, cujo impacto dessa área no mundo corporativo é indiscutível (Jacobi, Raufflet & Arruda, 2011; Gonçalves-Dias, Herrera & Cruz, 2013).

No entanto, apesar de uma série de iniciativas e de um número crescente de universidades buscando engajamento com o desenvolvimento sustentável, a maioria das IES continuam sendo tradicionais ao empregar paradigmas reducionistas e mecanicistas no ensino (Lozano, Lukman, Lozano, Huisinigh & Lambrechts, 2013). Disto, destacam-se as críticas de Chulián (2011) de que as escolas de contabilidade ainda desenvolvem aptidão apenas para habilidade técnica da profissão, ou seja, gestão econômica e financeira, o que pode ser ainda mais agravante quando excluem a possibilidade de debater um cenário sustentável. Wyness e Dalton (2018) inferem que, apesar de a inclusão da sustentabilidade nos programas de graduação em contabilidade ser um tema discutido nas duas últimas décadas, existe uma disparidade considerável entre a extensão em que a sustentabilidade foi incorporada nas escolas de contabilidade em todo o mundo.

Nesse contexto, para que se possa proteger o interesse público, é necessária uma mudança no quadro do ensino em contabilidade (Gray & Collison, 2002), utilizando-se dos formatos atuais e inserindo competências críticas, transdisciplinares e comunicativas para auxiliar na transformação da disciplina (Saravanamuthu, 2015). Os preceitos teoria Institucional (Dimaggio & Powell, 2005) favorecem acompanhar tais mudanças, uma vez que as organizações são levadas a incorporarem determinadas práticas e procedimentos que são definidos por conceitos racionalizados (Meyer & Rowan, 1977). E, segundo Berger e Luckmann (2011), a existência humana é decorrente de um contexto que envolve ordem, direção e estabilidade.

Portanto, ao relacionar-se a relevância do contador à tomada de decisão no meio corporativo e a incipiência de discussões nas IES na formação líderes com uma visão crítica do modelo negócios para uma perspectiva sustentável, emerge a seguinte questão de pesquisa: **Como ocorre o processo de institucionalização do tema sustentabilidade na FEA USP?** Para responder à questão de pesquisa, o presente estudo tem por objetivo, por meio de um estudo de caso único, compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis da FEA/USP.

Justifica-se essa problemática, diante da incipiência de estudos que observem o processo de institucionalização do ensino de contabilidade com a temática de sustentabilidade. Ademais, a problemática proporciona à academia aumentar as discussões quanto à necessidade de inserção da sustentabilidade nos níveis de graduação, bem como a importância da formação do profissional consciente e crítica às relações sociais, econômicas e ambientais para a formação do contador.

A contribuição prática deste estudo é servir de base para que outras instituições possam inserir o tema sustentabilidade em seus projetos pedagógicos. E a contribuição teórica demonstra a aplicabilidade da teoria Institucional de modo empírico, além do nível organizacional empresarial, adentrando no ambiente educacional. Assim, uma investigação sobre como a sustentabilidade vem se institucionalizando nos cursos de Ciências Contábeis, possui relevância no campo de ensino superior. Tratando-se de uma disciplina formadora de profissionais que irão atuar com gestores, sendo as informações contábeis, de cunho econômico, social e ambiental responsáveis pelo auxílio na tomada de decisão, tão logo, importantes para a sociedade como um todo.

2. Referencial Teórico

2.1 Inserção da sustentabilidade no ensino superior e no ensino de contabilidade

Existem acordos e declarações internacionais relacionadas à sustentabilidade no ensino superior (Wright, 2004), como a Declaração de Talloires (DT), *Halifax Declaration* (Canadá, 1991), *Kyoto Declaration* (Japão, 1993), *Swansea Declaration* (País de Gales, 1993), *Copernicus Charter* (Barcelona, 1994), *Declaration of Thessaloniki* (Grécia, 1997) e *Lüneburg Declaration* (Alemanha, 2001). Em 2005, a Assembleia Geral das Nações Unidas estabeleceu a Década da Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS), momento em que foi ressaltado que a educação é um elemento indispensável para que se possa atingir o desenvolvimento sustentável (UNESCO, 2005). Após a iniciativa do EDS, o Pacto Global da ONU definiu a iniciativa para as escolas de negócios, que é o PRME. Criado em 2007, o PRME foi lançado na Cúpula de Líderes do Pacto Global da ONU, em um encontro com a presença de mais de 1.000 líderes empresariais, da sociedade civil e do Governo. O objetivo básico do PRME é desenvolver capacidades para que os alunos sejam geradores de valor sustentável para uma economia global mais inclusiva por meio do ensino, pesquisa e extensão (Parkes, Buono & Howaidy, 2017).

Ao assumir professores como agentes educadores das próximas gerações, bem como da atual geração de líderes empresariais, as escolas de negócios estão em uma posição única para influenciar mentalidades e ações de algumas das maiores e mais poderosas organizações do planeta (Parkes et al., 2017). Logo, o compromisso básico com o aprimoramento da educação em gestão responsável pode ser caracterizado como uma jornada indispensável. Gonçalves-Dias, Herrera e Cruz (2013) concluem que as mudanças do ensino superior vão além de novos conteúdos dos currículos, devendo passar por uma reformulação de modelos de ensino-aprendizagem e novas competências na formação docente. No entanto, quanto à necessidade de reformulações no âmbito empírico, nota-se uma possível lacuna da academia em propor a reformulação, pois o estudo de Figueiró e Raufflet (2015) realizou um levantamento da literatura na área de gestão, e poucos estudos situam, na filosofia e no *design* mais amplo da educação, como essa mudança poderia e seria alcançada pelo desenho do curso ou paradigmas educacionais explícitos.

Hahn e Reimsbach (2014) levantam uma preocupação quanto à mera integração superficial da sustentabilidade no currículo escolar dos estudantes, pois, embora o contador não atue diretamente nas práticas de sustentabilidade, mas, sim, como um comunicador destas práticas, acredita-se que a sustentabilidade deve integrar as disciplinas-chaves de gestão, como Contabilidade e Finanças, pois a inclusão de disciplinas eletivas não atinge todos os alunos (Rasche et al., 2013; Hahn & Reimsbach, 2011).

Corroborando, nesse sentido, as informações/a preocupação acima, os resultados de Silva Junior, Vasconcelos, Silva e Campos (2019) inferem que a noção de sustentabilidade não é compartilhada pelos respondentes, cuja amostra contou com 1.882 respondentes de graduação e pós-graduação em administração e contabilidade no Brasil. As conclusões estabelecem uma prevalência da dimensão econômica em detrimento das demais dimensões, ancorada na lógica oportunista e utilitarista que permeia a formação do contador. Logo, existe a necessidade de reflexão acerca da formação educacional desses discentes, sobretudo, pela necessidade de se repensar o modelo de educação vigente rumo a uma lógica sustentável.

Diante do exposto, percebe-se que o campo ainda está em construção com relação ao ensino de sustentabilidade ao discente de contabilidade. Para Gray e Collison (2002), há uma série de problemas relacionados à profissão contábil, dentre eles o de que a contabilidade é intimamente ligada às estruturas da modernidade, vindo as questões ambientais como marginais e que a problemática pode ter sido desencadeada pelo fato de os profissionais da contabilidade não receberem “educação filosófica”, mas, sim, o que os autores denominam como “treinamento” voltado à técnica. Eles argumentam que a sustentabilidade deve constituir um módulo central em todos os programas de contabilidade no interesse dos alunos, da profissão contábil e da sociedade em geral, de modo a progredir de um ‘convidado bem-vindo’ em contabilidade (Gray, 2013) para um sujeito residente permanente (Wyness & Dalton, 2015).

2.2 Teoria Institucional

Dimaggio e Powell (1983) apontam uma tendência isomórfica das organizações, ou seja, a tendência das organizações se assemelharem. A mudança isomórfica institucional ocorre devido a três mecanismos, conforme Tabela 1.

Tabela 1

Mecanismos de isomorfismo institucional

Isomorfismo Coercitivo	Isomorfismo Mimético	Isomorfismo Normativo
<p>Resultado de pressões formais e informais que são exercidas sobre as organizações por outras organizações. Decorrente da dependência entre elas ou das expectativas culturais da sociedade sobre as organizações.</p>	<p>Derivado de situações complexas, nas quais as soluções não são nítidas. Assim, tomam outras organizações como modelos e fonte de práticas organizacionais.</p>	<p>Originado principalmente da profissionalização com o intuito de definir as condições, métodos e controle de seu trabalho. Decorre da educação formal por meio de legitimação baseada na cognição produzida na especialização universitária e do crescimento ou constituição de redes de relacionamento profissional que são responsáveis por difundir novos modelos.</p>

Fonte: elaborado com base em Dimaggio e Powell (1983).

2.2.1 Processos de Institucionalização

Esta subseção trata especificamente dos processos de institucionalização, tomando como base o estudo de Tolbert e Zucker (1999), que utilizam as definições de Schutz sobre ações tornadas habituais e tipificação. A primeira se caracteriza pelos comportamentos desenvolvidos de forma empírica e adotados por atores, com o objetivo de resolver problemas rotineiros. Já a tipificação envolve a reciprocidade de definições ou significados compartilhados, ligados aos comportamentos habituais. O poder coercitivo das instituições ocorre sobre o indivíduo, no qual as tipificações possuem uma realidade própria e externa a este. De acordo com Zucker (1977), a exterioridade está relacionada com a continuidade histórica das tipificações e a transmissão aos novos membros. “Toda instituição tem um corpo de conhecimento transmitido como receita, isto é, conhecimento que fornece regras de conduta institucionalmente adequadas” (Berger; Luckmann, 2011, p. 90).

Tolbert e Zucker (1999) classificam que as ações, quando adquirem a qualidade de exterioridade, são chamadas de sedimentação. Nessa acepção, com a ênfase da exterioridade em um conjunto de comportamentos, a transmissão aumenta o grau de institucionalização dos comportamentos, que por sua vez interfere nas futuras transmissões (Tolbert & Zucker, 1999). Com isso, o conjunto de processos que são sequenciais (habitualização, objetificação e sedimentação) sugere a variação nos níveis de institucionalização em relação ao grau de profundidade de ligação no sistema social, em estabilidade, e poder de determinação de comportamentos. O processo se inicia com a inovação, que surge por meio de mudanças tecnológicas, força do mercado ou legislação. A partir disso, inicia-se o processo de habitualização, que, ao ter um monitoramento interorganizacional e teorização, passa para a próxima etapa que é a objetificação. Após a análise dos impactos positivos, do nível de resistência do grupo e da defesa do grupo de interesse, é possível verificar se o processo chegou ao nível de sedimentação.

Logo, a habitualização é uma espécie de resposta aos problemas organizacionais, ou uma formalização de arranjos em políticas e procedimentos, que podem ocorrer em uma ou mais organizações que enfrentem problemas semelhantes, sendo assim, tais processos resultam em um estágio de pré-institucionalização. De acordo com Dimaggio e Powell (2005, p. 84), nos campos em que há alto grau de incerteza, os ingressantes, “que poderiam servir como fontes de inovação e variação, procurarão superar a obrigatoriedade de inovação imitando práticas estabelecidas dentro do campo”. Nesse contexto, no estágio de pré-institucionalização, organizações similares podem adotar uma estrutura de acordo com as circunstâncias correlatas em que possam estar inseridas.

Nesse sentido, o movimento que levaria a um *status* mais permanente é o processo de objetificação (Tolbert & Zucker, 1999; Zucker, 1977). A objetificação pode ter como elemento-chave o chamado *champion*, ou o indivíduo ou grupo de indivíduos que lutam ou defendem uma causa, promovendo mudanças estruturais nas organizações. Para que haja um sucesso com relação à ação dos *champions*, é preciso que estes identifiquem o problema organizacional e depois desenvolvam teorias que servirão para diagnosticar as fontes de insatisfação ou fracasso, apresentando, assim, uma solução ao problema (Tolbert & Zucker, 1999, p. 209). Portanto, as estruturas que se objetificaram e, foram disseminadas de forma ampla, estão no estágio de semi-institucionalização, em que a difusão deixa de ter caráter imitativo, passando a ter uma base normativa, refletindo a teorização implícita ou explícita das estruturas, e uma taxa de sobrevivência maior do que na fase pré-institucional, embora ainda não perdurem.

A sedimentação caracteriza-se tanto pela propagação de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados quanto pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo (Tolbert & Zucker, 1999, p. 209). Dessa forma, a compreensão do processo de sedimentação é a identificação dos fatores, no que concerne à abrangência do processo de difusão e à conservação em longo prazo da estrutura. A Figura 1 mostra o resumo das características dos processos de institucionalização.

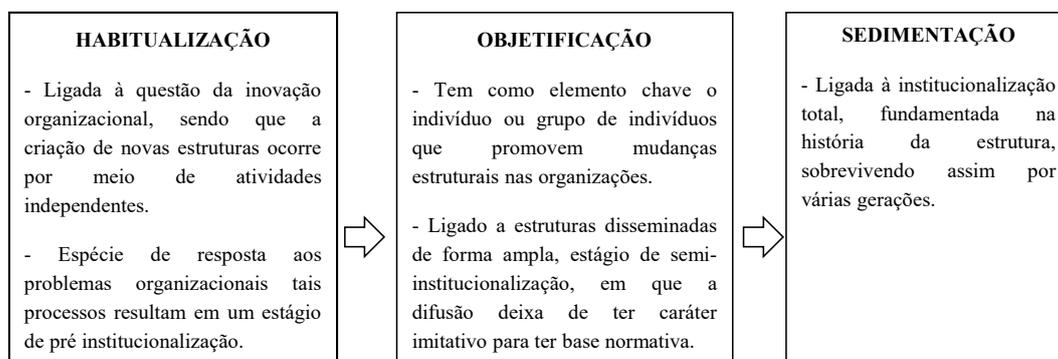


Figura 1. Processos de Institucionalização

Fonte: elaborado com base em Tolbert & Zucker, 1999; Zucker, 1977.

A institucionalização total da estrutura dependerá de alguns fatores: baixa resistência de grupos de oposição, apoio e promoção continuado dos grupos defensores e relação positiva com os resultados alcançados (conforme Tabela 2).

Tabela 2

Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Estágio Pré-Institucional	Estágio Semi-Institucional	Estágio de total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 201).

Com isso, o trabalho apresentado tem uma grande valia para testes empíricos, o que está diretamente ligado ao propósito desta pesquisa. É por meio dos processos apresentados que se irá buscar identificar em qual estágio de institucionalização estará inserido o caso analisado.

3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa é caracterizada como qualitativa com estudo de caso único (YIN, 2010). Para a escolha do objeto de estudo, foram consideradas, em primeiro lugar, instituições públicas, pois não possuem restrições em divulgar documentos necessários para a análise. O segundo critério foi que a IES possua cursos de Ciências Contábeis com disciplinas que abordem sustentabilidade em seus projetos pedagógicos e, como terceiro critério, que tenham núcleo de estudos voltados para sustentabilidade dentro desse curso.

Assim, com essas características foram encontradas duas instituições de ensino, a FEA/USP e uma outra IES. Após contato com ambas as instituições, apenas a primeira autorizou a realização da pesquisa.

A instituição escolhida para a condução desta pesquisa foi a FEA/USP. Justifica-se esta escolha considerando que USP está no 1º lugar do ranking da *Webometrics* que classifica universidades da América Latina. O corpo docente da FEA/USP conta com professores formadores de opinião em contabilidade e sustentabilidade no Brasil, por exemplo, a primeira tese em contabilidade ambiental foi orientada pelo professor Dr. Eliseu Martins. Os docentes estão alinhados a importantes movimentos, como a participação do professor Dr. Nelson Carvalho no *International Integrated Reporting Council* (IIRC) e o professor Dr. Eduardo Flores como *board* no IIRC, bem como a participação do professor Dr. José Roberto Kassai no Comitê Brasileiro de Relato Integrado (CBARI). A FEA/USP é signatária do PRME em busca de uma educação executiva responsável, alinhado à Unesco.

A coleta de dados foi realizada com entrevista semi-estruturada, legislação e normas educacionais brasileiras e os PPPs disponibilizados pela instituição referentes aos anos 2000, 2006, 2009, 2013 e 2016 em vigência atualmente. Esse processo é necessário para que se possa identificar em qual momento ocorreu a inserção de disciplinas ligadas à sustentabilidade, podendo assim fazer um parâmetro com a literatura e o contexto histórico dessa ocorrência.

Quanto às entrevistas, entende-se que questões abertas, mesmo que direcionadas por um roteiro, alcançam as suposições implícitas dos selecionados (Flick, 2004, p. 106). Em um primeiro contato, ficou estabelecido que seriam cinco entrevistados que estavam envolvidos com o tema ou presenciaram sua inserção no curso. Durante as entrevistas, mais três entrevistados foram apontados para contribuírem com a pesquisa, totalizando 8 participantes.

A análise dos dados foi feita por meio da análise de conteúdo, na qual etapas foram feitas, conforme o trabalho de Moraes (1999), que envolve: preparação (pré-leitura de matérias), unitarização (divisão do tema em unidades de análise), categorização, descrição e interpretação. As categorias e subcategorias (Tabela 3) foram elaboradas de acordo com o referencial teórico do trabalho, ou seja, foram preestabelecidas. A partir desta construção teórica, as categorias foram definidas de duas formas. Com relação ao processo de institucionalização, foram retiradas do trabalho de Beltrame (2015), enquanto novas categorias emergiram do referencial teórico sobre sustentabilidade, educação para sustentabilidade e contabilidade.

Neste trabalho, foram analisados os projetos político pedagógicos do curso de Ciências Contábeis da instituição selecionada a partir do ano 2000. Isso se deve ao fato de a teoria Institucional demandar um estudo que abranja vários anos para que se possa verificar quando ocorreu o momento da inserção oficial da disciplina de Sustentabilidade nos referidos cursos. Outros documentos analisados envolvem legislação (Lei n.º 9.597/1999) sobre Educação Ambiental (EA), Resolução da FEA/USP n.º 4097, de julho de 1994 (versão consolidada com alteração), Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, normas para cadastramento em certificação internacional, além do *site* institucional e o acesso às disciplinas ofertadas por meio da plataforma Moodle. A triangulação foi feita utilizando as respostas dos entrevistados, cujo conteúdo das questões foi feito a partir da categorização preestabelecida, além dos documentos coletados na instituição. A Tabela 3 apresenta uma síntese do procedimento metodológico da pesquisa, demonstrando a ligação entre os objetivos deste trabalho, as categorias de análise, as questões elaboradas e os autores utilizados na análise dos dados. Foi verificado se a sustentabilidade aplicada ao curso busca uma manutenção do *status quo* (entendido nesse trabalho como mudanças incrementais da atual organização social), reforma ou transformação radical social, com base no trabalho de Hopwood, Mellor e O'Brien (2005). Essa classificação foi conduzida em conjunto com as divisões dos processos de institucionalização (habitualização, objetificação e sedimentação).

Tabela 3

Síntese do procedimento metodológico

Roteiro de Análise (seção 4)	Categorias	Subcategorias	Roteiro de Questões	Referências
Verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis do caso estudado.			Como surgiu a ideia de inserção do tema sustentabilidade no curso de CC? Quais os principais atores envolvidos? Teve algum tipo de resistência?	PPPs (2000, 2006, 2009, 2013, 2016)
Identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso estudado.	Isomorfismo	Mimético Coercitivo Normativo	Para a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC ocorreu algum tipo de pressão interna ou externa? Houve inspiração de alguma outra instituição?	Dimaggio e Powell (1983, 2005).
Analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso.	Habitualização	Inovação; Estrutura; Políticas; procedimentos	Há algum tipo de consenso sobre o valor dessa nova estrutura com a USP e com outros cursos da FEA? Há apoio institucional?	Tobert e Zucker (1999); Lei 9.979/99; DCN Curso de Graduação em Ciências Contábeis (2004).
	Objetificação	Consenso social; Difusão da estrutura; Presença de <i>champions</i>	A presença da sustentabilidade no curso de CC tem trazido resultados positivos? Internos e externos? Os professores têm dificuldade de inserir sustentabilidade em suas disciplinas? Há algum tipo de incentivo para isso?	
	Sedimentação	Resultados positivos; Continuidade da estrutura; Baixa resistência	Como é resistência hoje sobre o ensino de sustentabilidade no curso?	
Apresentar a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.	Sustentabilidade	Natureza do conceito	Qual é o conceito de Sustentabilidade adotado pelo curso de CC da FEA/USP? Há utilização de mais de um conceito? De acordo com o conceito adotado espera-se algum tipo de mudança social? Que tipo? Incremental, reformista, radical?	Gray Collison (2002); Hopwood, Mellor e O'Brien (2005); Chulián (2011); Rasche et al. (2013); Hahn e Reimsbach (2014); Costa e Loureiro (2013); Jacobi (2003); Gonçalves e Martendal et al. (2013);
	Educação para a sustentabilidade na Contabilidade	Pensamento holístico Itdisciplinaridade Resultados para a sociedade	Há diálogo com outras áreas do conhecimento na disciplina de Sustentabilidade? A ideia central da disciplina é apresentar conteúdo de forma ampla ou com foco na contabilidade?	

4. Análise dos Dados

4.1 Origem e inserção do tema sustentabilidade no curso

De 2000 a 2008, não há menção sobre EDS ou EA nos projetos pedagógicos do curso. No ano de 2009, o projeto pedagógico inseriu a disciplina optativa Balanço Social, que dentro de seu conteúdo possui o Balanço Ambiental. Em 2013, manteve a mesma disciplina.

Em 2016, houve a inserção de mais duas disciplinas optativas que abrangem questões ambientais no âmbito das Ciências Contábeis, que são: Relato Integrado e Sustentabilidade e Estudos Complementares (cada semestre um novo tema é abordado), por exemplo, no segundo semestre de 2016 o tema era “Os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e as Escolas de Negócio”. O programa da disciplina de Relato Integrado e Sustentabilidade ainda possui vídeo-palestras de presidentes de grandes empresas engajados no tema da sustentabilidade, palestras e *workshop*, programas educacionais, livros e a revista *Ideia Sustentável*. Há ainda sugestões sobre os mais diversos temas relacionados ao meio ambiente, consumo, política e economia.

A primeira fase da pesquisa foi descobrir quais os motivos que levaram ao interesse de inserir dentro do curso de Ciências Contábeis da USP o tema sustentabilidade. Nesse sentido, os principais fomentadores desse processo foram os entrevistados A e B, no qual o primeiro começou a ministrar disciplinas no assunto dentro de Estudos Complementares, o segundo foi um dos integrantes do IIRC, que foi o órgão internacional precursor do Relato Integrado.

O EntB aponta duas origens para ter trazido o tema para dentro da contabilidade. A primeira foi quando se deparou com o conceito de *triple botton line*, no qual não deveria privilegiar somente o *botton line*, que é o lucro líquido, mas que pessoas e planeta também eram importantes. O segundo momento foi a participação do EntB no IIRC, em que, segundo ele, houve um questionamento do Príncipe de Gales sobre o papel do contador, em uma realidade que já havia sido tomada por ambientalistas, engenheiros, advogados e economistas.

EntB. Isso aterrissou aqui porque, porque eu acabei fazendo parte do conselho (IIRC), [...] aí eu trouxe essa disciplina e eu consegui encantar o EntA, [...] construiu uma disciplina que ele conduz, eu conduzo em parceria, mas ele está em todas as aulas presente, criando sensibilidade e essa disciplina tem sido um sucesso [...].

O entrevistado G corrobora com essa mesma afirmação, conforme fragmento abaixo:

EntG. A disciplina como o EntA dá, como o EntB também traz, ela atrai muitos alunos de outros cursos, assim como a contabilidade atrai muitos profissionais de outras áreas [...] basicamente administradores financeiros interessados na contabilidade, [...], você não teria estudantes de outras áreas interessados no conceito de contabilidade ambiental, contabilidade sustentável.

EntE. Então a gente passou a oferecer essa disciplina com alguma frequência, foi mais ou menos nessa época que o EntA começou a investir nesse tema, começou a se especializar [...].

Nota-se que, em primeiro lugar, houve a identificação dos *champions* que, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), são os responsáveis por trazer as inovações e defender as ideias junto a outros integrantes do grupo. Nesse caso, os *champions* são EntA e EntB. Outro ponto observado é que a inserção do tema partiu de um contexto de mudanças sociais e não necessariamente de uma coerção por meio de normas ou leis.

4.2 Identificação do isomorfismo

Primeiramente, com relação ao isomorfismo no Brasil, não há uma norma específica que obrigue os cursos de Ciências Contábeis a inserirem em seus currículos, uma disciplina que aborde o tema sustentabilidade. Embora, a Lei n.º 9.795/1999 regulamente que a Educação Ambiental deva estar em todos os níveis do processo educativo, isso ainda não se apresentou de forma clara na resolução do CNE, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Nesse sentido, as instituições de ensino podem ou não inserir EA ou EDS em sua matriz curricular, o que demonstra também uma clara dissonância entre a legislação e a resolução direcionada diretamente ao curso. Com isso, o isomorfismo coercitivo, que segundo Dimaggio e Powell (1983) são caracterizados como pressões formais exercidas sobre as organizações, podendo vir de ordens governamentais, não se aplica ao presente estudo.

Quanto ao isomorfismo mimético, os entrevistados foram questionados sobre a inspiração em outras instituições de ensino:

EntA. Essa disciplina se não me engano é a primeira do mundo. Na verdade, a gente se inspirou na necessidade do mercado mesmo.

EntB. Nossa inspiração vem disso que eu te falei, tanto do triple *bottom line*, quanto da minha participação no IIRC.

EntE. Que eu tenho registro eu não lembro de algo assim. Eu lembro de a gente ter discutido tema, desenvolver pesquisa, e aí foi uma coisa natural.

EntG. Eu não tenho conhecimento sobre esse processo, mas com certeza a USP foi referência no Brasil, sobre as experiências das outras universidades.

Nesse contexto, o isomorfismo normativo, que tem relação com a educação formal baseada na cognição produzida na especialização universitária e a constituição de redes de relacionamento profissional, é responsável por difundir novos modelos. Conforme Dimaggio e Powell (1983), um dos mecanismos que estimula o isomorfismo é a seleção de pessoal, a qual pode ocorrer pelo recrutamento de pessoal, com alto desempenho em grupos restritos de instituições, como executivos de alto padrão que atuam nos departamentos financeiros e/ou jurídicos. O EntB e EntG discorrem sobre esse processo de sucessão de cargos:

EntB. [...] então eu tenho que recrutar e reter os talentos que aquele modelo de gestão vai ajudar a produzir resultados, e isso aqui foi responsável pelo sucesso de passado.

EntG. O perfil do aluno de contabilidade da FEA ele é diferente, por exemplo, de algumas outras universidades que formam alunos que vão trabalhar em pequenos escritórios de contabilidade, aqui pelo estereótipo nosso a maioria dos alunos são cooptados pelas grandes empresas.

Com relação a esse ambiente seletivo de empresas, o EntD aponta que faz parte do universo de convívio do EntB, que é um dos responsáveis pela inserção do tema no curso de CC.

EntD. [...]o EntB ele tem uma capacidade de liderança muito grande então ele trouxe muita gente pra esse negócio de Relato Integrado, por exemplo, [...] então ele sentiu isso no nível de mercado que ele está.

Com esses pontos destacados, é possível identificar o tipo de isomorfismo, o normativo, ligado à especialização profissional e principalmente à sucessão de cargos dentro de uma empresa. Ainda de acordo com os trechos selecionados, os entrevistados associam o conhecimento sobre sustentabilidade e a habilidade de um contador de saber produzir relatórios que abordem tais questões a cargos de alto nível em instituições com alto valor agregado.

Isso demonstra que o aluno que tem acesso a tais conhecimentos, tem maior chance de se destacar no mercado de trabalho. No entanto, esse tipo de comportamento educacional pode gerar uma desigualdade no processo de contratação por parte das empresas. Isso porque nem todas as instituições de ensino superior abordam o tema em seus cursos de ciências contábeis, fazendo com que os alunos não tenham as mesmas oportunidades de ocupar cargos altos, em grandes corporações, por uma deficiência na formação. Destaca-se um ponto da teoria de Dimaggio e Powell (2005, p. 129): “os campos organizacionais que compreendem uma força de trabalho profissionalmente treinada serão guiados principalmente por uma competição de *status*”.

4.3 Habitualização, objetificação e sedimentação

Com relação ao primeiro momento do processo de institucionalização, a habitualização, envolvendo inovação, estrutura e políticas e procedimentos, não se apresenta no caso estudado. De acordo com Tolbert e Zucker, a habitualização ou pré-institucionalização, está ligada às incertezas que permeiam uma atividade econômica e obrigam as empresas a buscarem estratégias competitivas. Nesse caso, é uma instituição educacional, a qual viu nas próprias mudanças que ocorrem socialmente, tanto de cunho ambiental quanto de mercado, a necessidade de inserir uma disciplina que abordasse o assunto.

Dentro deste nível não há alto grau de incerteza, o que não foi identificado em nenhuma fala dos entrevistados. Têm-se questões que irão apresentar o nível de institucionalização a partir da objetificação e da sedimentação. Um dos principais pontos para essa análise é a presença de resistência de um grupo ou de pessoas que se opõem à nova proposta. Com relação a isso, segue um resumo dos respondentes:

EntA. Não aqui não teve, [...]. Não teve dificuldade nenhuma.

EntB. Nenhum, até porque não é só sobre sustentabilidade, sempre que um professor propõe a criação de uma disciplina, isso sempre é visto com muitos bons olhos.

EntC. Ao contrário, as pessoas acabam vendo como uma alternativa pra você fazer novos estudos.

A fala dos entrevistados demonstra que não há resistência para o ensino da sustentabilidade no curso. O fato de mais de uma disciplina ter sido desenvolvida ao longo do tempo também retrata essa ausência de resistência por parte de outros docentes. Nesse sentido, não há grupos opositores que, segundo Tolbert e Zucker, caracterizam o nível de sedimentação, assim como apoio e promoção dos grupos defensores e relação positiva com os resultados alcançados.

Com relação ao apoio institucional, é possível destacar que os entrevistados possuem visões diferentes, o que é atribuído ao fato de que uma instituição de ensino tem certa autonomia com relação aos arranjos hierárquicos institucionais. Sobre os resultados positivos de inserção do tema no curso, os entrevistados focaram no fato dos alunos que podem trabalhar com isso em empresas, mas alguns também citaram a produção científica que sai da universidade.

Com relação à estrutura, foi questionado aos entrevistados sobre as relações com outros departamentos, ou outras áreas do conhecimento.

EntA. Nosso núcleo de pesquisa [...] tem umas 50 pessoas [...]. Ele é multidisciplinar.

EntB. É bastante próxima, nós temos alunos de biologia, de comunicação, de economia [...].

EntC. Muito pouco, você não tem, infelizmente é uma coisa que a gente reclama, tem uma questão física que normalmente a gente coloca dentro da universidade, uma questão interinstitucional [...].

EntD. A nossa estrutura é muito verticalizada em departamentos, os departamentos não conversam muito [...] é essa coisa cada um meio por si.

Como visto, as opiniões são bem divergentes sobre a relação interinstitucional assim como com relação às outras áreas do conhecimento. O que se percebe é que os envolvidos com o tema sustentabilidade, mesmo que de forma indireta, admitem que é necessário que haja envolvimento com as outras áreas do conhecimento, enquanto os que não são envolvidos diretamente possuem uma visão mais cética a respeito dessa troca de conhecimento.

Nesse sentido, é possível identificar em qual fase de institucionalização o tema sustentabilidade se encontra no curso. A Tabela 4, retirada da teoria de Tobert e Zucker (1999), demonstra os estágios de institucionalização e as dimensões comparativas, sendo que nessa nova versão estão destacados os estágios nos quais se encontra o curso de Ciências Contábeis da FEA/USP.

Tabela 4

Identificação dos estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Estágio Pré-Institucional	Estágio Semi-Institucional	Estágio de Total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/ normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tobert e Zucker (1999, p. 201).

Conforme o quadro apresentado, o tema sustentabilidade se encontra nos estágios grifados, ou seja, entre o estágio semi-institucionalizado (objetificação) e o institucionalizado (sedimentação). A característica dos adotantes é heterogênea, mesmo os que não utilizam o tema como centro de pesquisa. Um exemplo disso é que o EntC e EntE já ministraram a disciplina de Balanço Social e já foram convidados para palestrar na disciplina de Relato Integrado, assim como o EntD.

Pelo que foi observado durante a pesquisa, a taxa de fracasso estrutural é baixa devido à autonomia que cada departamento tem em inserir disciplinas ou temas relacionados ao conteúdo de contabilidade sem qualquer tipo de impedimento.

A dimensão de variância de implementação não se aplica ao caso estudado, já que ela está relacionada ao número de organizações que começam uma determinada estrutura e cada uma varia a forma como isso é feito. No caso da USP, não há como identificar essa variância, pois, para saber sobre essa dimensão seria necessária uma pesquisa mais abrangente sobre as demais instituições de ensino, o que acaba por não se aplicar a um estudo de caso único.

Nesse contexto, a teoria é aplicada até certo ponto, dado que as características de uma organização acadêmica são diferentes em diversos níveis de uma organização empresarial, no que concerne busca de lucro, permanência de mercado, níveis estratégicos e competição.

4.4 Educação para Sustentabilidade na Contabilidade

Após analisar em qual nível de institucionalização o tema sustentabilidade se apresenta no curso, é possível adentrar sobre como é a visão dos atores envolvidos acerca do ensino de sustentabilidade.

Gray e Collison (2002) descrevem que os professores podem não ser capazes ou não querer aprender/ensinar sobre o assunto. Isso foi considerado pelos entrevistados ao serem questionados sobre barreiras para o ensino da sustentabilidade:

EntD. Depende do professor, eu acho que vai muito da visão quase que pessoal, se a pessoa acredita nisso, ou acha que isso existe, ou acha que isso é importante.

EntG. Então a grande dificuldade pra se ensinar essas coisas não necessariamente é a existência de um grupo opositor. Mas é a existência de professores capacitados dentro de uma coisa tão multidisciplinar como é o conceito.

Outros entrevistados trouxeram ao assunto a questão da dificuldade de inserir o tema de forma transversal com outras disciplinas. De acordo com Rasche et al. (2013), a sustentabilidade deve integrar as disciplinas-chaves de gestão, como Finanças. Chullían (2011) aponta que o papel do professor-pesquisador tem uma contribuição positiva sobre a mudança de valores da futura geração de contadores. Todavia, como observado, essa não é uma tarefa fácil, primeiro os professores teriam que, de alguma forma, incorporar os conceitos de sustentabilidade dentro de sua área de conhecimento e pesquisa, mesmo dentro das disciplinas-chaves e avançadas do curso como Contabilidade Fiscal, Societária, Custos e Gerencial.

A superficialidade pode estar no fato de não se aprofundar sobre o assunto, principalmente devido à dificuldade dos próprios professores conseguirem dialogar com as questões ambientais e sociais dentro de suas disciplinas e, por outro lado, segundo Rasche et al. (2013), a inclusão de disciplinas eletivas não atingem todos os alunos.

Nesse momento, se faz necessária uma discussão envolvendo a Lei n.º 9.795/1999, que aponta a EA como uma prática educativa integrada, que não deve ser implantada como uma disciplina específica no currículo de ensino. De forma suplementar, deve estar nos currículos de formação dos professores, em todos os níveis e em todas as disciplinas, sendo ainda que os professores deveriam receber formação complementar.

O trabalho de Gray e Collison (2002) também aborda questões envolvendo os discentes, segundo eles, os alunos fazem a opção pela faculdade de contabilidade por razões de satisfação, sucesso antecipado, interesse e gosto. Já os alunos que optam por estudar tais disciplinas tendem a relacionar esses conhecimentos às opiniões pessoais, e não ao futuro da carreira.

No entanto, um dos motivos que levou à inserção do tema sustentabilidade no curso foi a necessidade do mercado de absorver contadores com conhecimento sobre o assunto, já que os contadores são responsáveis pela divulgação das práticas empresariais. De acordo com informações dadas pelo coordenador do curso, que corroboram com documentos disponibilizados, 513 alunos se matricularam em disciplinas optativas ofertadas que envolviam Sustentabilidade, Balanço Social, Meio Ambiente, EDS, sendo 227 alunos em disciplinas de Relato Integrado e Sustentabilidade desde 2013. É válido ressaltar que as diretrizes do Relato Integrado iniciaram as discussões, em 2010, com o IIRC e a sua implementação ocorreu em 2013. Logo, a instituição demonstra estar alinhada às práticas do mercado.

4.5 Conceito de Sustentabilidade

Para apresentar qual a natureza de EA ou EDS presente no curso analisado, a partir da análise das disciplinas e da fala dos entrevistados, buscou-se identificar o conceito abraçado pelo curso e onde ele se colocaria dentro do mapeamento de Hoopwood et al. (2005), que divide as abordagens entre manutenção do *status quo*, reformista ou de transformação radical da sociedade.

Ainda que o conteúdo das disciplinas traga, em sua maioria, sugestão de texto e vídeos com uma abordagem clara do *status quo*, como os vídeos da ONU e outros de característica econômica, os entrevistados afirmam que não adotam apenas um conceito para o ensino do tema sustentabilidade no curso.

Os entrevistados apresentaram diversos pontos de vista em relação ao tipo de mudança proporcionado pela inserção do tema dentro de um curso que, em sua natureza, é de *status quo*. Nesse sentido, para conseguir situar o curso de Ciências Contábeis da FEA/USP, será utilizado o quadro-resumo da teoria com a identificação das características do *status quo* e reformista, já que não há evidências sobre uma adesão do curso de contabilidade para uma reforma radical da sociedade. A Tabela 5 apresenta as características das duas correntes e as partes grifadas correspondem à natureza do curso.

Tabela 5

Definição da natureza do conceito de sustentabilidade do curso

Corrente Status Quo	Corrente Reformista
Solução é o crescimento econômico; Redução do poder do Estado; Desenvolvimento tecnológico por meios de gestão de informação.	Aceitação do problema e crítica às atuais políticas empresariais e governamentais; Mudanças podem ocorrer dentro das estruturas ao longo do tempo; Modificações de mercado e reforma do governo.

Fonte: adaptado de Hoppwood et al. (2005)

O que foi destacado dentro do quadro foi o que se percebeu nas falas dos entrevistados e na análise das disciplinas. O que se percebe é que o curso de Ciências Contábeis por si é inegavelmente um elemento do *status quo*, mas a tentativa de inserir discussões que ainda são marginalizadas dentro do curso e a percepção de que as práticas devem mudar, demonstram uma intenção de reforma. Nesse sentido, a Figura 2 posiciona o curso em um quadrante dividido entre EA ou EDS voltada ao *status quo*, reforma e transformação radical e, conjuntamente, se isso está no nível de habitualização, objetificação ou sedimentação.

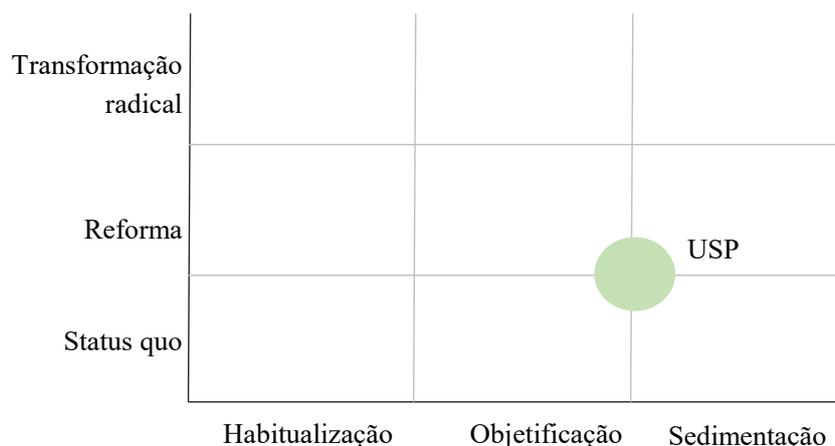


Figura 2. Mapeamento do tema sustentabilidade dentro do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP em relação ao nível de institucionalização com a natureza de EA ou EDS oferecidos.

Fonte: elaborado pelos autores.

Como a figura demonstra, o curso de Ciências Contábeis da FEA/USP possui um nível de institucionalização que está em migração para a sedimentação, ou institucionalização do tema sustentabilidade, enquanto sua natureza para esse ensino se enquadra dentro da manutenção do *status quo* para uma característica reformista. A Figura 3 apresenta a característica das disciplinas ofertadas com nível que passa do técnico ao interdisciplinar, holístico e com resultados positivos à sociedade.

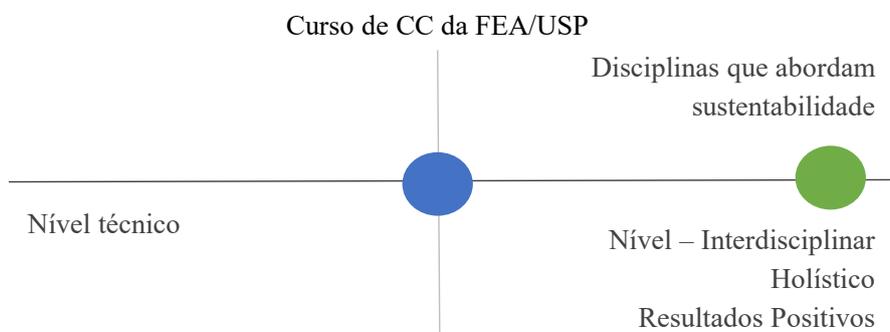


Figura 3. Nível do ensino de sustentabilidade dentro curso de Ciências Contábeis da FEA/USP.

Fonte: elaborado pelos autores.

Para a elaboração dessa figura, se fez necessária a divisão do curso como um todo e da disciplina que aborda sustentabilidade. Essa divisão se deu pelo fato de as entrevistas serem divergentes com relação ao tema e em como ele está inserido no curso. Por se tratar de disciplinas optativas, elas acabam por ter características diferentes das disciplinas obrigatórias da matriz curricular.

O que se percebe é que o ensino de sustentabilidade no curso tem uma tendência em ser holístico e interdisciplinar, pois isso faz parte da natureza do tema. Por outro lado, como relatado nas entrevistas, o curso em si acaba por ficar isolado dentro do departamento, com abertura apenas para as disciplinas que são obrigatórias e que fazem parte de outros centros, como, por exemplo, Direito, Estatística, Matemática etc. Nessa perspectiva, o ensino de contabilidade dentro do curso analisado está entre o nível técnico e holístico/interdisciplinar, enquanto o ensino de sustentabilidade aborda de maneira mais interligada outras áreas do conhecimento. No entanto, ambos possuem resultados positivos, pela relevância e qualidade do curso: relevância da produção acadêmica e qualidade na formação dos alunos que são cooptados por grandes empresas.

4.6 Discussão dos resultados

O primeiro ponto observado foi a utilização da teoria Institucional para analisar o nível de institucionalização que o tema encontra dentro do curso estudado. Foi possível identificar o nível entre semi-institucionalizado (objetificação) em transição para o institucionalizado (sedimentação). Isso se deve a diversos fatores, como o tempo que disciplinas que abordam o tema estão no programa, a inserção de mais de uma disciplina sobre o assunto, produção acadêmica relevante, ex-alunos trabalhando com o assunto, presença de *champions* (defensores da ideia), ausência de resistência por parte da instituição ou de outros docentes.

Dessa forma, foi feito um mapeamento da posição do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP com relação ao tipo de EA ou EDS que está sendo oferecido aos alunos, se apresentando entre a manutenção do *status quo* e uma visão mais reformista da sociedade. Outro mapeamento foi entre o nível do conhecimento dado na instituição, que varia de conhecimento técnico até o mais holístico/interdisciplinar e com resultados positivos. De acordo com o observado durante a pesquisa, se fez necessário separar o curso em si da disciplina que aborda sustentabilidade.

O primeiro é devido ao fato do curso de Ciências Contábeis não ter uma abordagem holística nem interdisciplinar além do exigido normalmente na legislação. Já a disciplina que aborda sustentabilidade, por sua natureza, demanda um diálogo com outras áreas do conhecimento, sendo que isso foi observado tanto no perfil de quem procura a disciplina, não se atendo somente aos estudantes de Ciências Contábeis, quanto nos palestrantes que pertencem às mais diversas profissões.

Com relação ao isomorfismo, foi identificado o tipo normativo, que tem relação com a formação de profissionais, especialização acadêmica e sucessão de cargos. Esse ponto é importante, já que o aluno que tem acesso aos conceitos de sustentabilidade, dentro da profissão contábil, possui um diferencial de conhecimento.

Essa questão estratégica também se apresenta nas empresas que, em busca de uma relação transparente com seus *stakeholders*, estão aderindo aos relatórios de sustentabilidade. Para tal procedimento, há o surgimento da necessidade de mão de obra qualificada para elaboração e evidenciação desses relatórios. Se em um primeiro momento grandes corporações estão aderindo ao novo modelo, como isso se aplicaria às pequenas e médias empresas?

Tem-se, assim, um problema estrutural, pois se os novos contadores geralmente irão trabalhar nesse tipo de organização, sem acesso ao conhecimento sobre sustentabilidade, como poderiam auxiliar na tomada de decisão? Outra questão que merece reflexão é o fato de que se a divulgação ambiental e social ainda é voluntária, tende-se a exteriorizar para a sociedade informações positivas sobre a organização.

São questões que merecem debates e reflexões por parte das próprias instituições de ensino: até que ponto o conhecimento oferecido nas faculdades e universidades são responsáveis pelo tipo de resultado que se tem da porta para fora? Ou, ainda, como um contador pode influenciar diretamente seu ambiente de trabalho a partir do *know-how* adquirido na sua instituição de ensino?

Outro problema identificado é que para ensinar sustentabilidade deveria haver uma adesão por parte do corpo docente, para que fosse ensinada de forma holística (BRASIL, 1999). Também há a falta de identificação do tema com as áreas mais tradicionais do conhecimento contábil. De acordo com a Lei n.º 9.795/1999, a sustentabilidade deve estar presente em todas as áreas do conhecimento, não se restringindo a uma disciplina, mas o que foi observado no caso analisado é que o assunto é abordado apenas por uma parte do corpo docente, e não de forma generalizada.

Nesse sentido, uma disciplina voltada para o tema sustentabilidade, de forma aprofundada e, não apenas em alguns tópicos (dentro de uma disciplina genérica), seria um grande passo dado pelas instituições de ensino. Consequentemente, dar-se-ia oportunidade ao aluno de acessar os conceitos e poder decidir por si se vai ou não os empregar em seu ambiente de trabalho.

5. Considerações Finais

O objetivo geral deste trabalho foi compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis. Nessa trajetória foi possível identificar diversos fatores que vão além da sedimentação do tema, envolvendo também o papel do contador no cenário social atual, as dificuldades de inserir um tema considerado ainda marginal dentro da profissão e qual o tipo de ensino de sustentabilidade proporcionado para o aluno de contabilidade.

O exemplo do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP pode ser seguido por outras IES, o que ajudaria a aumentar, em escala, o conhecimento do assunto que hoje é preocupação mundial. Portanto, este estudo contribui para a academia no âmbito da escassez de pesquisas acadêmicas sobre a temática e com coordenadores e docentes de cursos de Ciências Contábeis, pois os resultados ampliam as discussões sobre sustentabilidade e apresentam uma ementa que está em fase de institucionalização, mesmo com a incipiência da temática na área.

Tratar de sustentabilidade é tratar de sobrevivência em todos os sentidos: do planeta, da humanidade, chegando às empresas e às oportunidades de trabalho. Dito isso, este estudo contribui para a sociedade ao evidenciar um estágio de pré-institucionalização da temática em um curso cuja instituição é uma das maiores da América Latina. Evidenciar esse estágio significa apresentar que os egressos deste curso estão capacitados para uma perspectiva sustentável nos modelos de negócios organizacionais, atendendo a uma demanda internacional.

Como limitações da pesquisa, é possível identificar que o estudo apresenta uma análise a partir dos docentes envolvidos e de documentos, não sendo possível analisar a percepção dos alunos sobre o tema. Salienta-se que foi enviado um questionário aos discentes, mas a baixa taxa de respondentes inviabilizou sua utilização.

Sugere-se, para próximas pesquisas, a elaboração de um modelo de processo de institucionalização e isomorfismo voltados diretamente para o ambiente acadêmico, que em sua natureza é diferente das organizações empresariais. Uma segunda sugestão é um levantamento quantitativo, em nível nacional, sobre como está o ensino de sustentabilidade, dentro dos cursos de contabilidade, para que se possa fazer um mapeamento nacional sobre o tema nas instituições de ensino em geral.

Referências

- Adams, C. A. (2018). Debate: Integrated reporting and accounting for sustainable development across generations by universities. *Public Money and Management*, v. 38, n. 5, p. 332–334. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2018.1477580?journalCode=rpmm20>. Doi: 10.1080/09540962.2018.1477580
- Adams, C.; Marielle G.; Heijltjes, G.; Marjoribanks, T.; Powell, M. (2011). «The development of leaders able to respond to climate change and sustainability challenges: The role of business schools», *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 2 Issue: 1, pp.165-171. Doi: <https://doi-org.ez79.periodicos.capes.gov.br/10.1108/20408021111162191>.
- Annan-Diab, F., Molinari, C. 2017. Interdisciplinarity: Practical approach to advancing education for sustainability and for the Sustainable Development Goals. *The International Journal of Management Education*, 15(2). Doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2017.03.006>.
- Assumpção, M. R., Monzoni Neto, M. P., 2020. State-of-the-art practices being reported by the PRME champions group: A reference to advance education for sustainable development. *The International Journal of Management Education*, 18(2). Doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2020.100369>.
- Beltrame, I. (2015). *A institucionalização do tema sustentabilidade no curso de graduação em administração*. 125 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina.
- Berger, P. L. & Luckmann, T. (2011). *A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento*. 33 ed. Petrópolis: Vozes.
- Carson, R. (1962). *Primavera Silenciosa*. São Paulo: Melhoramentos.
- Chulián, M. F. (2011). Constructing new accountants: The role of sustainability education. *Revista de Contabilidad*, 14, pp. 241-265. Doi: [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70034-6](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70034-6)
- Conselho Nacional De Educação Câmara De Educação Superior (CNE) (2004) “Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004”. Recuperado em 24 de maio de 2021, de http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160. Published by: American Sociological Association. Recuperado em 24 de maio de: <https://www.jstor.org/stable/2095101>. Doi: <https://doi.org/10.2307/2095101>

- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), pp. 74-89. Recuperado em 24 de maio de <https://rae.fgv.br/rae/vol45-num2-2005/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-razionalidade-coletiva-nos>
- Faculdade De Administração, Economia E Contabilidade Da Universidade De São Paulo (FEA/USP). (2000-2016). Plano Pedagógico do Curso De Graduação Em Ciências Contábeis FEA/USP.
- Figueiró, P. S., Raufflet, E. 2015. Sustainability in higher education: a systematic review with focus on management education. *Journal of Cleaner Production*, 106, 22-33. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.04.118>
- Flick, U. (2009). Uma introdução à pesquisa qualitativa. 3 Ed. Porto Alegre: Bookman.
- Gonçalves-Dias, S. L. F., Herrera, C. B. & Cruz, M. T. D. S. (2013). Desafios (e dilemas) para inserir 'Sustentabilidade' nos currículos de administração: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 14(3), pp. 119-153. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1678-69712013000300006>
- Gray, R. & Collison, D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(5-6), pp. 797-836. Doi: <https://doi.org/10.1006/cpac.2002.0554>
- Hahn, R. & Reimsbach, D. (2014). Are we on track with sustainability literacy? A viewpoint on the influence of sustainability and accounting education on future managers' processing of sustainability information. *Journal of Global Responsibility*, 5(1), pp. 55-67. Doi: 10.1108/JGR-12-2013-0016
- Hopwood, B., Mellor, M. & O'brien, G. (2005). Sustainable development: mapping different approaches. *Sustainable development*, 13(1), pp. 38-52. Published online in Wiley InterScience (www.interscience.wiley.com). DOI: 10.1002/sd.244 Doi: 10.1002/sd.244
- Jacobi, P. (2003). Educação ambiental, cidadania e sustentabilidade. *Cadernos de pesquisa*, 118 (3), pp. 189-205. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: <https://repositorio.usp.br/item/001323527>. Doi: 10.1590/s0100-15742003000100008
- Jacobi, P. R., Raufflet, E. & Arruda, M. P. (2011). Educação para a sustentabilidade nos cursos de administração: reflexão sobre paradigmas e práticas. *Revista de Administração Mackenzie*, 12(3), pp. 21-50. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/4260/educacao-para-a-sustentabilidade-nos-cursos-de-administracao--reflexao-sobre-paradigmas-e-praticas/i/pt-br>
- Lei no 9.795, de 27 de abril de 1999. Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19795.htm#:~:text=LEI%20No%209.795%2C%20DE%2027%20DE%20ABRIL%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20educa%C3%A7%C3%A3o%20ambiental,Ambiental%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs
- Lozano, R., Lukman, R., Lozano, F. J., Huisingh, D., & Lambrechts, W. (2013). Declarations for sustainability in higher education: becoming better leaders, through addressing the university system. *Journal of Cleaner Production*, 48, pp. 10–19. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652611003775>. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2011.10.006>
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), pp. 340-363. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: <http://www.jstor.org/stable/2778293> .

- Moraes, R. (1999). Análise de conteúdo. *Revista Educação*, 22 (37), pp. 7-32, 1999. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: http://cliente.arigo.com.br/~mgos/analise_de_conteudo_moraes.html
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura - UNESCO (2005). Década da Educação das Nações Unidas para um Desenvolvimento Sustentável, 2005-2014: documento final do esquema internacional de implementação: UNESCO: Brasília. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: http://www.peaunesco-sp.com.br/ano_inter/ano_energia/decada_do_desenvolvimento_sustentavel.pdf
- Parkes, C., Buono, A. F., Howaidy, G. 2017. The Principles for Responsible Management Education (PRME): The first decade – What has been achieved? The next decade – Responsible Management Education’s challenge for the Sustainable Development Goals (SDGs). *The International Journal of Management Education*, 15(2), pp. 61-65. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2017.05.003>
- Rasche, A., Gilbert, D. U. & Schedel, I. (2013). Cross-disciplinary ethics education in MBA programs: Rhetoric or reality? *Academy of Management Learning & Education*, 12(1), pp. 71-85. Recuperado em 24 de maio de 2021 de: <https://www.jstor.org/stable/23412393>
- Saravanamuthu, K. (2015). Instilling a sustainability ethos in accounting education through the Transformative Learning pedagogy: A case-study. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, pp. 1-36. Doi: 10.1016/j.cpa.2015.05.008
- Silva Junior, A. da, Vasconcelos, K. C. de A., Silva, V. C. da, & Campos, G. M. (2019). A sustentabilidade na perspectiva de discentes de graduação em Ciências Contábeis: prevalece a lógica oportunista e utilitarista. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 16(41), pp. 93-116. Doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n41p93>
- Tolbert, P. S. & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In Caldas, M. et al. (eds) *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, pp. 194-217.
- Wright, T. (2004). The evolution of sustainability declarations in higher education. In Higher education and the challenge of sustainability. *Springer Netherlands*, pp. 7-19. Doi: 10.1007/0-306-48515-X_2
- Wyness, L., Dalton, F., 2018. The value of problem-based learning in learning for sustainability: Undergraduate accounting student perspectives. *Journal of Accounting Education*, 45, 1-19. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.09.001>.
- Yin, R. (2010). Estudo de caso: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American sociological review*, pp. 726-743. Doi: <https://doi.org/10.2307/2094862>

Relação entre a leitura de livros e o desempenho acadêmico: análise com discentes de ciências sociais aplicadas

Camila Paniz Mallmann

<https://orcid.org/0000-0001-5275-0127>

Vitor Hideo Nasu

<https://orcid.org/0000-0001-5275-0127>

Maria José Carvalho de Souza Domingues

<https://orcid.org/0000-0001-7771-144X>

Resumo

Objetivo: Investigar, de forma geral e comparativa, a relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho de discentes da área de ciências sociais aplicadas.

Método: Coletaram-se microdados de 338.977 alunos de nove cursos de graduação do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade) de 2018. O desempenho no Enade é medido pelas notas nas provas de componente específico e de formação geral. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva, testes qui-quadrados e modelos de regressão.

Resultados: O curso de graduação está associado à leitura de livros extracurriculares. Em adição, há relação positiva entre a quantidade de livros lida e o desempenho acadêmico. Isso é válido para o desempenho nas provas de componente específico, de formação geral e, conseqüentemente, para o desempenho geral do discente no Enade 2018.

Contribuições: Recomenda-se que estudantes de graduação façam leituras além daquelas que constam nos programas das disciplinas, uma vez que os achados sugerem que a leitura de livros extracurriculares é relevante para a sua formação geral e específica e que, além disso, pode aprimorar as habilidades de leitura, interpretação de texto e escrita, aspectos fundamentais para se obter o resultado almejado nos cursos de graduação.

Palavras-chave: Livro; Leitura; Desempenho acadêmico; Ensino superior; Ciências sociais aplicadas.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 4/10/2020. Pedido de Revisão em 1/2/2021. Resubmetido em 10/2/2021. Aceito em 29/4/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

O desempenho acadêmico dos estudantes no ensino superior tem sido apontado como um fator essencial para a formação e o desenvolvimento de um mercado de trabalho qualificado e competitivo. Organizações internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e o University Ranking by Academic Performance (2020), têm adotado o desempenho acadêmico dos alunos como base para analisar a qualidade do ensino superior dos países e elaborar estratégias e planos de ação para o desenvolvimento econômico e a redução da desigualdade social (Takala, Kallio, Kauko, & Rinne, 2018).

Estudos têm analisado diversos fatores que podem influenciar o desempenho acadêmico, como variáveis relacionadas às Instituições de Ensino Superior (IES), ao corpo docente e ao corpo discente (Corbucci, 2007; Glewwe, Hanushek, Humpage, & Ravina, 2015; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015). Oliveira e Caggy (2013), por exemplo, constataram que a origem familiar e as condições financeiras e físicas podem influenciar relevantemente o desempenho discente.

As atividades extracurriculares também têm mostrado efeito favorável em relação à formação e ao comportamento social dos indivíduos (Bartkus, Nemelka, Nemelka, & Gardner, 2012; Sauerwein, Theis, & Fischer, 2016). Uma dessas atividades é a leitura extracurricular, que é a leitura realizada por vontade própria, por prazer, interesse, hobby ou outras motivações, que difere da leitura das referências bibliográficas básica e complementar das disciplinas (Nasu, 2018). A leitura extracurricular no ensino de línguas estrangeiras apresenta resultados positivos no desempenho das habilidades do estudante, aumentando o seu conhecimento cultural e a sua capacidade na interpretação de informações (Kuimova & Ukhov, 2016).

O hábito de leitura dos estudantes pode contribuir de forma positiva para o desenvolvimento de competências, como planejamento, controle, gestão, contabilidade, finanças, comunicação e escuta (Cardoso, 2006). Quanto às competências profissionais, o hábito de leitura está interligado a funções de aprendizagem e utilidade que se aperfeiçoa à medida que se busca por leituras específicas (Nascimento, Garcia, & Albuquerque Filho, 2019).

Embora estudos anteriores tenham contribuído com achados valiosos sobre os fatores determinantes do desempenho discente, ainda é incipiente a investigação sobre os efeitos da leitura extracurricular sobre a *performance* dos discentes da área de ciências sociais aplicadas, principalmente no que tange a estudos comparativos. Com base neste cenário, o objetivo desta pesquisa é investigar, comparativamente e de forma geral, a relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho acadêmico dos estudantes de cursos da área de ciências sociais aplicadas.

O estudo apresenta três justificativas para a sua consecução. Em primeiro lugar, a pesquisa trata de um tópico relevante para o desenvolvimento acadêmico e profissional de estudantes de graduação e que possui implicações para além do âmbito acadêmico. A análise da relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho discente pode servir de alerta a educadores, pais e aos próprios estudantes para que tomem medidas e ações que encorajem mais a leitura de variados assuntos. Pesquisam-se, particularmente, os livros porque representam uma das fontes mais conhecidas e acessíveis para a realização de leitura.

Em segundo lugar, escolas e universidades podem elaborar projetos para promover atividades extracurriculares, dentre elas a atividade de leitura, já que têm o potencial de complementar a formação discente. Desta forma, a investigação da leitura de livros extracurriculares pode motivar o desenvolvimento de planos por parte de instituições educacionais (ex.: projetos de extensão e serviços à comunidade) a fim de aprimorar a qualidade do ensino e, conseqüentemente, a formação de seus estudantes.

E, em terceiro lugar, a análise comparativa permite que os cursos e seus coordenadores tenham noção de quão inclinados os seus estudantes estão para a prática de leitura em relação a estudantes de outros cursos universitários. Tal comparação pode servir de subsídio para coordenadores e professores tomarem decisões sobre formas de incentivar mais a leitura entre seus discentes, especialmente utilizando-se de outros cursos como *benchmarking*.

Em relação à estrutura do artigo, a seção 2 apresenta a revisão de literatura que serviu de apoio para esse estudo. Na seção 3, constam os aspectos metodológicos, incluindo a descrição da população e procedimentos para a formação da amostra, bem como o detalhamento das variáveis do estudo. Na seção 4, são reportados os resultados e a sua análise. Por fim, na seção 5, são fornecidas a conclusão, limitações e sugestões para estudos futuros.

2. Revisão da Literatura

2.1 A importância da leitura na formação e aprendizagem do indivíduo

A leitura é necessária para o desenvolvimento pessoal e profissional, principalmente frente a mudanças (Kirsch & Guthrie, 1984). Ela também possibilita a aprendizagem e o desenvolvimento de relações sociais em um processo que envolve aspectos como capacidade sensorial, motivação, percepção, pensamento e memória (Cantalice & Oliveira, 2009). O desinteresse pela leitura, no entanto, é perigoso por ter implicações negativas para a sociedade. Por exemplo, um déficit na compreensão de textos e baixos rendimentos acadêmicos. Esse desinteresse pela leitura pode ser observado em alunos universitários, os quais, frequentemente, só leem aquilo que lhes é demandado pelos professores (Tourinho, 2011).

A leitura é o processo cognitivo de interpretar a fala que é escrita (Mol & Bus, 2011). Ela proporciona ao leitor uma nova opinião sobre o tema lido. Desta forma, uma criança motivada a ler desde cedo está mais propensa a se tornar um adulto questionador e crítico; do contrário, não conseguirá facilmente formar opiniões sobre vastos assuntos devido à falta de base literária e de experiências (Arana & Klebis, 2015).

Oliveira e Santos (2005) destacam a colocação de Garrido (1988) que indica que, em uma educação de qualidade, é evidente a relevância da leitura, ainda mais quando diversos discentes concluem o ensino fundamental e médio sem a mínima capacidade de ler e interpretar textos, e estes – ao iniciarem o ensino superior – se deparam com limitações e deficiências quanto ao comportamento de leitura. Similarmente, a habilidade de leitura é primordial para o estudante universitário, visto que o seu sucesso está relacionado à sua maturidade de ler (Oliveira & Santos, 2005). O ato de ler expressa um grande passo para o indivíduo que busca por conhecimento, gerando capacidade de reflexão e questionamento sobre diversos fatos presentes no cotidiano (Oliveira, Santos, & Primi, 2003).

Para alunos universitários, a leitura é substancial para a apreensão do conteúdo das disciplinas e da produção científica. Enquanto leitor competente, o estudante busca compreender as informações dos textos de forma crítica tanto na sua atuação acadêmica como profissional (Nascimento et al., 2019). Os universitários devem possuir uma leitura crítica de forma que tenham capacidade para discernir as informações contidas no texto e expor as opiniões do autor de forma adequada ao contexto da leitura (Hussein, 1999).

Espera-se que o discente apresente um nível de leitura satisfatório para compreender e analisar as informações do texto (Cantalice & Oliveira, 2009). No entanto, pesquisas evidenciam que os estudantes universitários apresentam baixo nível de compreensão de leitura e indicam que isto pode interferir diretamente no desempenho acadêmico (Araújo, Camargos, Camargos, & Dias, 2013; Oliveira & Santos, 2006, 2005). As dificuldades são evidentes logo no início do curso e refletem no desempenho dos estudantes que ingressam na universidade (Silva & Santos, 2004).

As principais características dos leitores que possuem baixos níveis de compreensão de leitura são falhas no processo de decodificação do texto, ausência de vocabulário, deficiências na integração das informações, falhas na memorização, falta de estratégia de aprendizagem e falta de motivação pela leitura (Santos, Suehiro, & Oliveira, 2004). Essas deficiências são, ao menos em parte, ocasionadas pela falta da prática de ler. Conforme os achados de Mokhtari, Reichard e Gardner (2009), o tempo gasto assistindo à televisão interfere no tempo destinado à leitura, além de os participantes terem declarado que dedicam a maior parte do seu tempo a atividades que envolvem conexão com a internet (ex.: *e-mail*, *chat*, redes sociais etc.). É razoável presumir que os alunos devam ter mais tempo, hoje, a atividades no ambiente virtual, uma vez que há maior popularização do acesso à internet, o que sugere uma redução ainda mais acentuada do tempo dedicado à leitura. Além disso, Lieurya, Lorbant, Trosseillec, Champault e Vourc'h (2014) encontraram relação positiva entre a leitura e o desempenho discente, em comparação ao uso de vídeo games.

A leitura é considerada a principal forma de obtenção de informações e está significativamente relacionada ao rendimento escolar (Nasu, 2018; Oliveira & Santos, 2006, 2005; Silva & Santos, 2004); afinal, o leitor rápido e preciso consegue adentrar o mundo dos conteúdos acadêmicos com maior facilidade (Oliveira & Santos, 2005). Os problemas relativos à leitura e à produção de texto parecem ser os mais preocupantes aos olhos dos professores logo nos primeiros anos do ingresso de estudantes nas universidades (Sampaio & Santos, 2002). Pesquisas apontam que deficiências na compreensão e a falta de leitura pelos universitários são responsáveis pela sua baixa *performance*, visto que a universidade demanda uma quantidade considerável de trabalho intelectual, exigido principalmente pela compreensão de textos (Marini, 1986). Desta forma, entender melhor como a leitura está associada ao desempenho discente é fundamental.

2.2 Leitura extracurricular e estudantes da área de ciências sociais aplicadas

De forma geral, atividades extracurriculares têm sido consideradas cruciais para alunos de negócios (Bartkus et al., 2012). Discentes que participam de tais atividades possuem habilidades interpessoais mais elevadas (Rubin, Bommer, & Baldwin, 2002). Rynes, Trank, Lawson e Ilies (2003) constataram que a participação em atividades extracurriculares é uma maneira eficaz de introduzir aspectos de liderança nos estudantes da área de negócios, além de desenvolver a sua competência interpessoal. Uma dessas atividades é a leitura que, embora seja essencial a todos os estudantes, foca-se, aqui, o debate sobre a sua relevância para aqueles da área de ciências sociais aplicadas.

A leitura extracurricular tem potencial para ajudar a melhorar a aprendizagem de maneira geral. Por exemplo, Silva e Santos (2004) avaliaram a compreensão em leitura por meio do teste de Cloze de 782 alunos de oito cursos de graduação (medicina, odontologia, administração, pedagogia, psicologia, letras, engenharia civil e matemática). Conforme os resultados, estudantes de administração obtiveram o terceiro pior desempenho de compreensão em leitura, superando apenas os colegas de odontologia e de engenharia civil. No estudo de Nascimento et al. (2019), foi verificado que os discentes de ciências contábeis apresentaram dificuldades em compreender o texto aplicado. A leitura de livros e outros materiais extracurriculares pode ajudar a melhorar a formação multidisciplinar do contador. Visões contemporâneas, como a *Environment, Social e Governance* (ESG), nem sempre são abordadas dentro do currículo de contabilidade. Por isso, a leitura sobre meio ambiente, diversidade social e outras temáticas extracurriculares pode ajudar os contadores na ampliação do seu conhecimento e na elaboração do relatório da administração e das demonstrações financeiras junto à administração da empresa, por exemplo.

Tourinho (2011) argumenta que a prática da leitura é fundamental para a criação de cidadãos críticos que possam transformar a realidade a sua volta. A leitura afeta positivamente até a saúde mental, conforme constatou estudo com alunos universitários (Levine, Cherrier, Holding & Koestner, 2020). Adicionalmente, os achados de McGaha e Fitzpatrick (2010) sustentam que quanto mais os estudantes leem, maior são as suas aspirações profissionais. Se tais estudantes usam mais livros e frequentam mais bibliotecas, é natural estarem mais envolvidos com o curso de graduação e terem aspirações profissionais mais fortes (McGaha & Fitzpatrick, 2010). Cursos da área de ciências sociais aplicadas geralmente oportunizam crescimento de carreira significativo e, se os seus estudantes não souberem aproveitá-lo – em particular por falta de aspiração –, podem ficar estagnados profissionalmente. Nesse sentido, a leitura extracurricular, conforme sustentam os achados de McGaha e Fitzpatrick (2010), pode ajudar a inspirar os discentes profissionalmente, levando-os, ultimamente, a alcançar os patamares mais elevados de suas respectivas profissões.

Em termos de desempenho acadêmico, estudantes que não têm o hábito de ler regularmente estão mais propensos a obter *performances* mais baixas (Cunha & Santos, 2006). Em uma análise com estudantes de administração, direito e psicologia, Oliveira e Santos (2006) observaram que há relação positiva entre a compreensão em leitura e o desempenho acadêmico, inclusive considerando a *performance* em disciplinas como comunicação empresarial, introdução à administração, matemática básica, metodologia do trabalho científico, ciências políticas e teoria geral do estado, direito civil, economia e noções de direito econômico e outras. Similarmente, Nasu (2018), em estudo com alunos de contabilidade, obteve evidências de relação positiva entre a quantidade de livros lidos e a *performance* discente. Entretanto, é preciso alertar que a leitura extracurricular deve ser feita com moderação, já que se realizada de forma demasiada pode prejudicar o desempenho acadêmico (Chen, 2007). Mesmo assim, é importante que os discentes tenham em mente que, ainda que não seja acadêmica, a leitura extracurricular é um componente essencial para o seu sucesso e, portanto, a sua prática deve ser regular e sem excessos.

2.3 Pesquisas correlatas

Esta subseção pretende descrever estudos prévios que são pertinentes para entender o papel da leitura e a sua relação com o desempenho acadêmico de estudantes universitários. Adicionalmente, servem de base para a discussão dos achados desta pesquisa, bem como evidencia a necessidade de pesquisas sobre a leitura extracurricular com estudantes da área de ciências sociais aplicadas. Na sequência, descrevem-se as pesquisas.

Em uma universidade dos Estados Unidos, Gallik (1999) investigou a relação entre a leitura recreacional e a *performance* acadêmica com 151 discentes. Os dados foram coletados por meio de *surveys*, das quais 13 foram inutilizadas. Desta forma, a amostra final contou com 138 observações. Os testes estatísticos indicaram que há correlação positiva entre a leitura recreacional e o desempenho discente (mensurado pela média geral acumulada), sustentando a hipótese do estudo.

Oliveira e Santos (2005) analisaram a relação entre compreensão em leitura, *performance* acadêmica e avaliação da aprendizagem. A amostra foi constituída por 270 discentes dos cursos de administração, direito e psicologia dos períodos diurno e noturno de uma instituição particular do interior paulista. Questionários e o teste de Cloze foram aplicados para a coleta dos dados. As evidências obtidas a partir dos procedimentos estatísticos sustentaram uma relação positiva entre as três variáveis.

Oliveira e Santos (2006) examinaram a relação entre a compreensão de leitura e desempenho acadêmico de 270 estudantes dos cursos de administração, direito e psicologia de uma universidade particular. O teste de Cloze, em sua versão tradicional, foi empregado para verificar a compreensão de leitura dos participantes. As análises estatísticas apontaram que houve uma relação positiva entre a compreensão de leitura e o desempenho acadêmico.

Chen (2007) teve acesso a dados de duas *surveys* nacionais de Taiwan, uma aplicada com estudantes do primeiro ano de graduação e a outra com os do terceiro ano. Especificamente no que tange à análise da relação entre a leitura extracurricular e o desempenho acadêmico, foi identificada uma correlação negativa. Uma possível explicação para este achado é que os estudantes investigados a realizavam de forma excessiva, ponto que era, inclusive, motivo de preocupação de seus pais. Por isso, a prática demasiada de leitura de conteúdos não acadêmicos pode prejudicar a *performance* acadêmica.

Lieurya et al. (2014) examinaram, por meio de *surveys* com 27.000 alunos do ensino fundamental, o efeito do uso de vídeo games (ex: esportes, de estratégia, de tabuleiro etc.) e de atividades de leitura (ex: revistas, jornais, fantasia etc.) na *performance* cognitiva e acadêmica. Os resultados mostraram que, enquanto os vídeo games não estão significativamente correlacionados com a *performance* acadêmica, a leitura possui relação positiva. Destaca-se, no entanto, que a relação é pequena. Ainda assim, constatou-se que a leitura de diferentes materiais pode assistir mais o desempenho acadêmico do que os vídeo games.

Nasu (2018) examinou a leitura extracurricular e a sua relação com o desempenho e com o tempo de estudo de alunos de contabilidade. Os dados foram coletados do Enade 2015, cuja amostra foi de 53.887 estudantes. Os resultados indicaram que a leitura extracurricular está positivamente associada ao desempenho e ao tempo de estudo extraclasse.

Alhameda e Ku (2019) conduziram uma pesquisa qualitativa com 20 alunos de pós-graduação de uma universidade estadunidense sobre o uso de *e-books* para a aprendizagem acadêmica. De modo geral, os participantes reportaram que preferem usar *e-books* a textos físicos. Todavia, ao se preparar para uma prova, os alunos só substituirão sua familiaridade com o texto impresso por um *e-book* se este oferecer conteúdo semelhante e possuir recursos adicionais.

Nascimento et al. (2019) investigaram a contribuição do hábito de leitura para a formação profissional de estudantes de contabilidade a partir do teste de Cloze e da escala de funções de leitura. A amostra foi composta por 180 estudantes de uma IES de Fortaleza (CE). Os resultados do teste de Cloze indicaram que os estudantes apresentaram dificuldade de compreensão textual, e os achados da escala de funções de leitura apontaram um maior uso das funções “aprendizagem” e “utilidade”. Concluiu-se, portanto, que há um ambiente propício para o aprimoramento das competências profissionais, mesmo que as funções “moralidade” e “estímulo” ainda demandem incentivo para superarem as barreiras de compreensão de leitura.

Levine et al. (2020) analisaram se a leitura recreacional é benéfica à saúde mental e o que motiva esta leitura. Ao todo, 231 alunos de uma universidade canadense participaram do estudo. Os resultados sustentaram que há relação positiva entre a leitura recreacional e a saúde mental, bem como estudantes que são motivados autonomamente estão mais propensos a praticar a leitura de livros de forma recreativa.

Com base nesta revisão de literatura, observou-se que a compreensão em leitura constitui fator crucial para a *performance* acadêmica de estudantes universitários. É argumentável que tal compreensão é aperfeiçoada à medida que os estudantes praticam a leitura, seja curricular ou extracurricular. Portanto, com base nas evidências da literatura prévia, espera-se encontrar uma relação positiva entre a leitura, mesmo em caráter de extracurricularidade, e o desempenho discente. Ademais, nota-se uma lacuna de pesquisas sobre a leitura de livros extracurriculares relacionados ao campo de ciências sociais aplicadas, cujos cursos – administração, direito e ciências contábeis, por exemplo – estão entre os mais procurados nacionalmente. Portanto, é de valor que se examine o papel deste tipo de leitura na aprendizagem dos estudantes do referido campo.

3. Metodologia

3.1 Dados, população e amostra

Os dados utilizados nesta pesquisa foram coletados do endereço eletrônico do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2019) e são referentes ao Enade de 2018. Para a seleção dos cursos da área de ciências sociais aplicadas, foram considerados aqueles constantes no endereço eletrônico do currículo Lattes (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, 2019). No entanto, cabe ressaltar que o Enade 2018 não era obrigatório para todos os cursos desta lista. Por esta razão, a quantidade de cursos analisada nesta pesquisa é mais restrita. Apesar disso, foram considerados nove cursos de graduação, quais sejam: administração (ADM), direito (DIR), economia (ECO), contabilidade (CON), turismo (TUR), serviço social (SES), administração pública (ADP), comunicação social – jornalismo (CSJ) e comunicação social – publicidade e propaganda (CSP).

O Enade visa avaliar a qualidade dos cursos de graduação do Brasil por meio da análise do desempenho acadêmico dos estudantes. O exame é composto por questões de formação geral (ex: responsabilidade social) – comuns a todos os cursos – e específicas de cada curso. Para estudantes de contabilidade, por exemplo, uma questão específica poderia demandar conhecimentos de teoria da contabilidade, conteúdo que dificilmente seria requisitado pelas questões específicas de outros cursos. Desta forma, o desempenho do aluno é calculado por meio da média ponderada das notas nas provas de componente específico (75%) e de formação geral (25%).

Os discentes dos referidos cursos que realizaram o Enade 2018 representam a população da pesquisa, totalizando 398.859 estudantes. Posteriormente à identificação da população, foram realizadas etapas para o tratamento dos dados. Mais especificamente, seis etapas de exclusão de observações foram executadas por razões distintas, quais sejam: (1) ausente (código 222); (2) participação indevida (código 334); (3) ausente devido à dupla graduação (código 444); (4) resultado desconsiderado pela aplicadora (código 556); (5) participante com prova entregue integralmente em branco (código 333); e (6) apresentação da codificação “não aplicável” (N/A) nas variáveis de desempenho acadêmico (nota geral, nota de formação geral e nota de componente específico), mesmo após as etapas prévias de exclusão. A amostra final é composta por 338.977 estudantes, os quais representam 85% da população. A Tabela 1 fornece mais detalhamentos da população, amostra e etapas de exclusão.

Tabela 1

População, amostra e etapas de exclusão: geral e por curso

Curso	ADM	DIR	ECO	CON	TUR	SES	ADP	CSJ	CSP	Total
População	120.405	145.425	9.582	62.475	3.328	24.625	4.306	11.447	17.266	398.859
(1) Ausente	(20.628)	(17.906)	(1.497)	(9.502)	(625)	(3.222)	(816)	(1.645)	(3.274)	(59.115)
(2) Participação indevida	(35)	(38)	(2)	(9)		(8)			(3)	(95)
(3) Ausente devido à dupla graduação	(126)	(95)	(8)	(107)	(3)	(8)	(9)	(6)	(7)	(369)
(4) Resultado desconsiderado pela aplicadora	(1)	(1)				(1)			0	(3)
(5) Prova em branco	(81)	(71)	(22)	(26)		(28)	(5)	(20)	(2)	(255)
(6) N/A em desempenho	(15)		(4)	(10)	(4)	(4)	(2)	(3)	(3)	(45)
(=) Amostra	99.519	127.314	8.049	52.821	2.696	21.354	3.474	9.773	13.977	338.977
%(A)	82,7	87,5	84,0	84,5	81,0	86,7	80,7	85,4	81,0	85,0

Nota. ^(A)Representatividade da amostra em relação à população do estudo.

Foi executada a análise de *outliers* multivariados considerando p-value de 0,15 por meio do *blocked adaptive computationally efficient outlier nominators* (Billor, Hadi, & Velleman, 2000; Weber, 2010). Conforme o resultado da análise, não foram identificados *outliers* multivariados.

3.2 Variáveis da pesquisa

Em alinhamento ao objetivo de pesquisa, foram coletados dados de desempenho acadêmico – em particular, da nota geral (NTGE), da nota de componente específico (NTCE) e da nota de formação geral (NTFG) – e da variável de leitura de livros extracurriculares, que corresponde à quantidade de livros lidos no ano de 2018 que não constam na bibliografia das disciplinas (LIVRO). Adicionalmente, coletou-se a variável REFER, que representa a percepção discente do quão relevante foi a indicação das referências bibliográficas contidas nas disciplinas dos cursos. Tanto a *proxy* para leitura de livros extracurriculares (LIVRO) como a de relevância das referências (REFER) foram utilizadas por estudo prévio (Nasu, 2018). A Tabela 2 mostra a descrição das variáveis da pesquisa.

Tabela 2

Variáveis da pesquisa

Sigla	Descrição	Mensuração(B)
NTGE	Nota geral do aluno no Enade 2018	0 a 100 pontos.
NTCE	Nota de componente específico do aluno no Enade 2018	0 a 100 pontos.
NTFG	Nota de formação geral do aluno no Enade 2018	0 a 100 pontos.
LIVRO	“Excetuando-se os livros indicados na bibliografia do seu curso, quantos livros você leu neste ano?” (Questão 22 do Questionário do Estudante do Enade 2018)	0 livro ; 1-2 livros; 3-5 livros; 6-8 livros; acima de 8 livros.
REFER	“As referências bibliográficas indicadas pelos professores nos planos de ensino contribuíram para seus estudos e aprendizagens” (Questão 39 do Questionário do Estudante do Enade 2018)	1 (discordo totalmente) a 6 (concordo totalmente) pontos.
CURSO	Curso do aluno	9 categorias (ADM, DIR, ECO, CON , TUR, SES, ADP, CSJ ou CSP).
MODAL	Modalidade de ensino	Presencial ou EAD .
REGIAO	Região do curso	5 categorias (N, NE, S, SE ou CO)(C).
TURNO	Turno do curso	4 categorias (Integral , Matutino, Vespertino ou Noturno).
IDADE	Idade do aluno	Em anos completos.
SEXO	Sexo do aluno	Masculino ou Feminino.
ECIVIL	Estado civil do aluno	5 categorias (Solteiro, Casado, Divorciado, Viúvo ou Outro).
ETNIA	Etnia do aluno	5 categorias (Branca, Negra, Amarela, Parda, Indígena e Não declarada)(A).
RENDA	Renda mensal da família do aluno	0-3 salários mínimos (SM), 4-6 salários mínimos ou acima de 6 salários mínimos.
HOEST	Horas de estudo extraclasse	0 horas; 1-3 horas; 4-7 horas; 8-12 horas ou acima de 12 horas.

Nota. ^(A)Os estudantes que optaram por não declarar a sua etnia foram eliminados das análises que se utilizam dessa variável a fim de evitar problemas na interpretação dos dados.

^(B)Para as variáveis qualitativas, a categoria em negrito representa a categoria de referência utilizada para fins de análise dos modelos de regressão (capítulo seguinte).

^(C)SE = Sudeste; S = Sul; N = Norte; NE = Nordeste; CO = Centro-Oeste.

Além do desempenho acadêmico e da variável de interesse, foram coletadas variáveis de controle para precisar mais as análises. As variáveis de controle são curso (CURSO), modalidade de ensino (MODAL), região do curso (REGIAO), turno do curso (TURNO), idade (IDADE), sexo (SEXO), estado civil (ECIVIL), etnia (ETNIA), renda familiar mensal (RENDA) e horas de estudo (HOEST).

3.3 Técnicas de análise de dados

Posteriormente às fases de seleção e coleta das variáveis, procedeu-se à etapa de análise dos dados. Foram conduzidas estatísticas descritivas das variáveis quantitativas e qualitativas. Na sequência, foram elaboradas tabelas cruzadas entre as variáveis LIVRO e CURSO e foi realizado o teste de associação com base no valor qui-quadrado. Por fim, foram utilizados modelos de regressão para a análise da relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho discente por permitir verificar o efeito de variáveis explicativas sobre uma variável explicada (Fávero, 2015; Gordon, 2015), sendo apropriados ao objetivo desta pesquisa. Portanto, foram desenvolvidos três modelos de regressão, os quais estão representados na Equação (1), (2) e (3) a seguir:

$$DES_i = \alpha_i + \beta_1 \cdot LIVRO_i + \varepsilon_i \quad \text{Equação (1)}$$

$$DES_i = \alpha_i + \beta_1 \cdot LIVRO_i + \beta_2 \cdot REFER_i + \beta_3 \cdot CONTROLES_i + \varepsilon_i \quad \text{Equação (2)}$$

$$NTFG_i = \alpha_i + \beta_1 \cdot LIVRO_i + \beta_2 \cdot CURSO_i + \beta_3 \cdot CONTROLES_i + \varepsilon_i \quad \text{Equação (3)}$$

A variável dependente (DES) é o desempenho do aluno, que pode ser a NTGE, NTCE ou NTFG. A Equação (1) é um modelo de regressão múltipla, o qual considera apenas as *dummies* relacionadas à variável LIVRO. Visa-se, portanto, capturar os efeitos da leitura de livros extracurriculares de forma individual, sem a presença de outros fatores explicativos. Por outro lado, a Equação (2) procura examinar a existência de relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho acadêmico quando a variável REFER e os outros controles são inseridos (MODAL, REGIAO, TURNO, IDADE, SEXO, ECIVIL, ETNIA, RENDA e HOEST). As variáveis qualitativas foram transformadas em N-1 *dummies* (N = número de categorias da variável qualitativa), conforme orienta Fávero (2015). A categoria de referência se encontra negritada na Tabela 2. Por último, a Equação (3) busca analisar o impacto das variáveis LIVRO e CURSO na NTFG, em conjunto com as variáveis de controle. Salienta-se que foi usada a NTFG porque as suas questões são comuns aos estudantes de todos os cursos, diferentemente da NTCE (questões específicas) e da NTGE (que é composta por 75% da nota da prova de componente específico e 25% da de formação geral). Os modelos de regressão foram estimados por Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) com erros-padrão robustos para heterocedasticidade. Ademais, empregou-se o Variance Inflation Factor (VIF) para observar a multicolinearidade dos modelos.

As estimações por MQO com erros-padrão “tradicionais” (não robustos) também foram efetuadas e produziram resultados muito similares. Entretanto, por cautela, somente os resultados das regressões com erros-padrão robustos são reportados na seção seguinte. Adicionalmente, destaca-se que as variáveis de nível educacional do pai e da mãe foram coletadas e inseridas nos modelos. Os principais achados (relacionados à variável LIVRO) foram muito semelhantes aos reportados.

Um último ponto concerne à endogeneidade (mais especificamente, a da correlação reversa), uma vez que poder-se-ia supor que alunos com capacidades cognitivas mais elevadas possuem melhor desempenho e, por sua vez, poderiam demandar maior quantidade de leitura. Logo, alguém poderia presumir que seria o desempenho acadêmico que afeta a leitura. Entretanto, os autores da presente pesquisa acreditam que a correlação reversa, neste estudo, é pouco plausível. Os alunos fazem o Enade e respondem ao Questionário do Estudante próximo ao término do curso de graduação (alunos concluintes). No caso, os alunos tinham até o dia 21/11/2018 para o preenchimento do questionário e a aplicação do Enade 2018 ocorreu no dia 25/11/2018, conforme cronograma divulgado no Diário Oficial da União (INEP, 2018). Por isso, os alunos responderam à questão 22 do Questionário do Estudante com base na leitura de livros feita antes da realização do exame. Consequentemente, é a leitura que afeta o desempenho discente.

4. Resultados

A Tabela 3 mostra as estatísticas descritivas das variáveis da pesquisa. O Painel A retrata as variáveis quantitativas, em que se observa que o desempenho geral médio dos estudantes de ciências sociais aplicadas no Enade 2018 é de 40,6 pontos, com desvio-padrão (DP) de 14,3 pontos. O desempenho médio na prova de componente específico foi de 46,1 pontos (DP = 17,6 pontos) e na prova de formação geral foi de 38,7 pontos (DP = 15,4 pontos). O desempenho superior na prova de componente específico é esperado, já que o discente se especializa no conteúdo específico de seu curso de graduação. A idade média dos estudantes da amostra é de 28,8 anos (DP = 7,9 anos), indicando que são relativamente jovens, ainda que se identifique idosos (máximo = 83,0 anos). Também é surpreendente que um aluno da amostra tenha 11 anos (mínimo). Quanto à variável REFER, verifica-se que os discentes reportaram que as referências contidas na bibliografia das disciplinas foram relevantes para o seu aprendizado (média = 5,0 pontos; DP = 1,3 ponto).

Tabela 3

Estatísticas descritivas das variáveis da pesquisa

Painel A: Variáveis quantitativas	N	Média	DP	Mínimo	Máximo	Mediana
NTGE	338.997	40,6	14,3	0,0	92,8	39,5
NTCE	338.997	46,1	17,6	0,0	98,6	45,4
NTFG	338.997	38,7	15,4	0,0	97,5	37,6
IDADE	338.997	28,8	7,9	11,0	83,0	26,0
REFER	332.089	5,0	1,3	1,0	6,0	5,0
Painel B: Variáveis qualitativas(A)	FA	FR		FA	FR	
MODAL						
A distância	49.308	14,6	Presencial	289.669	85,5	
REGIAO						
SE	147.549	43,5	S	76.695	22,6	
N	19.193	5,7	CO	30.247	8,9	
NE	65.293	19,3				
SEXO						
Feminino	202.398	59,7	Masculino	136.579	40,3	
TURNO						
Integral	23.314	6,9	Vespertino	10.698	3,2	
Matutino	57.379	16,9	Noturno	247.586	73,0	
ECIVIL						
Solteiro	243.740	72,3	Viúvo	972	0,3	
Casado	70.273	20,9	Outro	11.537	3,4	
Divorciado	10.550	3,1				
ETNIA						
Branca	180.641	54,5	Parda	111.650	33,7	
Negra	30.159	9,1	Indígena	972	0,3	
Amarela	7.835	2,4				
RENDA						
0-3 salários mínimos	156.451	46,4	+6 salários mínimos	70.863	21,0	
4-6 salários mínimos	109.758	32,6				
LIVRO						
0 livro	48.365	14,4	6-8 livros	29.225	8,7	
1-2 livros	122.378	36,3	+8 livros	36.713	10,9	
3-5 livros	100.391	29,8				
HOEST						
0 horas	28.641	8,5	8-12 horas	30.968	9,2	
1-3 horas	161.405	47,9	12+ horas	24.730	7,3	
4-7 horas	91.328	27,1				

Nota. DP = Desvio-padrão; FA = Frequência absoluta; FR = Frequência relativa (em %).

(A)As frequências da variável CURSO podem ser encontradas na Tabela 1, por isso não estão reportadas aqui.

O Painei Bretrata as variáveis qualitativas do estudo. Os estudantes da amostra são, predominantemente, do ensino presencial (85,5%), da região Sudeste (43,5%), do sexo feminino (59,7%), do turno noturno (73,0%), solteiros (72,3%), brancos (54,5%) e de famílias que recebem de zero a três salários mínimos (46,4%). A maioria dos estudantes da amostra leu de um a dois livros ao longo do ano de 2018 (36,3%) e estudou de uma a três horas (47,9%) semanalmente.

Na sequência, elaborou-se a tabela cruzada das variáveis CURSO e LIVRO, resultando na Tabela 4. Primeiramente, discutem-se os resultados de forma geral e, posteriormente, por curso (comparativamente).

Tabela 4

Tabela cruzada das variáveis CURSO e LIVRO

CURSO/ LIVRO	0 livro		1-2 livros		3-5 livros		6-8 livros		+8 livros		Total	
	FA	FR	FA	FR	FA	FR	FA	FR	FA	FR	FA	FR
ADM	16.500	16,7	40.166	40,6	26.891	27,2	7.233	7,3	8.096	8,2	98.886	100,0
DIR	14.522	11,5	40.920	32,3	41.106	32,5	12.579	9,9	17.500	13,8	126.627	100,0
ECO	1.256	15,7	2.614	32,7	2.484	31,0	693	8,7	954	11,9	8.001	100,0
CON	10.317	19,6	21.247	40,4	13.298	25,3	3.505	6,7	4.233	8,0	52.600	100,0
TUR	386	14,5	965	36,2	840	31,5	241	9,0	233	8,7	2.665	100,0
SES	1.870	8,8	7.440	35,1	7.175	33,9	2.260	10,7	2.438	11,5	21.183	100,0
ADP	510	14,8	1.300	37,6	981	28,4	263	7,6	403	11,7	3.457	100,0
CSJ	846	8,7	2.599	26,7	3.463	35,6	1.251	12,9	1.575	16,2	9.734	100,0
CSP	2.158	15,5	5.127	36,8	4.153	29,8	1.200	8,6	1.281	9,2	13.919	100,0
Total	48.365	14,3	122.378	36,3	100.391	29,8	29.225	8,7	36.713	10,9	337.072	100,0

Nota. FA = Frequência absoluta (quantidade de estudantes); FR = Frequência relativa (em %). Para realizar as FRs, foi tomada como base a FA da última coluna da tabela (Total).

De forma geral, a maioria dos discentes declararam que leram de um a dois livros ao longo do ano de 2018 (N = 122.378; 36,3%). Estudantes que reportaram ler de três a cinco livros também representam percentual relevante (N = 100.391; 29,8%). Salienta-se que 48.365 estudantes (14,3%) não leram sequer um livro ao longo de 2018. Este resultado é preocupante porque pode indicar deficiência no desenvolvimento de habilidades de leitura, escrita e interpretação de textos dos discentes, aspectos fundamentais para se obter sucesso nos cursos de graduação (Oliveira & Santos, 2005). Ao consultar a Tabela 3, observa-se que a maioria dos estudantes estão inscritos no turno noturno, sugerindo que há maior oferta de vagas neste período ou que os estudantes estão trabalhando, o que é usual para concluintes do curso de graduação. Desta forma, pode ser que parte significativa dos estudantes trabalhe durante o dia e estude à noite, o que resultaria em menor tempo para leitura.

Outra explicação pode ser a falta de recursos financeiros para adquirir livros. Como visto na Tabela 3, a maioria dos estudantes pertence a famílias que têm de zero a três salários mínimos, cuja renda é usada integralmente para custear as necessidades básicas de seus membros. A esse respeito, a sugestão é que o aluno frequente bibliotecas públicas para efetuar a prática da leitura. Complementarmente, existe a dificuldade em alocar o tempo livre em atividades de leitura, já que os estudantes podem preferir ficar escutando música, navegando na internet ou se conectando às redes sociais (Mokhtari et al., 2009). Da mesma forma, há evidências de que a leitura é superior ao uso do vídeo game para a *performance* discente (Lieurya et al. (2014). Por isso, uma mudança de hábito pode ser necessária para que haja a inserção e manutenção da prática de leitura na vida cotidiana dos estudantes. Finalmente, constatam-se menores frequências para as categorias de seis a oito livros (N = 29.225; 8,7%) e acima de oito livros (N = 36.713; 10,9%). Esse achado também preocupa, uma vez que nem 20% de um total de 337.072 estudantes de ciências sociais aplicadas chegaram à marca de seis ou mais livros no ano de 2018.

Quando se realiza a análise por curso de graduação, verifica-se que a maioria dos estudantes de todos os cursos pesquisados reportaram ler de um a dois livros, com exceção dos estudantes de DIR e CSJ, cuja maioria declarou ler de três a cinco livros (DIR = 41.106 estudantes; 32,5%; CSJ = 3.463 estudantes; 35,6%). Estudantes de ADM, CON e TUR foram os que menos leram mais de oito livros (ADM = 8.096 estudantes; 8,2%; CON = 4.233 estudantes; 8,0%; TUR = 233 estudantes; 8,7%). Ainda, estudantes de ADM, COM e ADP também estão dentre os que menos leram de seis a oito livros (ADM = 7.233 estudantes; 7,3%; CON = 3.505 estudantes; 6,7%; ADP = 263 estudantes; 7,6%). Esses achados sugerem que há espaço para o aprimoramento e prática da leitura por parte dos estudantes de negócios.

Há que se chamar atenção para o curso de CON, visto que possui o maior percentual de zero livros (10.317 estudantes; 19,6%). Desta forma, o curso de CON possui altos percentuais em categorias de baixa frequência de leitura e pequenos percentuais em categorias de alta frequência de leitura. Estes achados sobre a leitura de livros extracurriculares dos discentes de contabilidade podem ajudar a explicar o motivo das reduzidas taxas de aprovação no Exame de Suficiência para a conquista da carteira de habilitação profissional e o baixo desempenho em avaliações da qualidade do ensino superior, como o Enade. Embora não sejam leituras acadêmicas, a prática de leitura de materiais extracurriculares pode assistir os estudantes no aperfeiçoamento de sua escrita e interpretação de texto, competências importantes para o exercício profissional e aprovação em exames profissionais, em especial por tais avaliações apresentarem questões de português cujos enunciados usualmente envolvem a leitura de textos.

Os estudantes do curso de CSJ, por outro lado, são os que, proporcionalmente, reportaram ler mais ao longo de 2018. Este curso obteve os maiores percentuais nas categorias de seis a oito livros (12,9%) e acima de oito livros (16,2%) e o menor percentual na categoria zero livros (8,7%) em relação aos demais cursos de ciências sociais aplicadas. Por ser um curso de jornalismo, é possível que os discentes estejam em constante prática de leitura, seja relacionada ou não ao curso. Por fim, foi conduzido o teste qui-quadrado para verificar se há uma associação significativa entre CURSO e LIVRO. Conforme o resultado do teste, constatou-se que estão significativamente relacionados ($\chi^2 = 8.900,00$; $p < 0,01$). Logo, enquanto alguns cursos estão associados a categorias de leitura de menor frequência (ex: CON), outros estão associados a categorias de leitura de maior frequência (ex: CSJ). O curso de CON, por possuir leitores menos ávidos, pode e deve encorajar leituras extracurriculares. Na sequência, analisa-se a relação entre a leitura de livros e o desempenho acadêmico. A Tabela 5 reporta os resultados das Equações (1) e (2). Gordon (2015) aponta que VIFs iguais a 4 e 10 são às vezes considerados altos e, de acordo com Yan e Su (2013), VIFs acima de 10 podem indicar problemas de multicolinearidade. Como os VIFs médios dos modelos desta pesquisa estão abaixo de 2, sugere-se que há baixa multicolinearidade.

Tabela 5

Resultados dos modelos de regressão (1) e (2)

VAR. DEP. EQUAÇÃO ^(B)	NTFG		NTCE		NTGE	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)
CONSTANTE	44,763 (0,080)	49,707 (0,225)	37,802 (0,069)	41,042 (0,197)	39,555 (0,064)	43,221 (0,181)
LIVRO (1-2 livros)	0,161* (0,094)	0,572*** (0,099)	-0,047 (0,082)	-0,198 (0,086)	0,005 (0,076)	-0,006 (0,078)
LIVRO (3-5 livros)	2,114*** (0,098)	1,978*** (0,104)	1,360*** (0,085)	0,637*** (0,090)	1,548*** (0,078)	0,972*** (0,083)
LIVRO (6-8 livros)	2,484*** (0,131)	1,968*** (0,134)	1,748*** (0,115)	0,614*** (0,118)	1,932*** (0,107)	0,953*** (0,108)
LIVRO (+8 livros)	4,403*** (0,125)	3,115*** (0,131)	3,291*** (0,109)	1,431*** (0,115)	3,569*** (0,102)	1,852*** (0,106)
REFER		-0,731*** (0,026)		-0,294*** (0,022)		-0,403*** (0,021)
OUTROS CONTROLES ^(A)	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim
N ^(C)	337.072	326.500	337.072	326.500	337.072	326.500
F/Prob > F	546,89/0,00	1.335,78/0,00	407,50/0,00	1.054,44/0,00	548,64/0,00	1.409,74/0,00
R ²	0,0067	0,1042	0,0051	0,0835	0,0068	0,1093
VIF médio	1,86	1,74	1,86	1,74	1,86	1,74

Nota. VAR. DEP. = variável dependente. EPR = Erro-padrão robusto. Estão entre parênteses.

^(A)Para fins de concisão e foco, os resultados concernentes às variáveis de controle foram omitidos. Favor consultar o Apêndice I para observar a tabela completa.

^(B)Os modelos de regressão possuem menos observações do que a amostra inteira devido aos *missing values* das variáveis.

***, ** e * representam o nível de significância a 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Com base nos resultados das Equações (1) e (2), observa-se que a variável LIVRO possui relação positiva com as variáveis de desempenho (NTFG, NTCE, NTGE). Analisando a Equação (1), que tem a NTFG como variável dependente, identificou-se que estudantes que reportaram ler acima de oito livros (+8 livros) desempenharam, em média, 4,403 pontos a mais na prova de formação geral do que aqueles que não leram livros (0 livro – categoria de referência). Da mesma forma, estudantes que leram de seis a oito livros (6-8 livros) desempenharam, em média, 2,484 pontos a mais na prova de formação comparativamente aos que não leram sequer um livro (0 livro). Mesmo os estudantes que leram de um a dois livros (1-2 livros) performaram melhor (coeficiente = 0,161; $p < 0,10$) na prova de formação geral do que os que não leram nada. A mesma interpretação pode ser feita para os coeficientes dos demais modelos de regressão. Nota-se que os discentes que declararam ler mais de oito livros (+8 livros) obtiveram *performances* significativamente maiores do que aqueles que não leram nenhum (0 livro), sugerindo que a leitura, mesmo de cunho extracurricular, é relevante para se obter desempenhos acadêmicos mais elevados. Este achado é consistente com o de Gallik (1999) e Nasu (2018), os quais também detectaram relação positiva entre leitura extracurricular e *performance* acadêmica.

Para NTCE e NTGE, a categoria de um a dois livros (1-2 livros) não se mostrou estatisticamente diferente de zero ($p > 0,10$). Isso sugere que estudantes que leem de um a dois livros de cunho extracurricular não têm, em média, melhor desempenho do que estudantes que não leem livros (0 livro). A prova de componente específico possui questões particulares de cada curso. Logo, leituras não relacionadas aos cursos – extracurriculares – somente serão efetivas para melhorar a *performance* discente se realizadas de forma mais intensa (três livros ou mais). Como a nota na prova de componente específico (NTCE) tem peso de 75% na nota geral (NTGE), o efeito se estende para o desempenho geral do aluno. Por outro lado, observa-se que, para a NTFG, a leitura de livros extracurriculares afeta positivamente a *performance*.

Este resultado sugere que tal tipo de leitura colabora para aumentar o desempenho em provas que envolvem conhecimento de formação geral. À medida que o estudante passa a ler sobre conteúdos que ultrapassam os limites do que está sendo especificamente aprendido no curso de graduação, a sua formação geral pode estar sendo aprimorada e, por esta razão, o seu desempenho em provas de conteúdo geral tende a ser maior. Esse debate é consistente com os resultados de Silva e Santos (2004), os quais indicaram uma associação positiva entre compreensão em leitura de *performance* discente de alunos de oito cursos universitários. A leitura extracurricular contribui para uma formação mais multidisciplinar, em que os alunos podem possuir visões mais holísticas quando da atuação profissional. **Kuimova e Ukhov (2016), por exemplo, sustentam que este tipo de leitura traz benefícios ao se aprender línguas estrangeiras, especialmente por aprimorar habilidades de empatia, independência e sociais dos estudantes.**

Um resultado contraintuitivo está relacionado à percepção discente sobre a assistência acadêmica provida pelas referências bibliográficas recomendadas pelos professores (REFER). As Equações (2) da Tabela 5 mostram que há relação negativa entre REFER e as três variáveis de desempenho (NTFG, NTCE e NTGE). Portanto, ainda que os estudantes acreditem que as referências sugeridas pelos docentes ajudam a melhorar a aprendizagem (ver Tabela 3 – Painel A), essa crença não se reflete no desempenho acadêmico. Por esta razão, é importante cruzar medidas mais subjetivas (REFER) e medidas mais objetivas (NTFG, NTCE e NTGE). Reforçam-se, aqui, algumas potenciais explicações acerca da variável REFER. Primeiro, estudantes que possuem melhor desempenho tendem a consultar e ler mais as referências bibliográficas dos cursos e, da mesma forma, podem ter níveis de criticidade mais elevados. Segundo, as referências bibliográficas podem estar desalinhadas aos conteúdos programáticos exigidos pelo ENADE.

Apesar das Equações (1) e (2) apresentarem variáveis explicativas significantes, o seu poder explicativo (R^2) pode ser considerado baixo. Por exemplo, os resultados da Equação (1) apresentaram R^2 inferiores a 1%. E o maior R^2 é de 10,93% da Equação (2) que tem a NTGE como variável dependente. Mesmo com a consideração de fatores demográficos e acadêmicos, é possível que haja outros não considerados por este estudo que também explicam de forma relevante a variação do desempenho nas provas de componente específico e de formação geral e, conseqüentemente, do desempenho total dos estudantes no Enade 2018. Este ponto pode ser explorado por investigações futuras.

Após as análises das Equações (1) e (2), a Tabela 6 mostra os resultados da Equação (3). O VIF médio de 1,71 sugere baixa multicolinearidade. Observa-se que após a inclusão da variável CURSO, os coeficientes tendem a aumentar, ao passo que a quantidade de livros lidos aumenta (1-2 livros: 0,299; 3-5 livros: 1,302; 6-8 livros: 1,161; +8 livros: 2,187), mantendo-se a lógica de relação positiva entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho discente.

Tabela 6

Resultados do modelo de regressão (3)

NTFG	Coefficiente	EPR	t	p
CONSTANTE	48,342	0,237	204,370	0,000
LIVRO (1-2 livros)	0,299	0,098	3,060	0,002
LIVRO (3-5 livros)	1,302	0,103	12,670	0,000
LIVRO (6-8 livros)	1,161	0,133	8,700	0,000
LIVRO (+8 livros)	2,187	0,130	16,830	0,000
CURSO (ADM)	1,528	0,088	17,300	0,000
CURSO (DIR)	5,820	0,092	63,100	0,000
CURSO (ECO)	7,222	0,205	35,200	0,000
CURSO (TUR)	6,204	0,335	18,540	0,000
CURSO (SES)	2,717	0,137	19,780	0,000
CURSO (ADP)	8,544	0,322	26,520	0,000
CURSO (CSJ)	9,439	0,191	49,470	0,000
CURSO (CSP)	2,841	0,168	16,940	0,000
REFER	-0,679	0,026	-26,610	0,000
OUTROS CONTROLES	Sim	Sim	Sim	Sim
N	337,072	F	1,598,69	
R2	0,0539	Prob F	0,00	

Nota. EPR = Erro-padrão robusto. VIF médio = 1,71.

Favor consultar o Apêndice II para observar a tabela completa.

No que concerne ao curso de graduação, constata-se que os estudantes de todos os cursos, com exceção dos de SES, obtiveram *performances* mais elevadas na prova de formação geral do que os estudantes de contabilidade (CON – categoria de referência). Como reportado na Tabela 4, os estudantes de contabilidade leem, proporcionalmente, menos do que os estudantes de outros cursos. Portanto, é esperado um desempenho menor. À exceção dos alunos de SES, os quais obtiveram, em média, 1,400 ponto a menos do que os de contabilidade, todos os outros obtiveram nota significativamente melhores. Nascimento et al. (2019) constatou que alunos de ciências contábeis tiveram dificuldades para compreender textos e Silva e Santos (2004) constataram que estudantes de Administração obtiveram o terceiro pior desempenho em compreensão de leitura dentre os oito cursos analisados. Por estas razões, propõe-se que alunos da área de ciências sociais aplicadas aprimorem as suas habilidades de leitura.

Portanto, os resultados encontrados a partir dos modelos de regressão sustentam que há relação positiva entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho acadêmico. Esta relação se mantém mesmo após a inserção de variáveis de controle. Apesar disso, a leitura em caráter extracurricular deve ser feita com razoabilidade, já que em excesso pode tornar-se prejudicial (Chen, 2007). Notadamente, mais pesquisas são necessárias em relação à percepção discente sobre a relevância das referências bibliográficas sugeridas pelos professores para a aprendizagem, visto que uma relação negativa foi identificada. Além disso, frisa-se que os modelos possuem poder explicativo baixo. Para a Equação (3), o R^2 foi de 5,39%. Desta forma, futuros estudos podem levar em conta outras variáveis importantes para explicar a *performance* acadêmica além daquelas consideradas nesta pesquisa, como, por exemplo, o conhecimento prévio (Miranda et al., 2015).

5. Considerações Finais

Este estudo objetivou analisar a relação entre a leitura de livros extracurriculares e o desempenho acadêmico de estudantes da área de ciências sociais aplicadas. Desta forma, coletaram-se dados de 338.977 estudantes pertencentes a nove cursos de graduação que realizaram o Enade 2018. Para a análise dos dados, empregaram-se estatísticas descritivas, teste qui-quadrado e modelos de regressão múltipla.

Os resultados das estatísticas descritivas e do teste qui-quadrado indicaram que os cursos estão significativamente associados à quantidade de livros lidos. Ou seja, enquanto estudantes de determinados cursos (ex: CSJ) estão mais associados a maiores quantidades de livros lidos, outros estudantes pertencentes a outros cursos (ex: CON) estão mais relacionados a menores quantidades de livros lidos. Chama-se atenção especial para o curso de CON, cujos estudantes – de forma geral e proporcional aos outros cursos – estão lendo menos. Isso é preocupante porque, ainda que o seu poder explicativo (R^2) seja pequeno, os modelos de regressão produziram evidências de que há relação positiva entre a leitura de livros extracurriculares e a *performance* discente. Portanto, estudantes que leem mais tendem a obter melhores *performances*. Neste caso, alunos de CON podem querer ler mais. Adicionalmente, com exceção dos estudantes do curso de SES, foram encontradas evidências de que os estudantes de todos os cursos analisados performaram significativamente melhor do que os de CON na prova de formação geral do Enade 2018. Tomados em conjunto, estes resultados sugerem que a leitura de livros extracurriculares é relevante para a formação geral e específica do aluno, já que pode desenvolver habilidades de leitura, interpretação de texto e escrita.

Esta pesquisa possui duas principais implicações, as quais são discutidas na sequência. Primeiramente, os achados evidenciam que alguns cursos da área de ciências sociais aplicadas possuem estudantes menos propensos à prática de leitura de livros extracurriculares do que outros. De posse desses resultados, os coordenadores de curso podem tomar iniciativas que motivem mais a prática de leitura entre seus estudantes a fim de auxiliá-los em sua formação acadêmica, profissional e pessoal. Em segundo lugar, conforme os resultados de desempenho, verifica-se uma média reduzida especialmente na prova de formação geral (38,7 pontos de 100,0) por parte dos estudantes de ciências sociais aplicadas. Por esta razão, leituras que abarcam conteúdos além dos ministrados nos cursos de graduação são necessárias porque complementam a formação acadêmica dos universitários ao mesmo tempo em que adquirem conhecimentos gerais. Por conseguinte, as evidências deste estudo podem servir de alerta para estudantes que pretendem aumentar seu desempenho por meio da prática de leitura e motivação para que realizem mudanças em relação a hábitos de estudo e leituras extracurriculares.

Dentre as principais limitações da pesquisa, ressalta-se que a *proxy* de leitura de livros extracurriculares (LIVRO) é limitada, pois não abrange outras fontes de leitura, como jornais, revistas, revistas especializadas, artigos acadêmicos não relacionados ao curso de graduação etc. Além disso, a *proxy* é mensurada em categorias, limitando a quantidade de possíveis análises quantitativas. Estas limitações estão relacionadas à forma como a questão foi elaborada e aplicada pelo Enade, sobre as quais os pesquisadores não têm controle. Contudo, foram concentrados esforços no que foi possível fazer a partir desta *proxy*. Outra restrição é que a variável LIVRO captura a quantidade de livros lidos referente ao ano em que o estudante realiza a prova do Enade. Desta forma, é importante que análises longitudinais sobre leitura extracurricular, em particular de livros, sejam conduzidas para verificar a sua relação com a *performance* acadêmica ao longo do tempo.

Por fim, além das recomendações para pesquisas futuras já realizadas ao longo do artigo, indica-se a investigação dos fatores determinantes da leitura de livros extracurriculares de estudantes da área de ciências sociais aplicadas. O estudo de Levine et al. (2020) contribui nesse sentido. Todavia, como esta afirma, a literatura ainda é limitada. Tais resultados podem ser especialmente valiosos para coordenadores de curso, docentes e pais que tenham a intenção de encorajar mais a prática de leitura de seus estudantes e filhos. Complementarmente, considerando os resultados da variável REFER, sugere-se o estudo minucioso de como as leituras curriculares afetam o desempenho acadêmico, desejavelmente com medidas objetivas de leitura curricular e desempenho. Os resultados podem servir de subsídio para as decisões de coordenadores de curso e professores quanto à manutenção, atualização ou revisão das referências bibliográficas das disciplinas.

Referências

- Alhammad, R., & Ku, H. (2019). Graduate students' perspectives on using e-books for academic learning, *Educational Media International*, 56(1), pp. 75-91. Doi: <https://doi.org/10.1080/09523987.2019.1583460>
- Arana, A. R. de A., & Klebis, A. B. S. O. (2015). A Importância do Incentivo à Leitura para o Processo de Formação do Aluno. *XI Congresso Nacional De Educação – EDUCERE*, pp. 26669–26686. Curitiba.
- Araújo, E. A. T., Camargos, M. A. De, Camargos, M. C. S., & Dias, A. T. (2013). Desempenho Acadêmico De Discentes Do Curso De Ciências Contábeis: Uma Análise Dos Seus Fatores Determinantes Em Uma Ies Privada. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 60–83. Recuperado de <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1181>
- Bartkus, K. R., Nemelka, B., Nemelka, M., & Gardner, P. (2012). Clarifying The Meaning Of Extracurricular Activity: A Literature Review Of Definitions. *American Journal of Business Education (AJBE)*, 5(6), 693. Doi: <https://doi.org/10.19030/ajbe.v5i6.7391>
- Billor, N., Hadi, A. S., & Velleman, P. F. (2000). BACON: blocked adaptive computationally efficient outlier nominators. *Computational Statistics & Data Analysis*, 34(3), pp. 279–298. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0167-9473\(99\)00101-2](https://doi.org/10.1016/S0167-9473(99)00101-2)
- Cantalice, L. M. de, & Oliveira, K. L. de. (2009). Estratégias de leitura e compreensão textual em universitários. *Psicologia Escolar e Educacional*, 13(2), pp. 227–234. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1413-85572009000200004>
- Cardoso, R. L. (2006). *Competências do contador: um estudo empírico*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Doi: <https://doi.org/10.11606/T.12.2006.tde-03042007-100732>
- Chen, S.-Y. (2007). Extracurricular Reading Habits of College Students in Taiwan: Findings From Two National Surveys. *Journal of Adolescent & Adult Literacy*, 50(8), pp. 642–653. Doi: <https://doi.org/10.1598/JAAL.50.8.3>
- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). (2019). *Áreas do Conhecimento - Ciências Sociais Aplicadas*. Recuperado de <http://lattes.cnpq.br/web/dgp/ciencias-sociais-aplicadas>
- Corbucci, P. R. (2007). Texto para discussão no 1287 – Desafios da educação superior e desenvolvimento no Brasil. In *IPEA Instituto de Pesquisa Economica Aplicada* (Vol. 18). Recuperado de http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1287.pdf
- Cunha, N. de B., & Santos, A. A. A. dos. (2006). Relação entre a compreensão da leitura e a produção escrita em universitários. *Psicologia: Reflexão e Crítica*, 19(2), pp. 237–245. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0102-79722006000200009>
- Fávero, L. P. (2015). *Análise de dados: Modelos de regressão com Excel, STATA e SPSS*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Gallik, J. D. (1999). Do they read for pleasure? Recreational reading habits of college students. *Journal of Adolescent & Adult Literacy*, 42(6), pp. 480–488. Recuperado de: <http://www.jstor.org/stable/40014062>
- Glewwe, P., Hanushek, E. A., Humpage, S., & Ravina, R. (2015). School Resources and Educational Outcomes in Developing Countries: A Review of the Literature from 1990 to 2010. In *Education Policy in Developing Countries*, pp. 13–64. Doi: <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226078854.003.0002>
- Gordon, R. (2015). *Regression Analysis for the Social Sciences*. New York: Routledge. Doi: <https://doi.org/10.4324/9781315748788>

- Hussein, C. L. (1999). Treino e generalização de leitura crítica e criativa: um estudo experimental com universitários. *Estudos de Psicologia (Campinas)*, 16(2), pp. 16–27. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0103-166X1999000200002>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). (2019). *Microdados do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes*. Recuperado de: <https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/microdados/enade>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). (2018). *Edital Nº 40, de 19 de junho de 2018*. Recuperado de: https://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/edital/2018/edital_n40_de_19062018_enade_2018.pdf
- Kirsch, I. S., & Guthrie, J. T. (1984). Adult reading practices for work and leisure. *Adult Education Quarterly*, 34(4), pp. 213–232. Doi: <https://doi.org/10.1177/0001848184034004003>
- Kuimova, M. V., & Ukhov, S. A. (2016). Some Benefits of Extracurricular Reading in Foreign Language Teaching. *PONTE*, 72(4), pp. 276–280. Recuperado de <http://earchive.tpu.ru/bitstream/11683/37420/1/reprint-nw-13952.pdf>
- Levine, S. L., Cherrier, S., Holding, A. C., & Koestner, R. (2020). For the love of reading: Recreational reading reduces psychological distress in college students and autonomous motivation is the key. *Journal of American College Health*, pp. 1–7. Doi: <https://doi.org/10.1080/07448481.2020.1728280>
- Lieury, A., Lorant, S., Trosseille, B., Champault, F., & Vourc'h, R. (2014). Video games vs. reading and school/cognitive performances: a study on 27000 middle school teenagers. *Educational Psychology*, 36(9), pp. 1560–1595. Doi:10.1080/01443410.2014.923556
- Marini, A. (1986). *Compreensão de Leitura no ensino superior: teste de um programa para treino de habilidades*. Tese de doutorado, Instituto de Psicologia, Universidade de São Paulo.
- McGaha, V., & Fitzpatrick, J. (2010). Employment, Academic and Extracurricular Contributors to College Aspirations. *Journal of College Admission*, (207), pp. 22–29 Recuperado de <https://acces.bibl.ulaval.ca/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=eue&AN=508156558&lang=fr&site=ehost-live>
- Miranda, G. J., Lemos, K. C. da S., Oliveira, A. S. de, & Ferreira, M. A. (2015). Determinantes do Desempenho Acadêmico na Área de Negócios. *Revista Meta: Avaliação*, 7(20), pp. 175–209. Doi: <https://doi.org/10.22347/2175-2753v7i20.264>
- Mokhtari, K., Reichard, C. A., & Gardner, A. (2009). The Impact of Internet and Television Use on the Reading Habits and Practices of College Students. *Journal of Adolescent & Adult Literacy*, 52(7), pp. 609–619. Doi: <https://doi.org/10.1598/JAAL.52.7.6>
- Mol, S. E., & Bus, A. G. (2011). To read or not to read: A meta-analysis of print exposure from infancy to early adulthood. *Psychological Bulletin*, 137(2), pp. 267–296. Doi: <https://doi.org/10.1037/a0021890>
- Nascimento, D. M. D. S., Garcia, E. A. D. R., & Albuquerque Filho, A. R. (2019). Contribuição do hábito de leitura dos discentes do curso de Ciências Contábeis para o desenvolvimento de competências profissionais. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, vol. 18(20), pp. 1-17. Doi: <https://doi.org/10.16930/2237-766220192825>
- Nasu, V. H. (2018). A importância da leitura extracurricular na educação superior: reflexos no desempenho acadêmico e no tempo de estudo de estudantes de ciências contábeis. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(3), pp. 484–501. Doi: <https://doi.org/10.14392/ASAA.2018110307>
- Oliveira, D. J. de A., & Caggy, R. C. S. S. (2013). Análise dos fatores influenciadores do desempenho acadêmico de estudantes de administração: um olhar do docente. *Revista Formadores: Vivências e Estudos*, 6(1), pp. 5–28. Recuperado de <http://www.seer-adventista.com.br/ojs/index.php/formadores/article/view/285/395>

- Oliveira, K. L. de, & Santos, A. A. A. dos. (2006). Compreensão de textos e desempenho acadêmico. *Revista de Psicologia Da Vetor Editora*, 7(1), 19–27. Recuperado de http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1676-73142006000100004
- Oliveira, K. L. de, & Santos, A. A. A. Dos. (2005). Compreensão em leitura e avaliação da aprendizagem em universitários. *Psicologia: Reflexão e Crítica*, 18(1), pp. 118–124. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0102-79722005000100016>
- Oliveira, K. L. de, Santos, A. A. A. dos, & Primi, R. (2003). Estudo das relações entre compreensão em leitura e desempenho acadêmico na universidade. *Interação Em Psicologia*, 7(1), pp. 19–25. Doi: <https://doi.org/10.5380/psi.v7i1.3203>
- Rubin, R. S., Bommer, W. H., & Baldwin, T. T. (2002). Using extracurricular activity as an indicator of interpersonal skill: Prudent evaluation or recruiting malpractice? *Human Resource Management*, 41(4), pp. 441–454. Doi: <https://doi.org/10.1002/hrm.10053>
- Rynes, S. L., Trank, C. Q., Lawson, A. M., & Ilies, R. (2003). Behavioral Coursework in Business Education: Growing Evidence of a Legitimacy Crisis. *Academy of Management Learning & Education*, 2(3), pp. 269–283. Doi: <https://doi.org/10.5465/amle.2003.10932135>
- Sampaio, I. S., & Santos, A. A. A. dos. (2002). Leitura e redação entre universitários: avaliação de um programa de intervenção. *Psicologia Em Estudo*, 7(1), pp. 31–38. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1413-73722002000100006>
- Santos, A. A. A. dos, Suehiro, A. C. B., & Oliveira, K. L. de. (2004). Habilidades em compreensão da leitura: um estudo com estudantes de psicologia. *Estudos de Psicologia (Campinas)*, 21(2), pp. 29–41. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0103-166X2004000200003>
- Sauerwein, M., Theis, D., & Fischer, N. (2016). How Youths' Profiles of Extracurricular and Leisure Activity Affect Their Social Development and Academic Achievement. *International Journal for Research on Extended Education*, 4(1), pp. 103–124. Doi: <https://doi.org/10.3224/ijree.v4i1.24778>
- Silva, M. J. M. da, & Santos, A. A. A. dos. (2004). A avaliação da compreensão em leitura e o desempenho acadêmico de universitários. *Psicologia Em Estudo*, 9(3), pp. 459–467. Recuperado de http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-863X2008000300009&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt
- Takala, T., Kallio, J., Kauko, J., & Rinne, R. (2018). One Size for All? Policy Advice of the World Bank and the OECD on Quality Assurance and Evaluation of School Education in Russia, Brazil, and China. Wiseman, A.W. & Davidson, P.M. (Ed.) *Cross-nationally Comparative, Evidence-based Educational Policymaking and Reform* (International Perspectives on Education and Society, Vol. 35), Emerald Publishing Limited, pp. 301-319. Doi: <https://doi.org/10.1108/S1479-367920180000035009>
- Tourinho, C. (2011). Refletindo sobre a Dificuldade de Leitura em Estudantes do Ensino Superior: “Deficiência” ou Simples Falta de Hábito? *Revista Lugares de Educação*, 1(2), pp. 325–346. Doi: <https://doi.org/10.18788/2237-1451/rle.v1n2p325-346>
- University Ranking by Academic Performance. (2020). *URAP is a non-profit organization which was established at the Informatics Institute of Middle East Technical University in 2009*. Recuperado de <https://www.urapcenter.org/>
- Weber, S. (2010). Bacon: An Effective way to Detect Outliers in Multivariate Data Using Stata (and Mata). *The Stata Journal: Promoting Communications on Statistics and Stata*, 10(3), pp. 331–338. Doi: <https://doi.org/10.1177/1536867X1001000302>
- Yan, X., & Su, X. (2013). *Linear regression analysis: theory and computing*. Toh Tuck: World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.

Apêndice I

Tabela completa

Resultados dos modelos de regressão (1) e (2)

VAR. DEP. EQUAÇÃO	NTFG		NTCE		NTGE	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)
CONSTANTE	44,763 (0,080)	49,707 (0,225)	37,802 (0,069)	41,042 (0,197)	39,555 (0,064)	43,221 (0,181)
LIVRO (1-2 livros)	0,161* (0,094)	0,572*** (0,099)	-0,047 (0,082)	-0,198 (0,086)	0,005 (0,076)	-0,006 (0,078)
LIVRO (3-5 livros)	2,114*** (0,098)	1,978*** (0,104)	1,360*** (0,085)	0,637*** (0,090)	1,548*** (0,078)	0,972*** (0,083)
LIVRO (6-8 livros)	2,484*** (0,131)	1,968*** (0,134)	1,748*** (0,115)	0,614*** (0,118)	1,932*** (0,107)	0,953*** (0,108)
LIVRO (+8 livros)	4,403*** (0,125)	3,115*** (0,131)	3,291*** (0,109)	1,431*** (0,115)	3,569*** (0,102)	1,852*** (0,106)
REFER		-0,731*** (0,026)		-0,294*** (0,022)		-0,403*** (0,021)
MODAL		4,960*** (0,092)		5,206*** (0,079)		5,145*** (0,072)
REGIAO (N)		-0,909*** (0,134)		-2,472*** (0,115)		-2,081*** (0,106)
REGIAO (NE)		-0,174** (0,084)		-0,903** (0,074)		-0,721** (0,068)
REGIAO (S)		-0,328*** (0,080)		-0,696*** (0,070)		-0,606*** (0,065)
REGIAO (CO)		-1,593*** (0,109)		-2,121*** (0,095)		-1,999*** (0,087)
TURNO (Matutino)		-2,123*** (0,141)		-2,139*** (0,128)		-2,136*** (0,117)
TURNO (Vespertino)		-2,680*** (0,210)		-1,742*** (0,194)		-1,977*** (0,177)
TURNO (Noturno)		-2,624*** (0,125)		-4,957*** (0,114)		-5,279*** (0,104)
IDADE		-0,180*** (0,004)		-0,166*** (0,004)		-0,169*** (0,003)
SEXO		3,265*** (0,061)		1,140*** (0,054)		1,671*** (0,049)
ECIVIL (Casado)		-0,186** (0,082)		-0,078 (0,071)		-0,105 (0,065)
ECIVIL (Divorciado)		0,045 (0,174)		-0,333** (0,147)		-0,239* (0,135)
ECIVIL (Viúvo)		-1,601*** (0,511)		-0,634 (0,450)		-0,877** (0,411)

VAR. DEP. EQUAÇÃO	NTFG		NTCE		NTGE	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)	Coefficiente (EPR)
ECIVIL (Outro)		0,828***		0,500***		0,582***
		(0,164)		(0,140)		(0,129)
ETNIA (Negra)		-0,804***		-0,382***		-0,488***
		(0,107)		(0,095)		(0,086)
ETNIA (Amarela)		-2,539***		-1,739***		-1,940***
		(0,191)		(0,167)		(0,152)
ETNIA (Parda)		-1,301***		-0,975***		-1,056***
		(0,068)		(0,060)		(0,055)
ETNIA (Indígena)		-3,552***		-2,050***		-2,425***
		(0,164)		(0,480)		(0,444)
RENDA (3-6 SM)		2,621***		1,825***		2,024***
		(0,067)		(0,059)		(0,054)
RENDA (6+ SM)		7,360***		4,747***		5,400***
		(0,084)		(0,074)		(0,069)
HOEST (1-3H)		0,773***		1,021***		0,958***
		(0,124)		(0,107)		(0,098)
HOEST (4-7H)		2,917***		3,163***		3,101***
		(0,132)		(0,114)		(0,105)
HOEST (8-12H)		4,356***		4,616***		4,550***
		(0,155)		(0,136)		(0,125)
HOEST (12+H)		4,493***		5,493***		5,243***
		(0,168)		(0,148)		(0,180)
N	337,072	326,500	337,072	326,500	337,072	326,500
F / prob > F	546,89 / 0,00	1335,78 / 0,00	407,50 / 0,00	1054,44 / 0,00	548,64 / 0,00	1409,74 / 0,00
R2	0,0067	0,1042	0,0051	0,0835	0,0068	0,1093
VIF médio	1,86	1,74	1,86	1,74	1,86	1,74

Nota. VAR. DEP. = variável dependente. EPR = Erro-padrão robusto. Estão entre parênteses. VIF médio

^(A)Também foram estimadas via MQO com erros-padrão tradicionais (não-robustos). Os resultados foram muito semelhantes aos apresentados nesta tabela. Ademais, variáveis de nível educacional do pai e da mãe também foram coletadas e inseridas nos modelos. Os principais resultados (relacionados à variável LIVRO) foram muito similares.

^(B)Os modelos de regressão possuem menos observações do que a amostra inteira devido aos *missing values* das variáveis.

***, ** e * representam o nível de significância a 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Apêndice II

Tabela completa

Resultados do modelo de regressão (3)

NTFG	Coefficiente	EPR	t	p
CONSTANTE	48,342	0,237	204,370	0,000
LIVRO (1-2 livros)	0,299	0,098	3,060	0,002
LIVRO (3-5 livros)	1,302	0,103	12,670	0,000
LIVRO (6-8 livros)	1,161	0,133	8,700	0,000
LIVRO (+8 livros)	2,187	0,130	16,830	0,000
CURSO (ADM)	1,528	0,088	17,300	0,000
CURSO (DIR)	5,820	0,092	63,100	0,000
CURSO (ECO)	7,222	0,205	35,200	0,000
CURSO (TUR)	6,204	0,335	18,540	0,000
CURSO (SES)	2,717	0,137	19,780	0,000
CURSO (ADP)	8,544	0,322	26,520	0,000
CURSO (CSJ)	9,439	0,191	49,470	0,000
CURSO (CSP)	2,841	0,168	16,940	0,000
REFER	-0,679	0,026	-26,610	0,000
MODAL	2,885	0,099	29,230	0,000
REGIAO (N)	-1,055	0,133	-7,950	0,000
REGIAO (NE)	-0,201	0,083	-2,430	0,015
REGIAO (S)	-0,265	0,080	-3,330	0,001
REGIAO (CO)	-1,878	0,109	-17,260	0,000
TURNO (Matutino)	-2,360	0,144	-16,360	0,000
TURNO (Vespertino)	-3,073	0,212	-14,510	0,000
TURNO (Noturno)	-5,227	0,128	-40,830	0,000
IDADE	-0,209	0,004	-47,100	0,000
SEXO	3,271	0,062	53,090	0,000
ECIVIL (Casado)	0,045	0,081	0,550	0,583
ECIVIL (Divorciado)	0,024	0,173	0,140	0,888
ECIVIL (Viúvo)	-1,568	0,513	-3,060	0,002
ECIVIL (Outro)	0,870	0,162	5,360	0,000
ETNIA (Negra)	-0,750	0,106	-7,080	0,000
ETNIA (Amarela)	-2,259	0,189	-11,920	0,000
ETNIA (Parda)	-1,136	0,068	-16,770	0,000
ETNIA (Indígena)	-3,473	0,555	-6,260	0,000
RENDA (3-6 SM)	2,683	0,067	40,180	0,000
RENDA (6+ SM)	7,090	0,084	84,880	0,000
HOEST (1-3H)	0,821	0,123	6,690	0,000
HOEST (4-7H)	2,802	0,131	21,470	0,000
HOEST (8-12H)	4,101	0,154	26,700	0,000
HOEST (12+H)	4,158	0,165	25,130	0,000
N	337,072	F	1,598,69	
R2	0.0539	Prob F	0,00	

Nota. EPR = Erro-padrão robusto. VIF médio = 1,71.

Práticas de contabilidade gerencial e cultura nacional: um estudo com pequenos e médios empresários chineses instalados no Brasil

Isnaldo de Souza Bonfim

<https://orcid.org/0000-0002-0815-5897>

Cláudio de Araújo Wanderley

<https://orcid.org/0000-0002-4559-176X>

Resumo

Objetivo: O artigo visa identificar se a frequência de uso e a importância das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos pequenos e médios empresários chineses instalados no Brasil são similares ou diferentes das práticas usadas por empresários brasileiros, e a influência da cultura nacional para o grupo de empresários chineses, por meio de questões sobre as dimensões da cultura nacional.

Método: Foi aplicado um questionário em 131 empresas, sendo 68 empresas de empresários chineses instalados no Brasil e 63 empresas de empresários brasileiros.

Resultados: Identificou-se que os brasileiros utilizam com maior frequência e dão mais importância aos grupos de ferramentas de contabilidade gerencial analisados. Sobre a importância dada às ferramentas de contabilidade gerencial, os testes das hipóteses foram significativos para todos os quatro grupos: orçamento, avaliação de desempenho, informações para tomadas de decisões e controle e avaliação financeira. Tratando-se de frequência de uso, os testes das hipóteses foram significativos em 3 grupos: orçamento, informações para tomadas de decisões e controle e avaliação financeira e não foi significativo para avaliação de desempenho.

Contribuições: Esta pesquisa contribui para elucidar como a cultura nacional de empresários imigrantes, no caso específico, pequenos empresários chineses, se relaciona com o uso e a importância atribuída à contabilidade gerencial. Identificou-se que os empresários chineses que trabalham em um ambiente nacional diferente mantêm seus traços culturais e, assim, sua cultura nacional original pode influenciar como a contabilidade gerencial é utilizada.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Cultura nacional; Imigração; Pequenas e médias empresas.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 14/10/2020. Pedido de Revisão em 20/11/2020. Resubmetido em 5/2/2021. Aceito em 29/4/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A pesquisa em contabilidade gerencial aponta uma ligação entre a cultura nacional e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores (Malmi et al., 2020). Baskerville-Morley (2005) destaca que os pesquisadores gerenciais devem entender que as variáveis comportamentais mudam conforme a origem dos envolvidos. Nesse contexto, é necessária essa consciência que as diversas culturas possuem diversos princípios e valores. Assim, pesquisadores podem dar continuidade na investigação e no desenvolvimento de ações de contabilidade gerencial, levando em consideração o aspecto cultural (Chan & Cheung, 2012).

Existe uma diversidade de situações a ser explorada nos aspectos culturais dentro de uma organização. Para Harrison & Mckinnon (1999), a maneira como a cultura de um país influencia a conduta dos empregados é bastante complicada, já que um grupo de ações gerenciais pode não ter a mesma aplicabilidade em diversas culturas, chegando ao entendimento de que a cultura tem um grande peso sobre os dilemas que as organizações podem apresentar em todos os países.

Tradicionalmente, a cultura nacional foi identificada como um elemento contextual após o desenvolvimento de operações multinacionais em muitas organizações. A relação entre o desenho e uso da contabilidade gerencial e a cultura nacional representa uma extensão da pesquisa baseada em contingências de seus fundamentos organizacionais para questões mais sociológicas (Chenhall, 2006). O pressuposto básico é que diferentes países possuem características culturais particulares que predis põem os indivíduos de dentro dessas culturas a responder de maneiras distintas ao sistema de contabilidade gerencial (Merchant, et al., 2011). A cultura tornou-se importante para entender o desenho e uso de práticas de contabilidade gerencial nos últimos 30 anos, pois muitas empresas desenvolveram operações multinacionais. Essas empresas enfrentam o problema de transferir suas práticas de contabilidade gerencial domésticas para o exterior ou redesenhar seus sistemas para se adequar às características culturais das entidades que estão fora de suas jurisdições. Portanto, em comparação a estudos de outras variáveis contextuais, a pesquisa sobre cultura nacional tem sido limitada ao contexto de grandes organizações multinacionais (Jarsen, et al., 2009). Com isso, existem poucos trabalhos envolvendo médias e pequenas empresas (PMEs), em particular, levando em consideração os movimentos migratórios e relacionando o impacto desses movimentos à contabilidade gerencial, para demonstrar como as características e diferenças culturais refletem na importância e no uso da contabilidade gerencial.

Assim, existem muitos estudos envolvendo contabilidade gerencial e PMEs (López & Hiebl, 2015), porém essa literatura vem negligenciando a ligação dos impactos da cultura nacional sobre a importância e a frequência de uso na contabilidade gerencial. Portanto, é importante desenvolver estudos sobre aspectos da cultura nacional e seu impacto nas pequenas e médias empresas, o que se torna relevante pela sua capacidade de se entender a evolução de práticas gerenciais dentro dessas organizações (Davila & Foster, 2007). Nessa visão, Mitchell e Reid (2000) destacam que, apesar de não estarem em evidência os estudos envolvendo pequenas empresas, essas têm grande potencial de contribuição em pontos como se procede o desenvolvimento da contabilidade gerencial nelas. Dessa forma, levando em consideração a crescente imigração de orientais, em especial chineses, em diversos países, inclusive o Brasil, a presente pesquisa tem por objetivo analisar se as práticas de contabilidade gerencial e a importância dada a estas práticas, adotadas por pequenos e médios empresários chineses instalados no Brasil, se diferenciam das práticas dos brasileiros. Portanto, esta pesquisa ajuda a entender a influência de tais práticas na evolução de práticas gerenciais desses empresários chineses que podem se adequar à cultura nacional para desenvolver o seu negócio, assim como pode, ainda, contribuir com os acadêmicos para o entendimento da utilização e da importância que pequenos e médios empresários dão à contabilidade gerencial no contexto de imigração.

Por fim, como a literatura não explorou consistentemente a ligação entre cultura nacional no contexto das PMEs e suas implicações para diferenças no uso de práticas de contabilidade gerencial, sugere-se que as diversas condições institucionais de nosso ambiente focal e amostragem de pesquisa única (chineses instalados no Brasil) podem contribuir para a teorização e investigações futuras sobre uso e importância da contabilidade gerencial em diversos ambientes e jurisdições. Conforme observado por Scott (1995), seria difícil, senão impossível, discernir os efeitos das instituições (conjunto de crenças e valores) nas estruturas sociais (por exemplo, cultura nacional) e nos comportamentos se todos os estudos estivessem inseridos no mesmo contexto ou em contextos muito semelhantes.

2. Cultura Nacional e Hipóteses da Pesquisa

Estudos sobre a associação entre práticas de contabilidade gerencial e cultura têm como foco mais proeminente a cultura nacional (Malmi et al., 2020). Argumenta-se que a cultura nacional é adquirida e se torna profundamente enraizada durante a infância, de modo que os valores e preferências culturais são relativamente resistentes à mudança (Jarsen, et al., 2009). Assim, a cultura pode ser descrita por traços inerentes, como conhecimento, crença, arte, moral, lei, costume e outras capacidades e hábitos adquiridos pelo homem como membro da sociedade (Chenhall, 2006). No entanto, muitas vezes, a cultura é conceituada como um conjunto de características isoladas para atender às necessidades metodológicas e científicas da comunidade de pesquisa. As características mais utilizadas foram desenvolvidas por Hofstede (2001) com suas seis dimensões conhecidas como: *distância do poder*, *aversão à incerteza*, *individualismo versus coletivismo*, *masculinidade versus feminilidade*, *orientação para longo prazo* e *indulgência versus restrição*.

O índice de distância do poder tem como característica que as pessoas com menos poder em um grupo estão conformadas com essa desigualdade. Quanto maior esse grau, maior é a aceitação das escalas de poder sem a necessidade de mais esclarecimentos. Já nos grupos com um grau menor, os indivíduos exigem esclarecimentos sobre a desigualdade e se esforçam para que exista uma equivalência nessa distribuição de poder (Hofstede, 2001). Assim, a baixa distância do poder nas empresas pode indicar um perfil mais descentralizador com maior participação de todos os níveis para as tomadas de decisões, o inverso ocorre do lado da alta distância do poder, em que a organização com esse perfil tende a centralizar mais suas decisões.

Na dimensão individualismo *versus* coletivismo, conforme Hofstede (2001), quando as pessoas têm uma maior preocupação com elas mesmas e com sua família é exibido um alto grau desta dimensão, que fica caracterizado como individualismo. Em contrapartida, quando as pessoas podem contar com outros componentes de um grupo em recompensa, ter sua lealdade irrecusável é caracterizado como coletivismo.

Na dimensão que trata de masculinidade *versus* feminilidade, aspectos como prioridade por feitos, proezas, ser assertivo e ter retornos tangíveis pelos resultados são características da parte da masculinidade desta dimensão. Prioridade por assistência, despreensão, preocupação com os menos favorecidos e o bem-estar são características da parte da feminilidade desta dimensão (Hofstede, 2001).

Sobre o índice de aversão à incerteza, o alto grau desta dimensão dispõe sobre a característica que uma sociedade possui, de ter uma conduta forte de doutrinas e costumes, e não aceita atitudes e princípios pouco rígidos; e a característica de ter uma conduta mais despreocupada, em que a execução é mais importante que as normas, isso é comum para o baixo grau desta dimensão (Hofstede, 2001).

Na dimensão que trata de orientação de longo prazo *versus* orientação de curto prazo, de acordo com Hofstede (2001), observa-se que, na parte alta desta dimensão, a sociedade tem como características: ter um comportamento mais focado em seguir protocolos, estimula a economia e os empenhos são voltados para a educação desenvolvida como maneira de o indivíduo estar apto para o futuro. Na parte baixa desta dimensão, existe uma prioridade em dar continuidade aos costumes e regras conceituadas e analisar com cautela as mudanças da sociedade.

Para a dimensão que trata de indulgência *versus* restrição, a característica de dar valor às recompensas básicas, como desfrutar da sua existência e viver com alegria, se relaciona à indulgência e à aplicação de regulamentos pesados que limitam a realização de recompensas básicas (Hofstede, 2001).

De acordo com Chenhall (2006), praticamente todos os estudos em contabilidade gerencial se utilizaram das dimensões culturais e valores do modelo Hofstede para estudar a influência da cultura nacional na contabilidade gerencial. De forma geral, a literatura em contabilidade gerencial examinou associações entre dimensões culturais e elementos estruturais, como: padronização, descentralização e características do sistema de controle gerencial, tais como formalidade de controles, dependência de medidas financeiras de desempenho e participação orçamentária. Na maior parte dos casos, esses estudos forneceram resultados mistos quanto aos efeitos da cultura nacional em aspectos ligados à contabilidade gerencial (Chenhal, 2006; Malmi et al., 2020). Existem algumas poucas áreas nas quais o consenso pode ser identificado. Isso ocorre porque os estudos examinaram diferentes combinações de dimensões culturais e consideraram aspectos distintos do sistema de contabilidade gerencial.

Como consequência, há pouca sobreposição entre os estudos para permitem que os conhecimentos sejam consolidados ou comparações feitas e generalizações desenvolvidas. Os seguintes estudos são exemplos de investigações que examinaram a relação cultura e contabilidade gerencial. O'Conner (1995) argumentou que a baixa distância de poder encontrada nas matrizes de empresas ocidentais controlaria a alta distância de poder inerente em suas subsidiárias locais de Cingapura, assim aumentando a eficácia do sistema de controle gerencial das subsidiárias. Usando esses argumentos, o autor descobriu que o relacionamento entre a ambiguidade do papel e as relações superior-subordinado (percepções de competência e confiabilidade) e a participação no orçamento e na avaliação de desempenho foram mais fortes nas subsidiárias estrangeiras do que as entidades locais de Cingapura. Merchant et al. (1995) estudaram empresas taiwanesas e americanas e descobriram que a cultura não era importante para explicar o uso ou eficácia do grau de subjetividade no lucro dos centros de resultados no processo de avaliação de desempenho. Contudo, eles descobriram que o uso de incentivos de longo prazo foi mais importante nas empresas taiwanesas.

Mais recentemente, Merchant et al. (2011) buscaram identificar se as práticas de recompensa e incentivos das concessionárias de automóveis chinesas em comparação com aquelas em uso nas concessionárias dos EUA e da Holanda eram diferentes. Os resultados desse estudo mostram que as empresas chinesas são muito mais propensas a fornecer incentivos do que as empresas holandesas, e são ainda mais propensas a fornecer incentivos do que as empresas americanas. Todavia, os planos de bônus chineses são mais subjetivos, em vez de baseado em fórmulas e regras preestabelecidas. Já o estudo de Malmi et al. (2020), examina a influência das regiões culturais (anglo-saxã, germânica, nórdica) na interdependência entre a delegação de autoridade e outras práticas de controle gerencial. Os resultados de estudo mostram que a interdependência entre delegação e incentivo contratual está restrita às empresas anglo-saxãs. Nas regiões nórdica e germânica, identificou-se que a participação no planejamento estratégico e de ações funciona como um complemento no processo de delegação, enquanto a delegação também é complementada pelo processo de seleção de gerentes em empresas nórdicas. No geral, esse estudo demonstrou que os valores culturais e as preferências influenciam significativamente a interdependência do sistema de controle gerencial.

Vários estudos consideraram aspectos mais amplos da contabilidade gerencial, em estudos anteriores, de acordo com Kanagaretnam, Lim e Lobo (2013). Os pesquisadores analisaram a influência da cultura nacional que ocorre em uma nação, como o uso dos sistemas e informações contábeis (Gray, 1988; Salter & Niswander 1995; Radebaugh, Gray & Black, 2006). Já outras pesquisas (Nabar & Thai, 2007; Douppnik, 2008), trataram da relação existente entre a cultura nacional e o gerenciamento de desempenho.

No contexto de pesquisa brasileiro, a relação cultura e contabilidade gerencial também foi explorada (Tarifa & Lauro, 2018; Carmona et al., 2018; Heinzmann & Lavarda, 2011). Porém, as pesquisas brasileiras tendem a focar no conceito mais específico de cultura organizacional. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) destacam que existem elementos involuntários nas empresas que são encarregados pela estruturação da contabilidade gerencial, e esses elementos têm explicação por ser hábitos formados inconscientemente pela dimensão cultural nacional e organizacional. Tarifa & Lauro (2018) estudaram os efeitos da cultura organizacional nas práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas de agronegócios. Esse estudo identificou que 3 grupos de cooperativas que possuem características conjuntas entre práticas de contabilidade gerencial e cultura organizacional. Já o estudo de Carmona et. al (2018) focou na relação cultura organizacional, inovação e desempenho no contexto de escritórios de contabilidade no Brasil. Os autores identificaram que a cultura organizacional pode influenciar a inovação e afetar positivamente o desempenho dos escritórios de contabilidade. Por fim, Klein & Almeida (2017, p. 110) concluem que “os aspectos culturais não podem ser negligenciados, posto que influenciam o comportamento de aceitação e/ou rejeição dos agentes na adoção e uso de novas práticas, independentemente de quais sejam”.

Enquanto pesquisas anteriores revelam variação no tipo e uso de certas práticas de contabilidade gerencial entre as nações, outros estudos mostram resultados insignificantes e inconsistentes, ou sugerem que há convergência para certas melhores práticas globais (Jansen et al., 2009). Como tal, a literatura permanece em um estágio inicial para fornecer uma compreensão de se e como a cultura influencia práticas específicas de contabilidade gerencial (Jansen et al., 2009). Essas prescrições e previsões conflitantes sugerem que a questão de qual é a associação entre a cultura nacional e a importância e o uso de práticas de contabilidade gerencial é, em grande medida, uma questão empírica. Assim, esse estudo visa identificar essa possível associação no contexto de imigração em que pequenos empresários chineses se instalaram para realizar suas operações no Brasil. Comparar esses dois grupos que trabalham no mesmo ambiente empresarial tendo apenas suas culturas nacionais como diferencial pode gerar dados empíricos relevantes para melhor clarear como se associa a cultura nacional com o uso e a importância da contabilidade gerencial.

Utilizando as dimensões da cultura nacional desenvolvidas por Hofstede, em que em seu *website* é possível realizar comparações entre nações (conforme na figura 1), identificamos as diferenças entre China e Brasil em todas as seis dimensões.

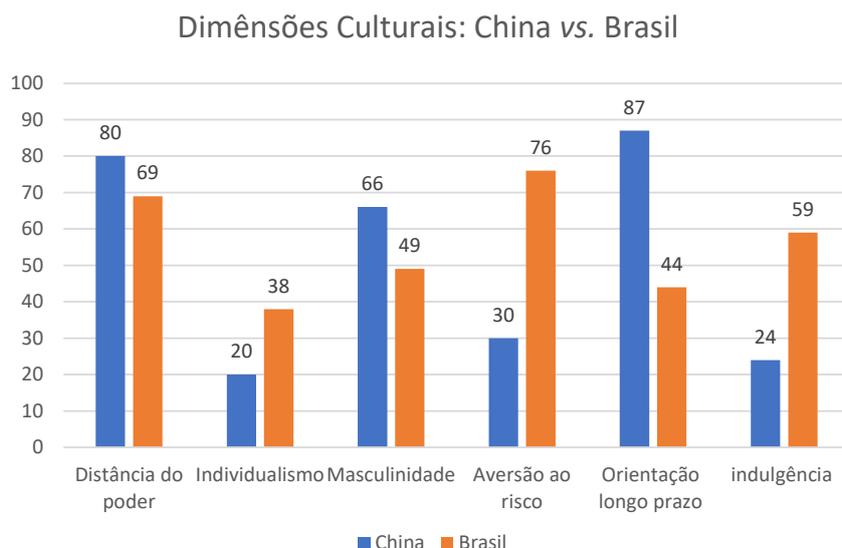


Figura 1. Dimensões Culturais: comparação entre China e Brasil

Fonte: adaptado da *webpage* do Geert Hofstede (Disponível em: <https://geert-hofstede.com/brazil.html> acessado em maio de 2017).

Como o foco deste estudo é a contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas, não foram utilizadas as dimensões orientação de longo prazo *versus* orientação normativa de curto prazo e indulgência *versus* restrição por não serem relevantes quando se trata de estudos envolvendo pequenas e médias empresas, bem como pelo fato de as quatro dimensões utilizadas já fornecerem elementos para diferenciar os aspectos da cultura nacional entre os chineses e brasileiros. Estudos anteriores (Harrison, 1993; O'connor, 1995) trataram das dimensões distância do poder, aversão ao risco e individualismo relacionado com as práticas de orçamento, avaliação e medidas de desempenho. Considerando que existem diferenças significativas nas quatro dimensões tratadas neste estudo e a revisão da literatura sobre a relação entre cultura nacional e práticas de contabilidade gerencial, foram estabelecidas as duas hipóteses abaixo visando analisar a relação da cultura nacional no contexto de imigração e a importância dada à contabilidade gerencial e a frequência de uso desta por empresários brasileiros e chineses instalados no Brasil. Assim, propomos duas hipóteses de pesquisa:

H1: Existem diferenças entre empresários chineses que atuam no Brasil e empresários brasileiros quanto ao uso da contabilidade gerencial.

H2: Existem diferenças entre empresários chineses que atuam no Brasil e empresários brasileiros quanto à importância dada à contabilidade gerencial.

3. Método

Neste estudo, a técnica de investigação adotada foi a *survey*. Apesar de existirem algumas associações de pequenos empresários chineses instalados no Brasil e de empresários brasileiros, a população total é desconhecida. Portanto, nesta pesquisa foi adotado o critério de acesso por conveniência, utilizando-se de redes de contatos desenvolvidas pelos pesquisadores desse estudo. Para se conseguir acesso aos respondentes dos dois grupos de estudo (empresários brasileiros e chineses que atuam no Brasil), utilizou-se a abordagem presencial nas pequenas e médias empresas e em alguns casos a abordagem por telefone para uma parte das empresas do grupo de empresários brasileiros. Em função da estratégia de coleta descrita acima, ao todo foram abordadas 397 empresas, e as que aceitaram responder corresponderam a 131 empresas instaladas no Brasil.

Foi realizado o contato pessoal com os empresários nascidos na China, apresentada a proposta da pesquisa e entregue o questionário impresso na versão em mandarim e solicitadas indicações de outros participantes, alguns destes responderam e indicaram outros empresários para contribuírem com a pesquisa. A abordagem com os chineses ocorreu nos Estados de São Paulo e Pernambuco e englobou as cidades de São Paulo, Recife e Caruaru. Na cidade de Recife (PE), a Câmara de Comércio Chinês facilitou o acesso aos empresários e indicou alguns deles para participar da pesquisa. O total de empresas de chineses abordadas corresponde a 274 empresas e as que aceitaram participar da pesquisa foram 68.

A maior parte das empresas brasileiras participantes são dos Estados de São Paulo e Pernambuco. Para este grupo, foi entregue a versão impressa do questionário ou enviado um *link* por *e-mail* com o formulário eletrônico elaborado via *Google Forms* para ser respondido de forma on-line. O número total de empresas de brasileiros abordadas foi 123 e as que aceitaram responder ao formulário, 63 empresas brasileiras.

O instrumento de pesquisa (questionário) foi elaborado em dois idiomas: português e mandarim. Todas as variáveis foram medidas por meio de escalas preestabelecidas e devidamente validadas. Todas as variáveis originalmente na língua inglesa foram traduzidas para o português/mandarim por meio do process de '*back translation*'. As respostas foram medidas por meio da escala de Likert de 5 pontos, com exceção das perguntas direcionadas às características dos respondentes e das organizações.

O questionário foi subdividido em três partes (Rotuladas em “A”, “B” e “C”), na primeira página do questionário foi apresentada uma breve introdução explicando a questão-problema que serviu de motivação para o estudo, e deixando claros os aspectos de confidencialidade das respostas. Na mesma carta, foi deixado um *e-mail* para quaisquer dúvidas.

O questionário foi composto conforme detalhado no Tabela 1:

Tabela 1

Composição do questionário

Parte	Objetivo
A1 – A4	Identificar as práticas e a importância dada as ferramentas de contabilidade gerencial.
B1 – B2	Análise de aspectos culturais.
C	Identificar as características características dos respondentes e organizações.

Com o objetivo de ter um entendimento melhor das perguntas, foi utilizada a fundamentação temática do questionário, tivemos como referência os autores apresentados no Tabela 2.

Tabela 2

Estudos e referência para o questionário

Tema	Questões	Referência
Orçamento	Parte A1	Abdel-Kader & Luther (2006)
Avaliação de desempenho	Parte A2	Abdel-Kader & Luther (2006)
Informações para tomada de decisões	Parte A3	Abdel-Kader & Luther (2006) e Armitage, Webb, & Glynn (2016)
Controle e avaliação financeira	Parte A4	Davila & Foster (2007)
Cultura nacional	Parte B1 e B2	Yoo, Donthu, & Lenartowicz (2011) baseado em Hofstede (2001).

Da parte A1 até A4 foram tratadas as práticas e a importância da contabilidade gerencial, sendo divididas em quatro grupos, respectivamente: orçamento (A1), avaliação de desempenho (A2), informações para tomada de decisões (A3) e controle e avaliação financeira (A4). Os itens utilizados para as variáveis de uso e importância da contabilidade gerencial (orçamento, avaliação de desempenho, informações para tomada de decisões e controle e avaliação financeira) são apresentados no Tabela 3. Para a captura dessas práticas, perguntou-se para os respondentes: “Em que medida você concorda com as seguintes declarações, quanto à sua importância e quanto à frequência que sua empresa utiliza? Quão importante é? (opções de respostas: 1. Não importante; 2. Pouco importante; 3. Moderadamente importante; 4. Importante; 5. Muito importante) Com que frequência é usado? (opções de respostas: 1. Nunca; 2. Raramente; 3. Às vezes; 4. Frequentemente; 5. Muitas vezes).

Tabela 3

Uso e Importância da Contabilidade Gerencial

Prática	Itens
Orçamento	<ol style="list-style-type: none"> 1. Orçamento para o planejamento (projeção das receitas e custos da empresa no curto e médio prazo). 2. Uso do Orçamento para o controle de custos (comparação entre custo real e custo orçado). 3. Orçamento projetado para diferentes cenários. 4. Orçamento para planos de longo prazo (utilização do orçamento para projetar e implementar ações estratégicas de longo prazo).
Avaliação de desempenho	<ol style="list-style-type: none"> 1. Medida (s) financeira (s) (como por exemplo: faturamento, margem de lucro). 2. Medida (s) não financeira (s) relacionada (s) aos clientes (como por exemplo: satisfação do cliente, número de devoluções). 3. Medida (s) não financeira (s) relacionada (s) a operações e inovação (como por exemplo: tempo médio para atender um cliente, número de vendas diárias). 4. Medida (s) não financeira (s) relacionada (s) aos funcionários (como por exemplo: satisfação dos empregados, absenteísmo). 5. Valor econômico adicionado (Comparação da rentabilidade da empresa com a rentabilidade de uma aplicação financeira). 6. Benchmarks (Comparação do desempenho da sua empresa com o desempenho de outras empresas).
Informações para tomada de decisões	<ol style="list-style-type: none"> 1. Análise custo-volume-lucro para os principais produtos (Analisar como as oscilações nos custos e volumes de vendas impactam na lucratividade dos produtos e da empresa). 2. Análise de rentabilidade do produto (Identificar os produtos mais lucrativos para empresa). 3. Análise de rentabilidade do cliente (Identificar os tipos de clientes mais lucrativos para empresa). 4. Informações de controle de estoque. 5. Análise de gastos de capital (como por exemplo: compra de equipamentos caros e investimentos de longo prazo) através de técnicas financeiras (tais como: fluxo de caixa descontado, taxa interna de retorno, tempo para recuperação no investimento).
Controle e avaliação financeira	<ol style="list-style-type: none"> 1. Projeções de fluxo de caixa. 2. Projeções de venda. 3. Orçamento operacional (Utilizado para as receitas e despesas ligadas a operação da empresa). 4. Análise dos custos por tipo de cliente. 5. Análise do desempenho financeiro em relação a meta pré-estabelecida. 6. Procedimentos de aprovação de investimento de capital (como por exemplo compra de equipamentos caros e investimentos de longo prazo). 7. Procedimentos de aprovação de despesas operacionais.

As perguntas envolvendo cultura nacional foram colocadas na parte B1 e B2 do instrumento de pesquisa e abrangeram as seguintes dimensões: a parte B1 trata dos temas distância do poder e aversão à incerteza, e a parte B2 trata dos temas individualismo *versus* coletivismo e masculinidade *versus* feminilidade. Os itens utilizados para a variável cultura nacional (distância do poder, aversão à incerteza, individualismo *versus* coletivismo e masculinidade *versus* feminilidade) são apresentados no Tabela 4:

Tabela 4

Cultura Nacional

Dimensão	Itens
Distância do Poder	<ol style="list-style-type: none"> 1. As pessoas em posições hierárquicas mais altas devem tomar a maior parte das decisões sem consultar as pessoas em posições mais baixas. 2. As pessoas em posições hierárquicas mais altas não devem perguntar opiniões a pessoas em posições hierárquicas mais baixas de forma muito frequente. 3. As pessoas em posições hierárquicas mais baixas não devem discordar das decisões tomadas por pessoas em posições mais altas. 4. As pessoas em posições hierárquicas mais altas não devem delegar tarefas importantes a pessoas em posições mais baixas.
Aversão ao Risco	<ol style="list-style-type: none"> 1. É importante haver instruções detalhadas para eu sempre saber o que é esperado que eu faça. 2. É importante seguir rigorosamente instruções e procedimentos. 3. Regras e regulamentos são importantes porque elas me informam sempre do que é esperado de mim. 4. As instruções para operações são importantes.
Individualismo <i>versus</i> coletivismo	<ol style="list-style-type: none"> 1. Os indivíduos devem sacrificar os interesses pessoais pelo grupo 2. O bem-estar do grupo é mais importante do que as recompensas pessoais. 3. Os indivíduos só devem procurar cumprir os seus objetivos pessoais depois de levar em conta o bem-estar do grupo. 4. Os indivíduos devem ficar com o grupo mesmo em dificuldades.
Masculinidade <i>versus</i> feminilidade	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ter uma carreira profissional, é mais importante para os homens do que para as mulheres. 2. Os homens geralmente resolvem os problemas com uma análise lógica; as mulheres geralmente resolvem os problemas com a intuição. 3. A resolução de problemas geralmente requer uma abordagem forte e ativa, que é típica dos homens. 4. Há alguns trabalhos que os homens sempre fazem melhor do que as mulheres.

Na parte C do instrumento de pesquisa, foram utilizadas questões demográficas para se conhecer o perfil das empresas com questões sobre tempo de existência, quantidade de funcionários, se realiza importações de mercadorias e em qual estado está localizada. Sobre o perfil dos participantes, foram perguntadas as questões sobre gênero, idade, país que nasceu (para os chineses há quanto tempo estão no Brasil), escolaridade e cargo na empresa.

Após realizada a coleta dos dados, estes inicialmente foram tratados em planilha eletrônica de forma a estruturar e a organizar a ordem das questões e suas devidas respostas. Após revisados todos os lançamentos dos dados brutos, suas tratativas para as devidas análises foram realizadas no *software* IBM SPSS Statistics, que tanto foi utilizado para as análises descritivas quanto para as análises inferenciais para validar os testes de hipóteses. Com o objetivo de analisar a confiabilidade das variáveis do estudo, foi realizado o cálculo do Alfa de Cronbach. Todas as variáveis tiveram resultados aceitáveis em relação ao Alfa de Cronbach (entre 0,75 a 0,89).

4. Resultados

4.1 Análise descritiva dos participantes e das empresas

Na análise da pesquisa que foi tratada na parte C do questionário, inicialmente foi identificada a origem dos participantes que, como critério para participar do estudo, teriam que ser chineses ou brasileiros. Participaram ao todo 131 pessoas, e a Tabela 5 descreve a nacionalidade delas.

Tabela 5

País de nascimento dos participantes

	Frequência	Porcentagem
Brasil	63	48,1
China	68	51,9
Total	131	100,0

Foi constatado que, dos 131 participantes da pesquisa, tivemos 63 respondentes que representam 48,10% do total nascidos no Brasil, e os demais 68 participantes representam os 51,90% nascidos na China. Na tabela 6, foi realizada a análise do gênero e comparados os dois grupos participantes da pesquisa.

Tabela 6

Gênero dos participantes

Contagem		Brasil		China	
		%	Contagem	%	
Você é do sexo masculino ou feminino?	Masculino	39	61,9%	44	64,7%
	Feminino	24	38,1%	24	35,3%
	Total	63	100%	68	100%

Foi verificado que, dos respondentes brasileiros, 61,90% foram do sexo masculino e 38,10% do sexo feminino; e dos participantes chineses, 64,70% foram do sexo masculino e 35,30% do sexo feminino, demonstrando uma predominância de respondentes homens brasileiros e chineses.

Também sobre os dados dos participantes, a Tabela 7 demonstra a média de idade dos participantes brasileiros e chineses.

Tabela 7

Média de idade dos participantes

		Idade (em anos completos)
Brasil	Média	40,27
	N	63
	Desvio Padrão	11,51
China	Média	32,37
	N	67
	Desvio Padrão	11,76
Total	Média	36,20
	N	130
	Desvio Padrão	12,26

Verifica-se, na Tabela 8, que os respondentes chineses tiveram uma média de idade menor que os brasileiros, sendo o grupo dos chineses com média de 32,37 anos, demonstrando ter um perfil mais jovem que os brasileiros pesquisados, os quais apresentaram uma média de 40,27 anos. Na Tabela 4, verificamos o grau de escolaridade dos respondentes.

Tabela 8

Grau de escolaridade dos respondentes

		Brasil	China
Qual é o seu maior grau de escolaridade?	Não respondeu	0,0%	1,5%
	Primário	1,6%	4,4%
	Secundário	34,9%	58,8%
	Graduação	39,7%	27,9%
	Especialização	20,6%	2,9%
	Mestrado/Doutorado	1,6%	2,9%
	Outra	1,6%	1,5%

A maior parte dos respondentes brasileiros possuem como maior grau de escolaridade graduação, com 39,70%; e dos chineses a maior parte possui grau secundário, com 58,8% dos participantes. Foi perguntado o cargo que os participantes ocupam na empresa e os resultados estão descritos na Tabela 9.

Tabela 9

Cargo que ocupa na empresa

		Brasil	China
Qual é o seu cargo na empresa?	Proprietário/Sócio	47,6%	97,1%
	Diretor	12,7%	2,9%
	Gerente	33,3%	0,0%
	Supervisor	3,2%	0,0%
	Secretária	1,6%	0,0%
	Contador	1,6%	0,0%

Os chineses participantes da pesquisa na sua maior parte foram os proprietários, com 97,10%, os demais são diretores; e entre os brasileiros, cerca de 47,60% foram os proprietários e em segundo lugar os gerentes, com 33,30% dos participantes nascidos no Brasil.

Quanto ao tempo vivendo no Brasil, os 68 empresários chineses participantes da pesquisa estão em média há 8,32 anos morando no país, de acordo com as respostas do questionário da pesquisa.

A maior parte das empresas dos participantes estão localizadas nos Estados de Pernambuco, com 78,60% do total, e São Paulo, com 17,60% do total, esses dois são os estados em que foram concentradas as pesquisas presenciais. Na Tabela 10, comparamos a média de número de empregados e quanto tempo em anos possuem em média as empresas dos dois grupos.

Tabela 10

Número de empregados e tempo de fundação

		Nº de Empregados	Anos de Fundação
Brasil	Média	11,8	14,6
	N	63	63
	Desvio Padrão	26,1	15,9
China	Média	7,6	5,8
	N	68	68
	Desvio Padrão	5,8	5,8
Total	Média	9,6	10,0
	N	131	131
	Desvio Padrão	18,6	12,6

Das empresas de empresários brasileiros, os números de empregados foram, em média, de 11,84; e das empresas de empresários chineses, em média, 7,6 empregados. Quanto ao tempo em anos de fundação, encontramos as empresas com donos brasileiros com a média de 14,6 anos e das chinesas uma média de 5,8 anos.

4.2 Dimensões da Cultura Nacional

Inicialmente, testou-se a média (*teste-T*) das variáveis envolvendo a cultura nacional dos dois grupos (empresários brasileiros e chineses) para identificar se existem diferenças estatisticamente significativas entre os dois grupos e as dimensões de cultura nacional. Os resultados são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11

Cultura Nacional

Dimensões da Cultura Nacional	N	Média	Desvio Padrão	Nível de Significância
Distância do Poder	Brasil	63	2,405	0,897
	China	68	2,125	
Índice de aversão ao risco	Brasil	63	3,976	0,000
	China	68	3,316	
Individualismo versus Coletivismo	Brasil	63	3,198	0,003
	China	68	2,702	
Masculinidade versus Feminilidade	Brasil	63	2,270	0,595
	China	68	2,588	

Sobre as questões de cultura nacional, os brasileiros tiveram um grau maior de concordância que os empresários chineses nas questões envolvendo distância do poder, índice de aversão à incerteza e em individualismo *versus* coletivismo; e os Chineses tiveram um grau de concordância maior nas questões envolvendo masculinidade *versus* feminilidade.

O índice de distância do poder mostrou-se não ser significativo, com um valor de 0,897, não validando as médias encontradas no questionário aplicado. Referente ao índice de aversão ao risco, esse, no teste-*T*, demonstrou ser significativo, ficando o valor de significância bem abaixo de 0,05, validando a média encontrada em que o índice de aversão ao risco foi maior para os empresários brasileiros. Na dimensão que trata de individualismo *versus* coletivismo, o teste-*T* demonstrou ser significativo, validando novamente a média encontrada em que os brasileiros são mais coletivistas que os chineses. Analisando sobre a dimensão de masculinidade *versus* feminilidade, o resultado do teste-*T* demonstrou não ser significativo, não validando a média encontrada em que esse índice teve maior grau de concordância para empresários chineses do que para empresários brasileiros.

De acordo com os dados dessa pesquisa e análise pelo *website* de Hofstede (<https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/brazil,china/>), existe uma predominância do Brasil em possuir um maior índice de aversão ao risco, demonstrando a diferença entre essas duas culturas, em que os Brasileiros têm por padrão o entendimento maior de seguir leis e regras, diferentemente da China, que se caracteriza por ser uma nação mais flexível.

4.3 Uso e Importância da Contabilidade Gerencial – Teste de Hipóteses

O teste da Hipótese H_1 (*Existem diferenças entre empresários chineses que atuam no Brasil e empresários brasileiros quanto ao uso da contabilidade gerencial*) deste estudo foi realizado por meio de análises de regressões, tendo como variável independente *dummy* a origem do empresário (origem chinesa) e controlando pelo tamanho da organização medido pelo número de funcionários. Apresenta-se na tabela 12 os resultados divididos por práticas de contabilidade gerencial.

Tabela 12

Frequência de uso da contabilidade gerencial

Práticas de Contabilidade Gerencial		N	Média	Desvio Padrão	Resultado do Teste de Regressão
Frequência do Orçamento	Brasil	63	3,349	0,872	$\beta = -0,346$ $p = 0,069^\dagger$
	China	68	3,140	1,235	
Frequência Avaliação de Desempenho	Brasil	63	3,225	0,942	$\beta = -0,248$ $p = 0,144$
	China	68	3,029	1,002	
Frequência Informações para toma de Decisões	Brasil	63	3,514	0,845	$\beta = -0,384$ $p = 0,026^*$
	China	68	3,018	1,274	
Frequência Controle e Avaliação Financeira	Brasil	63	3,204	0,910	$\beta = -0,315$ $p = 0,072^\dagger$
	China	68	2,733	1,174	

[†] Significante no nível $p < 0,10$; * Significante no nível $p < 0,05$

Em todas as questões envolvendo frequência de uso da contabilidade gerencial, a média para as respostas dos brasileiros foram superiores às médias encontradas pelos chineses instalados no Brasil, demonstrando que os empresários brasileiros utilizam com maior frequência as ferramentas de contabilidade gerencial.

Sobre as questões que trataram acerca do orçamento, em que os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses para a frequência de uso, os resultados foram marginalmente significativos ($p < 0,10$). Dessa forma, foi validado de forma marginal que os brasileiros utilizam com maior frequência orçamento nas suas empresas do que os chineses. Referente às questões que trataram sobre avaliação de desempenho, em que também os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses para frequência de uso, os resultados não foram significativos, não validando que os brasileiros usam com maior frequência as ferramentas de avaliação de desempenho. Referente às questões sobre informações para a tomada de decisões, em que os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses quanto à frequência de uso, os resultados foram significativos, validando que os brasileiros utilizam com maior frequência informações para a tomada de decisões nas suas organizações. Na análise das questões abordadas sobre controle e avaliação financeira, em que novamente os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses sobre frequência de uso, os resultados mostram-se marginalmente significativos, validando que os brasileiros usam com maior frequência as ferramentas de controle e avaliação financeira.

O teste da Hipótese H_2 (*Existem diferenças entre empresários chineses que atuam no Brasil e empresários brasileiros quanto à importância dada à contabilidade gerencial*) deste estudo foi realizado por meio de análises de regressões, tendo como variável independente *dummy* a origem do empresário (origem chinesa) e controlando pelo tamanho da organização medido pelo número de funcionários. Apresentam-se, na Tabela 13, os resultados divididos por práticas de contabilidade gerencial.

Tabela 13

Importância da contabilidade gerencial

Práticas de Contabilidade Gerencial		N	Média	Desvio Padrão	Resultado do Teste de Regressão
Importância do Orçamento	Brasil	63	4,111	0,771	$\beta = -0,691$ $p < 0,01^{**}$
	China	68	3,456	1,259	
Importância Avaliação de Desempenho	Brasil	63	3,910	0,758	$\beta = -0,647$ $p < 0,01^{**}$
	China	68	3,275	1,070	
Importância Informações para tomada de Decisões	Brasil	63	4,070	0,753	$\beta = -0,756$ $p < 0,01^{**}$
	China	68	3,274	1,129	
Importância Controle e Avaliação Financeira	Brasil	63	3,837	0,786	$\beta = -0,680$ $p < 0,01^{**}$
	China	68	3,061	1,073	

** Significante no nível $p < 0,01$

Em todas as questões envolvendo a importância dada para a contabilidade gerencial, as médias para as respostas dos brasileiros foram maiores que as médias encontradas pelos chineses instalados no Brasil, demonstrando que os empresários brasileiros dão mais importância às ferramentas de contabilidade gerencial.

Sobre as questões que trataram acerca do orçamento, em que os brasileiros tiveram uma média de 4,111 superior aos chineses, que tiveram uma média de 3,456 para a importância dada, os resultados mostram-se significativos, validando que os brasileiros dão mais importância ao orçamento nas suas empresas. Referente às questões que trataram sobre a avaliação de desempenho, em que também os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses para a importância dada, os resultados mostram-se significativos para a importância dada, validando que os brasileiros dão mais importância às ferramentas de avaliação de desempenho. Tratando das questões sobre informações para a tomada de decisões, em que os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses para a importância dada, os resultados mostram-se significativos, validando que os brasileiros dão mais importância às informações para a tomada de decisões nas suas organizações. Finalmente, na análise das questões abordadas sobre controle e avaliação financeira, em que novamente os brasileiros tiveram uma média superior aos chineses para a importância dada, os resultados mostram-se significativos para a importância dada, validando que os brasileiros dão mais importância às ferramentas de controle e avaliação financeira.

5. Conclusões e Discussão

O objetivo geral deste estudo visou identificar se a frequência de uso e a importância das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos chineses são similares ou diferentes das práticas usadas por empresários brasileiros, e a influência da cultura nacional para o grupo de empresários chineses, por meio de questões sobre as dimensões da cultura nacional.

Para se obter os resultados dos questionários aplicados, foram analisadas as questões demográficas, que demonstraram o perfil das empresas e dos participantes da pesquisa; questões sobre práticas de contabilidade gerencial, que trataram da importância dada e da frequência de uso; e as questões sobre cultura nacional.

Quanto ao perfil dos participantes, tivemos 68 respondentes nascidos na China e 63 respondentes nascidos no Brasil; a maior parte dos respondentes dos dois grupos foram do sexo masculino; os participantes chineses possuem uma média de idade de 36 anos, mais jovem que os participantes brasileiros; quanto à escolaridade, os nascidos no Brasil possuem maior grau de escolaridade; e, quanto ao cargo na empresa, a maior parte dos dois grupos são os próprios empresários.

Tratando do perfil das empresas, a distribuição geográfica delas foi, na sua maioria, dos Estados de Pernambuco e São Paulo; o número médio de empregados foi 11,84 para brasileiros e 7,5 para chineses; o tempo de fundação, 14,58 anos para as empresas de brasileiros e de 5,82 anos para empresas de chineses. Sobre a importação de mercadorias, os chineses apresentaram, em média, 75% dos participantes e os brasileiros aproximadamente 20% dos participantes.

Nas análises das questões sobre cultura nacional, foi verificada maior concordância dos brasileiros para as questões sobre distância do poder, aversão ao risco e em individualismo *versus* coletivismo, e para os chineses houve um alto grau de concordância para as questões sobre masculinidade *versus* feminilidade. Quanto ao nível de significância foi significativo para aversão ao risco e individualismo *versus* coletivismo, validando que existem diferenças entre os dois grupos para estas duas dimensões.

Quanto aos resultados das questões envolvendo a importância dada à contabilidade gerencial, os brasileiros demonstraram dar mais importância às ferramentas dos quatro grupos de ferramentas analisadas: orçamento, avaliação de desempenho, informações para a tomada de decisões e controle e avaliação financeira, com médias de nível de importância superiores às dos chineses, e o teste de hipóteses para a importância dada foi significativo também para os quatro grupos de questões analisadas.

Sobre as análises envolvendo a utilização das práticas de contabilidade gerencial, os brasileiros também demonstraram utilizar com maior frequência os quatro grupos de questões analisadas, e os testes das hipóteses foram significativos para três grupos: orçamento, informações para tomada de decisões e controle e avaliação financeira, e não foi estatisticamente significativo para o grupo de questões envolvendo avaliação de desempenho.

O fato de os brasileiros possuírem um alto índice de aversão ao risco é um elemento que desperta a necessidade de possuírem mais controles e dá mais importância às ferramentas da contabilidade gerencial, já os chineses possuem baixo índice de aversão ao risco, por isso se caracterizam por serem mais flexíveis, podendo esse ser um indicativo para não darem a mesma importância e frequência de uso que os brasileiros.

Este estudo teve como uma das limitações o fato de não conhecer com exatidão toda a população de empresas de pessoas nascidas na China e instaladas no Brasil. Ocorre que os empresários chineses estão cada vez mais ampliando seus negócios no Brasil. Foi observado que, no estágio inicial, essas pequenas e médias empresas não se formalizam e constituem Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) de forma imediata, fato que dificulta a validação da população. Essa questão, relacionada com a informalização, é provável que gere uma reflexão se os resultados da pesquisa podem ter sido influenciados por tal situação. Assim, isso poderá ser tratado em estudos futuros, os quais podem realizar uma investigação sobre os efeitos da informalidade das empresas criadas por migrantes e o relacionamento delas com uso e importância da contabilidade gerencial.

Outra limitação do estudo se dá em relação ao escopo do questionário, o instrumento de pesquisa não incluiu variáveis contingenciais tradicionalmente relacionadas com o uso da contabilidade gerencial, como, por exemplo: tipo de estratégia adotada e uma medida de ambiente competitivo. Portanto, não foi possível utilizar essas variáveis para controlar o efeito da origem do empresário (brasileiro e chinês) no uso e na importância da contabilidade gerencial. Assim, sugere-se que pesquisas futuras incluam tais medidas para fortalecerem suas análises.

Esta pesquisa teve uma abordagem quantitativa, comparando os grupos de empresários atuantes no Brasil. Como sugestão para pesquisas futuras, poderia ser incluso um terceiro grupo, que são os empresários chineses atuantes no seu país de origem, podendo ser comparados os três grupos de empresários e comparadas a influência da cultura nacional nas práticas de contabilidade gerencial para essas empresas.

Por fim, esta pesquisa contribuiu para elucidar como a cultura nacional de empresários imigrantes, no caso específico, pequenos empresários chineses, se relacionam com o uso e a importância atribuída a contabilidade gerencial. Identificou-se que os empresários chineses trabalhando em um ambiente nacional diferente mantêm seus traços culturais e, assim, sua cultura nacional original pode influenciar como a contabilidade gerencial é utilizada. Acreditamos que este tipo de pesquisa, em particular em pequenas empresas, se encontra em estágio inicial. Dessa forma, trabalhos futuros nessa temática possuem um grande potencial para contribuir com o debate sobre a relação da cultura nacional e a contabilidade gerencial.

Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), pp. 336-357. Doi: <https://doi.org/10.1108/00070700610661321>
- Armitage, H. M., Webb, A., & Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: A field study of Canadian and Australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), pp. 31-69. Doi: <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12089>
- Baskerville-Morley, R. F. (2005). A research note: The unfinished business of culture. *Accounting, Organizations and Society*, 30(4), pp. 389-391. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.08.002>
- Carmona, L. J. de M.; De Jesus Silva, T. B.; Gomes, G. (2018). Cultura organizacional, inovação e desempenho em escritórios de contabilidade brasileiros. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(3), pp. 121-145. Recuperado em 28 de maio de 2021 de: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3936> Doi: <https://doi.org/10.22561/cvr.v29i3.3936>
- Chan, A., & Cheung, H. Y. (2012). Cultural dimensions, ethical sensitivity, and corporate governance. *Journal of Business Ethics*, 110(1), pp. 45-59. Doi: <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1146-9>
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 163-205): Elsevier. Doi: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01006-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01006-6)
- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The accounting review*, 82(4), 907-937. doi:10.2308/accr.2007.82.4.907
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), pp. 1-15. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17, pp. 7-21. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000400002>

- Harrison, G. L. (1993). Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style - the influence of national culture and personality. *Accounting, Organizations and Society*, 18(4), pp. 319-339. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90019-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90019-3)
- Harrison, G. L., & Mckinnon, J. L. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: A review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5), pp. 483-506. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00048-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00048-2)
- Heinzmann, L. M.; Lavarda, C. E, F. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. *Revista de contabilidade e organizações*, 5(13), pp. 4-19, 2011. Doi: <https://doi.org/10.11606/rco.v5i13.34801>
- Hofstede, G. (2001). *Culture's Consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. (2nd ed.). Thousand Oaks: Sage. Doi: 10.1016/S0005-7967(02)00184-5
- Jansen, E. P, Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2009). National differences in incentive compensation practices: The differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1), pp. 58-84. Doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.05.002>
- Kanagaretnam, K., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2013). Influence of national culture on accounting conservatism and risk-taking in the banking industry. *The Accounting Review*, 89(3), pp. 1115-1149. Doi: <https://doi.org/10.2308/accr-50682>
- Klein, L., & de Almeida, L. B. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), pp. 90-119. Doi: 10.4270/RUC.2017320
- López, O. L., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), pp. 81-119. Doi:10.2308/jmar-50915
- Malmi, T., Bedford, D. S., Brühl, R., Dergård, J., Hoozée, S., Janschek, O., et al. (2020). Culture and management control interdependence: An analysis of control choices that complement the delegation of authority in Western cultural regions. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101116. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101116>
- Merchant, K. A., Chow, C. W., & Wu, A. (1995). Measurement, evaluation and reward of profit center managers: A cross-cultural field study. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7), pp. 619-638. Doi:[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00021-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00021-Z)
- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A., Lin, T. W., & Yu, Z. (2011). Performance Measurement and Incentive Compensation: An Empirical Analysis and Comparison of Chinese and Western Firms' Practices. *European Accounting Review*, 20(4), pp. 639-667. Doi:10.1080/09638180.2011.593293
- Nabar, S., & Thai, B. (2007). Earnings management, investor protection, and national culture. *Journal of International Accounting Research*, 6(2), pp. 35-54.
- O'Connor, N. G. (1995). The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), pp. 383-403. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)00034-S](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)00034-S)
- Radebaugh, L. H., Gray, S. J., & Black, E. L. (2006). *International accounting and multinational enterprises*. New York, NY: John Wiley & Sons.
- Salter, S. B., & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's [1988] theory. *Journal of international business studies*, 26(2), pp. 379-397. Doi: <https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8490179>

Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, Calif. ; London: Sage.

Tarifa, M. R.; De Almeida, L. B. (2018). Cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. *Revista Universo Contábil*, 14(1), pp. 93-114. Doi:10.4270/ruc.2018105

Yoo, B., Donthu, N., & Lenartowicz, T. (2011). Measuring Hofstede's five dimensions of cultural values at the individual level: Development and validation of CVSCALE. *Journal of International Consumer Marketing*, 23(3-4), pp. 193-210. Doi: 10.1080/08961530.2011.578059

Antecedentes e consequentes do processo de obtenção e renovação do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas)

Ian Blois Pinheiro

<https://orcid.org/0000-0001-9047-782X>

Marcia Juliana d'Angelo

<https://orcid.org/0000-0003-1436-5812>

Resumo

Objetivo: Identificar os antecedentes e consequentes do processo de obtenção e renovação do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas) a partir da teoria de Legitimação Organizacional.

Método: Pesquisa qualitativa-quantitativa com dados primários (questionário e entrevistas semiestruturadas com os profissionais envolvidos na certificação) e secundários (documentos disponibilizados nos *sites* dos ministérios) analisados por meio da *Templates Analysis* e da estatística descritiva.

Resultados: As evidências indicam cinco antecedentes (evidenciação contábil, capacitação e profissionalização das Organizações do Terceiro Setor (OTS) e dos contadores, auditoria externa, insegurança jurídica e outras situações) e quatro consequentes (imunidade tributária, credibilidade das OTS, captação de recursos e mudança cultural) da certificação Cebas. Também indicam as vulnerabilidades controláveis e não controláveis nos antecedentes a serem enfrentadas pelos atores sociais envolvidos com esse processo, que podem comprometer a legitimidade pragmática e moral dessa certificação. A imunidade tributária ainda é um dos principais consequentes desse processo. Algumas OTS não valorizam essa certificação para outros benefícios, como o aumento da credibilidade e, por conseguinte, aumento da captação de recursos, deixando de contribuir para o fortalecimento da legitimidade moral dessa certificação.

Contribuições: Para a contabilidade voltada à sustentabilidade, no que diz respeito à formulação de políticas públicas para apoiar o fortalecimento da gestão das OTS. O estudo alerta para a perda de oportunidades de aumentar a quantidade de doadores, nos níveis individual e organizacional, expondo a miopia dessa certificação e para ampliar a literatura sobre certificações ao propor um modelo conceitual para ser testado em futuras pesquisas quantitativas.

Palavras-chave: Certificação Cebas; Terceiro Setor; ITG 2002. Credibilidade. Captação de recursos.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 21/10/2020. Pedido de Revisão em 29/12/2020. Resubmetido em 1/2/2021. Segunda Rodada: Recebido em 19/3/21. Aceito em 29/4/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

O terceiro setor é caracterizado no sentido mais amplo pelo seu desejo de promover a mudança social e de agir onde o setor público e privado não conseguem alcançar (Barragato, 2019; Gidron, 2010; Khieng, 2014). No Brasil, há 820 mil organizações da sociedade civil (Ipea, 2018): religiosas (25%), de esportes (7%), de educação (5%), de cultura (3%), de assistência social (3%), de saúde (1%), associações patronais e outras (56%).

Nesse cenário, 11.868 OTS – 1,4% do total, que atuam nas áreas da saúde, educação e assistência social – possuem o Cebas, de acordo com o Fonif (2018). Trata-se de um certificado emitido pela União, concedido ‘às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, legitimadas como entidade beneficente de assistência social’ (Brasil, 1988). Dessa forma, essas instituições têm assegurado o direito às imunidades tributárias e prioridade na celebração de convênios com órgãos públicos, em todas as esferas, e com menos burocracia.

Essa certificação, aparentemente, ainda gira em torno de um fator determinante e um fator consequente para a sua obtenção – o atendimento aos requisitos da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (CFC, 2012) e a contrapartida das imunidades tributárias, respectivamente (Beuren & Tamanini, 2009; Lima & Pereira, 2004). Contudo, trata-se de um segmento que envolve diversos *stakeholders* (Costa & Pesci, 2016; Grizzle & Sloan, 2016; Williams & Taylor, 2013), muita competição por recursos (Gordon, Knock, & Neely, 2009; Krasteva & Yildirim, 2016), pressões por desempenho, maior responsabilização pelos resultados (*accountability*) (Boateng, Akamavi, & Nodoro, 2016; Grieco, Michelini, & Iasevoli, 2015), além da assimetria da informação entre as OTS e os doadores de recursos (Gordon et al., 2009; Ortmann & Svítková, 2007; Weisbrod & Dominguez, 1986).

Por isso, é relevante discutir, de forma mais holística, as relações envolvendo a certificação Cebas e, em particular, ampliar o debate dos seus determinantes e efeitos. Diante do exposto, o objetivo desta pesquisa é identificar os antecedentes e consequentes da obtenção e renovação do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social a partir da percepção dos profissionais envolvidos com esta certificação. Para tanto, esta discussão se ancorou na teoria de Legitimidade Organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Suchman, 1995). Trata-se de uma lente teórica que explica por que as organizações se assemelham em função da força da lei, da imitação, padrões de profissionalização tomados como certos (DiMaggio & Powell, 1983). Essa teoria também discute a percepção da adequação das atividades das organizações ao seu contexto cultural com base nas trocas diretas entre a organização e o seu público de interesse, nos julgamentos acerca dos benefícios das atividades organizacionais, na confiança, previsibilidade, estabilidade e coerência da organização (Suchman, 1995).

Na literatura nacional, os poucos estudos dessa temática são feitos com amostras restritas, circundadas a contextos específicos e com foco na gestão contábil, um dos principais antecedentes dessa certificação (Beuren & Tamanini, 2009; Fagundes, Silva, & Silva, 2014; Lima & Pereira, 2004; Ramos & Klann, 2019; Santos, Ohayon, & Pimenta, 2017). Não foram identificados estudos abarcando os consequentes dessa certificação. E, segundo Yörük (2016, p. 196), o ‘impacto de análises de especialistas ou classificações de terceiros nos serviços e produtos fornecidos por OTS é relativamente desconhecido’. Há poucos estudos na literatura internacional (Adena, Alizade, Bohner, Harke, & Mesters, 2019; Brown, Meer, & Williams, 2017; Gordon et al., 2009; Ortmann & Svítková, 2007; Svítková, 2013; Yörük, 2016) que investigam o efeito das classificações de terceiros nas doações de caridade.

Considerando que a certificação Cebas se trata de política pública de inclusão social de abrangência nacional, nas áreas da educação, saúde e assistência social, esta pesquisa contribui para a literatura da contabilidade para a sustentabilidade referente à formulação de políticas públicas, ao apresentar um modelo conceitual holístico baseado nos eventos antecedentes e nos efeitos desta certificação, a partir da percepção dos atores sociais envolvidos com este processo. Ao discutir essa certificação, de forma mais holística, ainda não considerada na literatura nacional, o estudo abre o debate para a necessidade de mitigar as vulnerabilidades dessa certificação para fortalecer a sua legitimidade pragmática e moral. Também contribui para os atores sociais, os praticantes envolvidos com a certificação Cebas, ao identificar algumas ações de diligências e capacitação, em particular, para os contadores.

2. Referencial Teórico

2.1 O Papel da Certificação nos Países Europeus, Africanos e nos Estados Unidos

Certificação é ‘um procedimento pelo qual um ator social independente emite uma garantia por escrito de que um produto, processo ou serviço atende a requisitos específicos’ (Auld, Gulbrandsen, & McDermott, 2008, p. 188). Tem sido aplicada para garantir padrões de gestão e de governança nas áreas sociais (Adena et al., 2019; Brown et al., 2017; Gordon et al., 2009; Svítková, 2013; Yörük, 2016) e ambientais (Atasoy, 2020; Cavero-Rubio & Amorós-Martínez, 2020; Mohan, 2020; Wen & Lee, 2020).

Na área ambiental, a certificação tem sido aplicada no manejo florestal responsável, como a certificação do *Forest Stewardship Council* (FSC) na zona rural da Tanzânia (África). As evidências mostraram que as famílias que vivem nas adjacências das plantações florestais privadas, certificadas pelo FSC, percebem melhorias nos serviços sociais e na infraestrutura fornecidos em comparação com as plantações estatais, não certificadas (Degnet, van der Werf, Ingram, & Wesseler, 2018).

Também tem sido aplicada na certificação de edifícios verdes, como a do programa do *Leadership in Energy and Environmental Design*, que classifica a eficiência energética e sustentabilidade dos edifícios. Atasoy (2020) mostrou que preços de energia mais altos incentivam as organizações a reverem suas posições de classificações no setor da construção nos Estados Unidos.

Nos hotéis espanhóis com a certificação ISO 14001 e *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS), Cavero-Rubio & Amorós-Martínez (2020) demonstraram que, durante a crise de 2008, os hotéis certificados obtiveram maiores benefícios do que aqueles sem a certificação. Ou seja, enfrentaram melhor a crise e mantiveram o desempenho financeiro, ao contrário dos não certificados, cujo desempenho financeiro piorou durante a crise.

Ssebunya, Morawetz, Schader, Stolze e Schmid (2019) mostraram que, em relação à certificação *Fairtrade*, de comércio justo, nos grupos de agricultores de café de longa data em Uganda (África), não houve aumento da renda líquida em função da certificação. Contudo, os rendimentos dos agricultores certificados são 20% maiores em relação aos não certificados. No que diz respeito aos novos produtores de café arábica, os rendimentos cresceram em função da certificação, enquanto nos produtores de longa data não há diferenças entre os que têm ou não o certificado.

Na área social, países europeus como Suíça, Noruega, Suécia, França, Alemanha e Holanda já possuem tradição com sistemas de certificação no terceiro setor, assim como os Estados Unidos (Gordon et al., 2009; Ortmann & Svítková, 2007). Dessa forma, nestes países, os sistemas de classificação (*ratings*) das OTS têm o papel mitigador da assimetria da informação entre os doadores de recursos e as instituições de caridade em relação à aplicação eficiente e eficaz dos recursos, à qualidade dos serviços prestados e ao fornecimento de informações financeiras (Gordon et al., 2009; Ortmann & Svítková, 2007; Weisbrod & Dominguez, 1986). Ou seja, as agências de classificação desempenham o papel de ‘fiel da balança’ entre esses atores sociais, por meio da análise de dados contábeis, como a saúde financeira, transparência e *accountability* (responsabilização pelos resultados) das organizações de caridade (Gordon et al., 2009).

Alguns estudos têm demonstrado os efeitos das classificações nas doações às OTS. Nos Estados Unidos, o estudo de (Brown et al., 2017), por meio de um experimento com doadores sobre dez OTS, revelou que a classificação feita por terceiros afeta a escolha da instituição a receber as doações, bem como o montante doado, pelo menos um pouco, e que as OTS locais não têm a preferência dos doadores.

Já Yörük (2016) mostrou que as avaliações da agência de classificação *Charity Navigator*, que sinalizam a qualidade das instituições beneficentes, têm um impacto menor nas doações. Contudo, as doações são maiores (cerca de 20%) para as instituições de caridade relativamente menores e desconhecidas, caso tenham altas classificações. A pesquisa foi feita com uma amostra de 5.400 organizações no período de 2007 a 2010. Ao contrário do estudo de Gordon et al. (2009) com a mesma agência, com uma amostra de 525 organizações, com dados do período de 2005 a 2006, que mostrou que, quanto melhor a classificação, maiores as contribuições dos doadores.

O experimento de Adena et al. (2019), conduzido em Berlim com estudantes universitários, apontou algumas evidências que também merecem reflexões. Primeiro, a certificação de OTS também influencia positivamente o nível de doação. Segundo, o montante doado pelos atuais doadores não aumenta em função do recebimento da informação de que a OTS tem uma certificação em comparação aos possíveis doadores. Terceiro, os custos com a certificação não influenciam as doações. Quarto, a certificação aumenta a confiança nas OTS, que, por sua vez, influencia as doações. Ou seja, para esses autores, a certificação fornecida por agências independentes pode contribuir positivamente para garantir padrões de gestão e de governança dessas OTS.

Para Ortmann & Svítková (2007) e Svítková (2013), trata-se de uma proposta plausível para países em transição, como os do Leste Europeu, que estão saindo de uma economia planejada para uma economia de mercado, cujas OTS enfrentam desconfiança dos doadores e, por conseguinte, recebem poucas doações. Por meio de um ensaio teórico, mostra os benefícios de uma agência certificadora, como a minimização dos impactos negativos da assimetria de informação, auxiliando os doadores na distinção entre as OTS bem e mal geridas. Outra contribuição seria a abertura de mais OTS com gestão profissionalizada e fortalecida, influenciando na redução das OTS com problemas de gestão e governança.

2.2 O Papel da Certificação no Brasil na Área Social

A certificação Cebas é uma ação que se constitui em uma política pública de abrangência nacional de acesso à assistência social, saúde e educação básica e superior, contribuindo para a inclusão social no Brasil. Segundo o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas da Controladoria-Geral da União (2019, p. 10):

A Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS) trata-se de política pública de abrangência nacional, na qual se concede certificação a pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social, desde que atendam aos requisitos da lei, com a finalidade de prestação de serviços assistenciais, em contrapartida ao reconhecimento à imunidade de contribuições para a seguridade social, instituída pelo § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Ou seja, as OTS têm tido um papel relevante na promoção da inclusão social, pois fazem parte de ecossistema de voluntariado, filantropia e associação (Gidron, 2010), preocupadas em oferecer valor social para a sociedade. A inclusão social faz parte dos objetivos de desenvolvimento sustentável da Agenda 2030 das Organizações das Nações Unidas (ONU), principalmente no tocante à educação de qualidade, saúde e bem-estar, redução das desigualdades, trabalho decente e crescimento econômico (ONU, 2015), atendendo à dimensão social da sustentabilidade.

Ao prestar serviços nas áreas de educação, saúde e assistência social, as OTS recebem incentivos públicos como imunidades e isenções fiscais. Porém, há uma diferença entre a imunidade e a isenção tributária. A imunidade está prevista na Constituição brasileira (Brasil, 1988), enquanto a isenção é concedida por meio de lei infraconstitucional. O crédito tributário existe, mas é excluído por um benefício legal. Dessa forma, na imunidade, não há fato gerador do tributo (Bomtempo & Valadão, 2017).

Conforme a Constituição brasileira, 'as entidades beneficentes de assistência social que obedecem às exigências estabelecidas em lei são isentas das contribuições para a seguridade social' (Brasil, 1988). Já a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) não considera a isenção tal como descrita no texto constitucional (STF, 1996). No entanto, foi levado ao STF a Ação Direta de Constitucionalidade n.º 2.028 (Brasil, 2000), questionando qual lei deveria ser observada para a garantia de tais direitos. Diante desse impasse, nesta pesquisa, são adotados os mesmos critérios dos ministérios certificadores.

Impasse à parte, obter e manter a certificação Cebas significa que as OTS podem continuar a usufruir das imunidades sobre o pagamento das contribuições destinadas à seguridade social, a saber: a cota patronal do INSS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de pagamento, além de poderem receber subvenções públicas e transferências governamentais (Brasil, 1988). Em 2017, as instituições filantrópicas obtiveram quase R\$12 bilhões de imunidade previdenciária, gerando R\$88 bilhões de contrapartida, R\$ 7,39 de retorno para cada R\$ 1,00 de imunidade recebido. O montante do benefício fiscal corresponde a 20% do total de imunidades e isenções previdenciárias (Fonif, 2018) concedidas a todos os setores da atividade econômica brasileira, conforme Tabela 1.

Tabela 1

Imunidades recebidas pelas OTS no Brasil

	Educação	Saúde	Assistência social	Total
Imunidade previdenciária	4,02	6,83	1,08	11,93
Contrapartida total	18,74	56,43	12,93	88,11
Retorno da contrapartida para cada R\$1,00	4,66	8,26	12,02	7,39

* R\$ bilhões

Em relação ao processo de certificação Cebas, vários requisitos devem ser atendidos pelas OTS: estar constituída regularmente como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, e ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social com finalidade de prestação de serviços nas áreas da educação, saúde e assistência social; obedecer ao princípio da universalidade; estar em funcionamento há, no mínimo, doze meses; apresentar as demonstrações contábeis e financeiras, conforme a ITG 2002 (CFC, 2012), dentre outros.

No tocante aos trâmites junto aos ministérios, a OTS protocola o pedido de concessão ou renovação no ministério na qual possui atividade preponderante, com toda a documentação necessária para o pedido, de acordo com a Lei n.º 12.101/2009 (Brasil, 2009). O Ministério da Cidadania certifica as entidades da área da assistência social, sendo o atendimento gratuito uma das principais exigências. O Ministério da Saúde atua na certificação das entidades que prestam serviços na área da saúde e que tenham um mínimo de 60% dos seus atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde (SUS). Já o Ministério da Educação (MEC) certifica instituições que concedem uma bolsa de estudo 100% gratuita para cada cinco alunos pagantes na educação básica e, na educação superior, para os alunos que atendam ao Programa Universidade para Todos (Prouni) (Brasil, 2009).

Após a recepção da documentação nos ministérios, o processo é analisado seguindo a ordem cronológica dos protocolos. O analista verifica o atendimento aos requisitos legais, como os relatórios de atividades e demonstrações contábeis. Na ausência de algum documento, a OTS poderá ser diligenciada para complementação. Em seguida, é emitido o parecer final. Se deferido, a OTS poderá usufruir da certificação no período de três a cinco anos, dependendo do seu faturamento. Se indeferido, a organização poderá protocolar recurso no prazo de 30 dias.

Poucos estudos brasileiros abarcam essa temática. Lima & Pereira (2004), por meio de uma pesquisa qualitativa, analisaram a apuração e evidenciação dos resultados de uma OTS de ensino superior com certificação Cebas e encontraram evidências de inadequação das práticas contábeis recomendadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Desta forma, propuseram um modelo de apuração e evidenciação dos resultados para apoiar a tomada de decisão, a gestão das instituições de ensino superior com Cebas. Beuren e Tamanini (2009) revelaram, em um estudo qualitativo com 14 instituições da Associação Catarinense das Fundações Educacionais (Acafe), que a maioria das instituições de ensino superior não conseguiu a renovação do Cebas devido à incapacidade de comprovar uma aplicação mínima de 20% em ações de beneficência. Fagundes, Silva e Silva (2014) abordaram o panorama normativo-contextual de diversas certificações e apontaram que as OTS se deparam com diversas variáveis e processos ao longo das certificações, em função das suas complexidades contextuais, dentre elas, as ineficiências, arbitrariedades, insegurança jurídica e corrupção, que provocam o distanciamento entre OTS e União. Trata-se de uma pesquisa qualitativa comparativa entre as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Utilidade Pública Federal (UPF), extinta em 2014, e Cebas, com base na análise de legislações. Santos, Ohayon e Pimenta (2017), ao examinaram o nível de evidenciação voluntária, via *website*, de informações financeiras e não financeiras das OTS cariocas, por meio de uma pesquisa quantitativa, constataram que 61 OTS que possuem o Cebas apresentam baixos níveis de evidenciação, evitando inclusive, a divulgação nos seus *websites*.

Ou seja, ao contrário dos estudos mostrados em outros países, no Brasil, a certificação das OTS nem é feita por agências independentes nem há uma classificação ordenada, por exemplo, variando de uma estrela a cinco estrelas, como a classificação *Charity Navigator*, nos Estados Unidos. No Brasil, está a cargo do Governo federal e classifica as OTS que têm direito às imunidades tributárias.

2.2 A legitimidade organizacional

A discussão sobre o papel da certificação no Brasil e em outros países revela que as organizações desejam que suas atividades sejam percebidas como desejáveis, adequadas e apropriadas dentro de qualquer contexto cultural' (Suchman, 1995, p. 586). Tal fenômeno diz respeito à busca pela legitimação de suas atuações, pois competem por recursos, clientes, poder político, legitimidade institucional e adequação social e econômica, segundo DiMaggio e Powell (1983), com base no estudo de Aldrich (1979).

Legitimidade organizacional, para Suchman (1995, p. 574), é 'uma percepção ou suposição generalizada (uma reação dos observadores a alguma organização, como a veem) cujas ações são desejáveis, adequadas ou apropriadas em algum sistema socialmente construído. Ou seja, reflete uma congruência entre os comportamentos da entidade legitimada e as normas, valores, crenças e definições presumivelmente compartilhadas entre algum grupo social'.

Para DiMaggio e Powell (1983), na legitimidade organizacional institucional há três mecanismos de mudança isomórfica. As forças coercitivas envolvem pressões e persuasões externas, formais e informais, de outros *stakeholders*, como a força da lei (Código Florestal, contratação de pessoas com deficiência, ações afirmativas nas universidades públicas). Há, pois, uma relação de dependência entre as organizações e as expectativas culturais da sociedade.

As forças miméticas são uma resposta à incerteza, pressionando as organizações a imitarem práticas adotadas por outras organizações, não necessariamente com eficácia comprovada (*Balanced ScoreCard*, Sistema Integrado de Gestão). Já as forças normativas são pressões para se alcançar padrões de profissionalização considerados eficazes pela comunidade profissional (certificações, normas contábeis), decorrentes das redes de relacionamento profissional originadas na educação formal (universidades) em consultorias de gestão empresarial e de treinamentos, nas associações e por meio da contratação de profissionais bem-sucedidos em outras organizações (DiMaggio & Powell, 1983).

Já Suchman (1995) entende que as organizações buscam a legitimidade visando à continuidade (estabilidade) dos seus negócios e a credibilidade (a percepção de que a organização é coerente, previsível e mais confiável) junto a uma audiência, por exemplo, dos *stakeholders*. As organizações também visam ao suporte ativo (uma intervenção prolongada da sua audiência) e passivo (condescendência da sua audiência, pois a organização deseja fazer negócios em paz, sem a intervenção da audiência). Assim, propõe três tipos de legitimidade organizacional consoantes com o seu conceito discutido acima – pragmática, moral e cognitiva.

O foco da *legitimidade pragmática* são os interesses do seu público de interesse mais imediato e as relações de trocas diretas (*legitimidade de troca*) entre a organização e esse público e as de interdependências políticas, econômicas ou sociais. Isto é, esse público se beneficia das respostas dadas a seus interesses (*legitimidade de influência*), ao contribuir para a formulação de políticas ou quando a organização adota práticas desse público de interesse. Esse público também pode estar disposto a conceder legitimidade àquelas organizações julgadas por serem aparentemente honestas, confiáveis e éticas (*legitimidade de disposição*). As estratégias para ganhar essa legitimidade envolvem conformidade com as demandas, resposta às necessidades de diversos atores sociais, construção de uma reputação forte, além de fazer publicidade. Para mantê-la, recomenda-se perceber as mudanças e prever os desafios, zelar pelas operações internas para evitar erros. Já para repará-la, a organização pode negar o problema para ganhar tempo ou criar mecanismos de vigilância, como ouvidoria, serviço de atendimento ao consumidor (Suchman, 1995).

A *legitimidade moral* decorre da avaliação normativa positiva pelo seu público de interesse. Diz respeito ao julgamento dos benefícios das atividades organizacionais para o bem-estar societal (*legitimidade de consequências*). Também pode ser decorrente da adoção de técnicas e procedimentos socialmente aceitos (*legitimidade processual*) ou da avaliação de que a organização tem estruturas socialmente construídas que lhes permite atuar adequadamente (*legitimidade estrutural*). Finalmente, pode se basear na personalidade carismática dos líderes organizacionais (*legitimidade pessoal*). As estratégias para ganhar essa legitimidade envolvem resultados concretos e meritórios ao se conformar aos ideais altruístas. Para mantê-la, recomenda-se monitorar a ética e proteger a propriedade. Já para repará-la, a organização pode lançar mão do pedido de desculpas e justificar o seu comportamento ou mesmo agir para se dissociar das más influências, por exemplo, contratando novos gestores (Suchman, 1995).

Já a *legitimidade cognitiva* decorre da ‘aceitação da organização como necessária ou inevitável com base em alguma consideração cultural dada como certa’. Assim, decorre a partir de modelos culturais que abrangem a plausibilidade, previsibilidade, inevitabilidade e permanência da organização, contribuindo para a clareza e compreensão dos seus negócios (Suchman, 1995, p. 582). As estratégias para ganhar essa legitimidade envolvem se conformar com os padrões estabelecidos, imitando-os, profissionalizando as operações e buscando certificações. Outra estratégia é padronizar novos modelos/padrões. Para mantê-la, recomenda-se monitorar as expectativas do público de interesse da organização. Para repará-la, explicar-se a esse público (Suchman, 1995).

Certificações como *Forest Stewardship Council (FSC)* legitimam os negócios no sistema florestal ao atestar cadeias de suprimentos, contribuindo para o fortalecimento da sustentabilidade e biodiversidade (Schepers, 2010). Contudo, tal legitimidade pode estar em risco, segundo o estudo de Niedziałkowski e Shkaruba (2018), na Polônia, em função de desacordos entre atores florestais e organizações não governamentais, demandando por uma intervenção do governo. Schepers (2010) já apontara os desafios para a legitimidade pragmática e moral dessa certificação: a existência de esquemas alternativos, a falta de acesso ao mercado, a plantação, o custo da certificação e a extração ilegal de madeira.

3. Metodologia

Para compreender de forma holística os antecedentes e consequentes da certificação Cebas, foi conduzida uma pesquisa qualitativa-quantitativa. A pesquisa qualitativa interpretativa permitiu compreender a percepção dos profissionais envolvidos com essa certificação para entender esse fenômeno organizacional (Merriam, 1998). A pesquisa quantitativa mostrou o nível de adesão aos requisitos da ITG 2002 (CFC, 2012).

A população abrange as OTS que possuem processo de certificação Cebas nos Ministérios da Educação, Saúde e Cidadania. Foram utilizados dados primários a partir da aplicação de questionário e entrevistas semiestruturadas e dados secundários de arquivos disponibilizados nos *sites* dos ministérios, como o Sistema de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social em Saúde, Educação e Assistência Social, cartilhas com explicações do processo disponíveis nos *sites* dos ministérios e legislações pertinentes ao tema.

3.1 Dados Quantitativos

Como não foi possível obter os dados junto aos ministérios certificadores, com base na Lei de Acesso à Informação, sob a alegação de informações protegidas por sigilo fiscal, foi criada uma base de dados a partir do número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e do endereço eletrônico constante dos registros públicos no *site* da Receita Federal das organizações certificadas. Dessa forma, foram catalogadas 542 OTS.

Foi desenvolvido um questionário com 39 perguntas elaboradas e adaptadas ao terceiro setor a partir dos estudos de Santos, Ponte e Mapurunga (2014) e Ramos e Klann (2019). As respostas são do tipo binárias (sim/não) e categóricas. Esse questionário foi disponibilizado no aplicativo *Google Forms* e distribuído por *e-mail* para as 542 OTS. Foram recebidas 39 respostas válidas, um retorno de 7%.

Desse total, 37% das OTS obtiveram a certificação Cebas, 16% tiveram o processo indeferido, 21% ainda estão em processo de análise e 26% disseram que, embora a certificação se aplique à instituição, nunca foi solicitado. Quanto à natureza jurídica, 86% são associações e 14% são entidades religiosas. Em relação à área de atuação, 64% estão na educação, 29% na assistência social e 7% na saúde. Quanto ao porte das OTS, 71% têm faturamento anual superior a R\$4,8 milhões, ou seja, grandes organizações (Brasil, 2009). Pelo critério de quantidade de empregados, 50% são de porte grande (mais de 100 empregados), 29% são médias (até 99 empregados) e 21% são pequenas organizações (até 19 empregados).

3.2 Dados Qualitativos

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com 17 profissionais de OTS e com um promotor de justiça que atua na fiscalização das OTS, abrangendo sete unidades da federação, conforme a Tabela 2. No total, os entrevistados atuam com 1.084 OTS, sendo que mais de 95% possuem a certificação Cebas. Quanto ao perfil dos entrevistados, 41% têm formação em contabilidade, 29%, jurídica, 17%, em serviço social e 13% possuem outras formações acadêmicas. Trata-se de 'painel de especialistas' de diversas áreas, com papéis e responsabilidades distintos, trabalhando em organizações de portes diferentes em várias regiões do país, cujo olhar para o fenômeno da certificação Cebas contribuiu para se obter e compreender as experiências e os significados a partir de uma perspectiva multiprofissional e mais holística desse fenômeno.

Já a análise de dados foi realizada utilizando-se a técnica de *Template Analysis* (Análise de Temas), de King (2004), que possibilita a criação de hierarquias de temas de forma ilimitada e ajustável. Nesta pesquisa, os temas são os significados e as experiências dos atores sociais envolvidos com o fenômeno da certificação Cebas. Essa técnica é aplicada em pesquisas exploratórias, quando se conhece muito pouco sobre o fenômeno estudado – caso desta pesquisa, ao considerar o ambiente brasileiro –, que objetiva uma discussão mais holística voltada aos antecedentes e consequentes dessa certificação. Esses temas são codificados (rótulos/categorias) que podem emergir dos dados e da literatura.

Tabela 2

Relação dos entrevistados

#	Estado	Idade	Sexo	Formação Acadêmica	Cargo	Qte de OTS representadas
#1	PA	47	Feminino	Contadora	Gerente Contábil	17
#2	CE	42	Masculino	Contador	Sócio Auditor	18
#3	DF	44	Feminino	Economista	Coord. Administrativa	1
#4	PA	35	Feminino	Serviço Social	Assistente Social	1
#5	MG	41	Feminino	Analista de Sistemas	Coordenadora de TI	4
#6	SP	48	Masculino	Advogado e Contador	Presidente	400
#7	PA	32	Masculino	Contador	Contador	1
#8	RS	74	Masculino	Contador	CEO	276
#9	DF	43	Feminino	Advogada	Advogada	50
#10	ES	35	Masculino	Assistente Social	Superintendente	1
#11	SP	49	Masculino	Contador e Engenheiro civil	Sócio-Diretor	120
#12	DF	57	Masculino	Bacharel em Direito	Procurador de Justiça	0
#13	SP	49	Masculino	Advogado	Sócio Titular	7
#14	DF	43	Masculino	Advogado	Sócio Titular	50
#15	PA	51	Feminino	Administradora	Coordenadora financeira	6
#16	PA	43	Masculino	Contador	Contador	15
#17	CE	44	Feminino	Assistente social	Sócia - Consultora	8
#18	ES	30	Feminino	Contador	Gerente	109

Assim, conforme mostrado na Figura 1, foram criados dois códigos de primeiro nível a partir dos objetivos da pesquisa: antecedentes da obtenção e renovação da certificação Cebas e efeitos da obtenção e renovação da certificação Cebas. Para o código antecedentes da obtenção e renovação da certificação Cebas, emergiram cinco códigos de segundo nível e 12 códigos de terceiro nível, a partir de 46 fragmentos das entrevistas. Para o código efeitos da obtenção e renovação da certificação Cebas, surgiram quatro códigos de segundo nível e oito códigos de terceiro nível, a partir de 23 fragmentos das entrevistas.

Códigos de 1º Nível	Códigos de 2º Nível	Códigos de 3º Nível	
1. Antecedentes da obtenção e renovação da certificação CEBAS	1.1 Evidenciação contábil	1.1.1 Dificuldade no levantamento das informações contábeis	
		1.1.2 Não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e de contabilidade	
		1.1.3 Divergência entre os relatórios e as atividades executadas	
	1.2 Capacitação e profissionalização dos envolvidos	1.2.1 Falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação CEBAS nas OTS	
		1.3 Relevância da auditoria externa (independente) nas OTS	
	1.3 Relevância da auditoria externa (independente) nas OTS	1.3.1 Papel da auditoria externa	
		1.3.2 Benefícios da auditoria externa	
		1.3.3 Critérios para a contratação de serviços de auditoria externa	
	1.4 Insegurança jurídica	1.4.1 Mudanças legais	
		1.5 Outras situações	1.5.1 Lentidão do processo
	1.5.2 Não recebimento do processo pelos ministérios		
	1.5.3 Inutilização das informações e documentos contábeis		
	1.5.4 Tomada de decisão indevida		
	2. Efeitos da obtenção e renovação da certificação CEBAS	2.1 Imunidade tributária	2.1.1 Benefícios tributários
			2.2.1 Tratamento diferenciado junto ao poder público
2.2 Maior credibilidade das OTS		2.2.2 Formação de parcerias público-privadas	
		2.2.3 Melhoria da Imagem da instituição	
		2.2.4 Segurança aos mantenedores são estrangeiros	
		2.3 Impactos na captação de recursos	2.3.1 Benefícios / influência do CEBAS
2.3.2 Pouca influência do CEBAS			
2.4 A mudança cultural		2.4.1 Mudança do papel do contador	

Figura 1. Resumo da análise de *Templates*

4. Análise de Dados

4.1 Antecedentes da Certificação Cebas

Evidenciação fiscal. No caso das OTS, diz respeito ao cumprimento das normas e exigências contábeis constantes na ITG 2002 (CFC, 2012). Nesta pesquisa, 39 OTS cumprem cerca de 81% dessas exigências, conforme mostrado na Tabela 3. Já os motivos para o não cumprimento da legislação são seis: dificuldade no levantamento das informações contábeis, registro incorreto das ações/atividades das OTS, divergência entre os relatórios e as atividades executadas, não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 (CFC, 2012) e requisitos básicos de contabilidade e não observância das normas do CFC.

A *dificuldade no levantamento das informações contábeis* envolve as questões contábeis, o cruzamento dos dados das instituições com os dados sociais e falhas nas elaborações das demonstrações contábeis, segundo o entrevistado #02. Também tem a ver com a formatação do processo por causa de dados contábeis, principalmente no cruzamento de informações da contabilidade com os dados do serviço social. O entrevistado #05 entende que se trata de processo muito complexo, principalmente em organizações com filiais que precisam enviar os dados para a matriz. Além disso, segundo o entrevistado #16, falta histórico contábil e os estatutos estão em desacordo com a legislação. Para o entrevistado #08, 'o mais difícil é a adequação do sistema contábil ao atendimento da legislação específica. Os demonstrativos contábeis têm o foco na legislação social e não fiscal'.

O *não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 (CFC, 2012) e da contabilidade*, que acarreta o registro incorreto das ações/atividades das OTS, como a escrituração contábil. Para os entrevistados #14 e #17, existe uma fragilidade considerável na escrituração contábil das instituições. A contabilidade de algumas instituições normalmente é feita por contadores que fazem o registro pelo regime de caixa. Outras não fazem a segregação da contabilidade por atividade. O entrevistado #14, por exemplo, já participou de eventos nos quais os representantes dos Ministérios da Educação e da Cidadania informaram que aproximadamente 60% dos indeferimentos dos certificados são motivados por erros de escrituração contábil.

Por um lado, muitas instituições cumprem todos os trâmites da Lei n.º 12.101/2009 (Brasil, 2009). Por outro, não observam as normas do Conselho Federal de Contabilidade, gerando fragilidades na Receita Federal do Brasil e nos ministérios. Ou seja, a entidade presta o serviço, mas por um problema contábil não consegue usufruir do benefício tributário (entrevistado #06). Segundo o entrevistado #11, 'um determinado custo do projeto não é identificado de maneira correta, vital para o projeto, e essa informação não é contemplada de maneira correta nas demonstrações'.

Também envolve a apuração dos resultados pelo regime de caixa, ausência de declarações como notas explicativas, falta de segregação das demonstrações contábeis (entrevistado #17). Há também o uso indevido de terminologias da área comercial, não usadas pelas instituições do terceiro setor, como "lucros" e "prejuízos", nas demonstrações contábeis, mostrando falta de conhecimento da norma específica.

Tabela 3

Análise descritiva

		n = 39	Média	DP
Balanco patrimonial	1. A entidade apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?		0,974	0,160
	2. A entidade registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do BP?		0,974	0,160
	3. A Instituição elabora o Balanço Patrimonial (BP)?		0,949	0,223
	4. A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?		0,949	0,223
	5. No BP, está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?		0,846	0,366
		Média	0,938	0,227
Demonstração do Resultado do Exercício	6. A organização utiliza o regime de competência para o registro dos fatos contábeis?		0,974	0,160
	7. A Instituição elabora a DRE?		0,923	0,270
	8. A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?		0,846	0,366
	9. As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?		0,846	0,366
	10. Os custos e despesas estão apresentados por programas/atividades?		0,821	0,389
	11. As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?		0,795	0,409
	12. O Registro das doações recebidas é feito em qual grupo de contas?		0,641	0,486
	13. Os Serviços voluntários são registrados?		0,513	0,506
		Média	0,795	0,369
Demais demonstrações contábeis	14. A instituição elabora a Demonstração de Fluxo de Caixa?		0,923	0,270
	15. A instituição elabora a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)?		0,872	0,339
	16. Qual o método de elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa?		0,359	0,486
		Média	0,718	0,365
Notas Explicativas	17. A Instituição elabora as Notas Explicativas?		0,949	0,223
	18. Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?		0,897	0,307
	19. Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?		0,872	0,339
	20. Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?		0,846	0,366
	21. São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?		0,846	0,366
	22. Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade?		0,821	0,389
	23. As renúncias fiscais relacionadas com a atividade são evidenciadas nas demonstrações contábeis como se fosse a obrigação devida?		0,769	0,427
	24. Nas Notas Explicativas, são divulgadas as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?		0,769	0,427
	25. Apresenta o resumo das políticas contábeis?		0,744	0,442
	26. No resumo das políticas contábeis, a entidade divulga as bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?		0,744	0,442
	27. É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?		0,744	0,442
	28. Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentadas?		0,718	0,456
	29. Demonstram as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?		0,718	0,456
	30. São apresentadas todas as gratuidades praticadas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas aos órgãos governamentais?		0,692	0,468
	31. Demonstram as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?		0,615	0,493
		Média	0,783	0,403
		Média geral	0,805	0,362

Notas: Pergunta 13: Por um valor simbólico ou valor real de mercado (1). Não fazemos registro de serviços voluntários (0); pergunta 12: Receitas operacionais (1); Receitas não operacionais (0); pergunta 16: Direto (1); indireto (0).

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos estudos de Santos, Ponte e Mapurunga (2014) e Ramos e Klann (2019).

A *divergência entre os relatórios e as atividades executadas* diz respeito à falta de organização das instituições, impactando a coleta das informações necessárias para a elaboração dos relatórios de atividades, segundo o entrevistado #09. Por exemplo, nas OTS de educação, os problemas envolvem a seleção irregular de alunos bolsistas (entrevistado #14). Nas OTS de saúde, há irregularidade com o Sistema Único de Saúde (SUS,) não atingindo o percentual necessário (entrevistados #09 e #14). Nas OTS de assistência social, o principal problema é a preponderância das atividades. (#14). As OTS têm dificuldade de relatarem o que fazem, ou seja, de comprovarem as atividades, bem como os resultados, refletindo nas prestações de contas, que não são claras o suficiente para que o órgão controlador possa verificar se a instituição cumpriu seus objetivos, de acordo com o entrevistado #12. Essas dificuldades geram divergências entre o balanço patrimonial e os dados do serviço social enviados aos ministérios, conforme relatado pelo entrevistado #04.

Capacitação e profissionalização das OTS e contadores. A falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação Cebas nas OTS é um dos motivos dos indeferimentos das instituições que possuem a certificação, para o entrevistado #08. Falta gestão contábil nas OTS. Por exemplo, muitas vezes, os hospitais possuem uma equipe médica de excelente qualidade e equipamentos de última geração, mas a equipe contábil não acompanha a realidade da instituição, ou seja, há um distanciamento entre os setores da contabilidade e do serviço social nas OTS, segundo o entrevistado #02. No mesmo sentido, o entrevistado #17 relata que a falta de capacitação da equipe técnica nas OTS atrapalha os relatórios contábeis. Por causa de erros de informações, as inconsistências das informações são muito grandes, verificados somente por ocasião do cruzamento de informações.

Foco restrito na gestão social e não na administrativa. Na essência, todas as OTS são de interesse público social, mas como o foco não está na gestão, os processos administrativos passam despercebidos. Por exemplo, muitos perdem os prazos de renovação das diretorias porque não estão atentos às questões formais, e sim à prática social (entrevistado #11). *Falta conhecimento e há pouca capacitação dos contadores*, que alegam desconhecimento da legislação do terceiro setor, acarretando a falta de demonstrações contábeis obrigatórias, como as notas explicativas. O entrevistado #13 relatou que, às vezes, o contador é muito bom para fazer contabilidade de comércio em geral, mas não conhece a norma ITG 2002 (CFC, 2012). Na maioria das vezes, não se observa as normas do Cebas; somente as normas contábeis gerais. Segundo o entrevistado #1, em um processo na Previdência Social, a entidade tinha atividades preponderantemente religiosas e não de assistência social. E quem deu assessoria não tinha conhecimento sobre a certificação Ceba, além de a prestação de contas ter sido feita de maneira intempestiva, ou seja, fora do prazo legal.

O entrevistado #17 resume essa percepção de falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação Cebas nas OTS: 'Existe pouco profissionalismo e muita afeição pela instituição.' Em relação **às respostas do questionário**, quanto ao responsável pela elaboração das demonstrações contábeis, 79% contratam serviços de contabilidade, 14% trabalham com contadores autônomos e 7% utilizam o contador da própria instituição, sendo que 85% dos profissionais contratados são especializados no terceiro setor. Ou seja, as OTS estão contratando, sim, profissionais que conhecem pouco o terceiro setor.

Auditoria externa (independente) nas OTS. O papel da auditoria não é nem de uma revisão de demonstrações contábeis nem de uma fiscalização. Trata-se, pois, de uma confirmação de integridade e conformidade (entrevistado #06), dando transparência ao processo (entrevistado #18) e proporcionando uma verificação preventiva para as instituições sociais das prestações de contas (entrevistado #02). As OTS, normalmente, só fazem auditoria independente para atenderem a uma obrigatoriedade legal. Para o entrevistado #14, existe uma cultura de muita resistência de contratação de auditoria quando não há essa obrigatoriedade.

Segundo o entrevistado #06, muitas vezes, para diminuir o custo do fluxo de caixa, as OTS têm procurado baratear os serviços de auditoria. Algumas instituições buscam empresas de auditoria que diminuam os testes e o tempo de prestação de serviços, comprometendo, por vezes, a execução desses serviços. As OTS que dividem o ciclo de auditoria em duas etapas têm um nível de conformidade muito melhor e maior. A auditoria externa tem como benefício o acompanhamento preventivo para as OTS, cruzando dados e assegurando o controle e a fidelidade dos demonstrativos. Para os entrevistados #03 e #16, a auditoria é o último nível de conferência da OTS, gerando melhorias na prestação de contas e nos processos internos.

Os critérios para a contratação de serviços de auditoria externa abrangem reputação e *expertise* no terceiro setor (entrevistado #15), referências de mercado, motivos orçamentários (entrevistado #03), pesquisa por meio de outras instituições e a consulta em órgãos reguladores (entrevistado #07). Para o entrevistado #12, as entidades pequenas não têm condições de contratar auditorias. Às vezes, não têm recursos nem para pagar o contador. O entrevistado #10 relatou que não tem auditoria por motivos orçamentários, mas que está no planejamento da organização. Já para os respondentes do questionário, 33% também alegam os mesmos motivos para a não contratação. Dentre a parcela que utiliza auditores independentes (67%), nenhuma recorre a grandes empresas internacionais de auditoria nem a serviços de organizações situadas na mesma cidade da instituição. Dentre as empresas contratadas, somente 58% atuam exclusivamente no terceiro setor. Além disso, 67% tendem a contratar a mesma empresa por mais de três anos, mostrando que, aparentemente, estas, de fato, estão agregando valor ao processo de certificação Cebas.

Insegurança jurídica. Há uma ação de inconstitucionalidade contra a n.º Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009), o que alteraria as obrigações na manutenção do Cebas. Para o entrevistado #10, 'há uma guerra dos certificados'. Ou seja, não deveria haver essa certificação porque outras legislações, como o Art. 14 do Código Tributário Nacional, já garante os mesmos benefícios. O entrevistado #14 relatou que, nos últimos 25 anos, houve quatro grandes mudanças legais, com intensas batalhas nos tribunais, inclusive nas cortes superiores, com questões de inconstitucionalidade da legislação.

Atualmente, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) n.º 2.028, protocolada em 13/7/1999, que discute a imunidade tributária das organizações filantrópicas. Essa ação abarca as contradições e dúvidas nos acordos, principalmente no que diz respeito ao Recurso Extraordinário 566622, segundo o qual "os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar". Ao longo do processo de tramitação da Adin citada, foi editada a Lei n.º 12.101/2009 (Brasil, 2009), legislação que revogou os artigos motivadores da inconstitucionalidade e manteve alguns dos condicionantes previstos nas legislações anteriores a respeito das condições para a obtenção da certificação, além de definir outros critérios que regulamentaram dispositivos pertinentes da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Outras situações envolvem: lentidão do procedimento de concessão da certificação Cebas, o não recebimento do processo pelos ministérios, a inutilização das informações pelas OTS e o descumprimento das exigências das portarias e dos critérios contábeis. Possuir mais de uma área de atuação atrasa o processo, pois tem que envolver mais de uma pasta ministerial e identificar a atividade preponderante de acordo com as suas despesas (entrevistado #02), sem contar que há exigência de outras atividades sociais para as OTS do setor educacional (entrevistado #03). O entrevistado #05 relatou que o sistema utilizado para a inserção dos dados das prestações de contas é engessado, gerando dificuldades no processo.

Processos internos dos ministérios com fragilidades operacionais têm atrapalhado os processos de certificação, segundo a entrevistada #05. Ele relatou indeferimento de uma das prestações de contas, devido à alegação de não recebimento dos documentos do processo pelo Ministério da Educação, embora tivesse o protocolo dos Correios comprovando o envio da documentação. Além disso, há também as decisões equivocadas das OTS. O entrevistado #08 afirmou que uma instituição, no final do exercício fiscal, inutilizou as informações e documentos contábeis depois de encerrar as atividades do ano, não permitindo a emissão do parecer da auditoria independente. Algumas OTS decidem seguir com o processo de certificação, mesmo sabendo que não atendem aos requerimentos da legislação (entrevistados #02 e #13). Ou seja, insistem no processo, provavelmente contando com os erros das equipes nos ministérios.

4.2 Os efeitos da Certificação Cebas

Imunidade tributária. A imunidade tributária é apontada por todos os entrevistados como o motivador preponderante para a obtenção e renovação da certificação Cebas. Eles utilizam termos como: economicidade (#06), imunidades tributárias (#06, #08, #11, #12), benefícios tributários (#04, #15, #17), renúncias fiscais (#05), manutenção da isenção e do ato declaratório (#09), isenção dos impostos (#10, #13, #18), prerrogativa tributária (#14) e garantia de benefícios da conta previdenciária patronal (#16).

De acordo com o entrevistado #16, a garantia de benefícios da cota previdenciária patronal é um peso muito grande para as instituições, que, normalmente, têm uma imensa folha de pagamento, para garantir os atendimentos sociais, os quais o Governo não conseguiria oferecer. O entrevistado #05 destacou que, com a imunidade tributária, ‘conseguimos garantir uma educação de qualidade para crianças carentes que não teriam acesso a esses serviços’.

O entrevistado #18 relatou que a imunidade da cota previdenciária patronal, que é quase 25% dos valores da folha de pagamento, além de outras isenções, como o PIS, é uma economia financeira. A certificação é muito boa para as instituições, para a aprovação de projetos, porque consegue fazer uma redução dos custos orçamentários. O entrevistado #06 relatou que a imunidade tributária ‘não é uma escolha do dirigente; se aquilo é o melhor para a entidade e se ele está administrando uma entidade de interesse público, ele tem a obrigação de “trilhar” o Cebas pela economicidade’.

Credibilidade das OTS. As organizações certificadas possuem um *tratamento diferenciado* junto ao poder público, por causa da conformidade com a ITG 2002 (CFC, 2012), que dá segurança ao administrador público, segundo o entrevistado #06: ‘Quem tem a certificação Cebas se destaca como uma entidade que tem melhores práticas de gestão’. A formação de parcerias junto ao poder público e as empresas privadas, de acordo com o entrevistado #02, facilita a parceria com o SUS e projetos com o Conselho Municipal da Criança e do Adolescente (CMDAC).

Outro benefício diz respeito à melhora da imagem das OTS para o entrevistado #08. Uma vez obtida a certificação Cebas, esta passa a ser um atestado de atendimento do aspecto social da entidade. Ou seja, a certificação atua como um fator social positivo. O entrevistado #04 relata que traz mais credibilidade para a instituição, porque demonstra para a sociedade que a instituição cumpre os requisitos da ITG 2002 (CFC, 2012), ou seja, indica que, de fato, as OTS prestam serviços de assistência social, saúde e educação com a ratificação do poder público (entrevistado #09).

Captação de recursos. Os impactos na captação de recursos mostram duas situações dicotômicas: *benefícios e influências positivas do Cebas e pouca influência desta certificação*. Atua como facilitador para captar recursos no Brasil e exterior (entrevistados #01, #06, #09, #13, #16). As organizações internacionais veem com bons olhos as instituições certificadas com o Cebas. Essas boas práticas são um diferencial na captação de recursos, tanto no Brasil quanto internacionalmente. A certificação, ao exigir plano de atendimento, transparência, modelos de relatórios com critérios de comparação e demonstrações contábeis com base nas IFRS, influencia na transparência, segundo o entrevistado #13, deixando os doadores internacionais mais confortáveis para doar recursos a essas OTS. Para o entrevistado #06, ‘a primeira grande captação é não gastar, por causa da imunidade’.

No ambiente internacional, o Cebas tem sido referência na de captação de recursos de fundos canadenses, da União Europeia e Reino Unido. Inúmeras entidades se habilitam, mas as entidades internacionais estão atentas a diferenciais e ao investidor social internacional, observando quem tem melhores condições de gestão e eficiência/eficácia (entrevistado #06). Nesse contexto, a entrevistada #01 relatou que o indeferimento da certificação da instituição na qual trabalha resultou em não recebimento de recursos oriundos do exterior e em aumento significativo dos custos em decorrência do pagamento dos tributos sobre a folha de pagamento.

Por outro lado, dependendo da instituição, o Cebas não traz vantagens competitivas, declarou o entrevistado #11, ao fazer a seguinte exposição: ‘Já tivemos instituições que deixaram a certificação propositalmente. Teve um caso em que uma instituição lutou muito pela isenção do ICMS, mas depois que consegui, não valeu a pena, devido a seus clientes não terem como aproveitar o crédito do imposto e, por isso, ela perdeu competitividade de mercado’.

Para alguns entrevistados, a certificação não tem influência na captação de recursos, porque as OTS possuem outras fontes de receitas. Segundo o entrevistado #15, a certificação Cebas não interfere na captação de recursos, porque a instituição é mantida por meio de anuidades escolares. Já para a entrevistada #03, isso ocorre porque a entidade possui convênios com instituições públicas e privadas que não exigem a certificação Cebas. O entrevistado #07, por sua vez, declarou que a instituição trabalha com atividades e projetos ambientais e tem um baixo custo com a folha de pagamento. Segundo o entrevistado #12, as instituições estão fazendo um exame do custo-benefício para manter e renovar a certificação Cebas. Muitas delas têm a informação que os benefícios da imunidade já não são tão representativos (entrevistado #12), ou optaram pela adequação da OTS como OSCIP (#18). Outras preferem maior liberdade para trabalhar (#11), estando livres das amarras dessa certificação, e reconhecem que outras legislações já garantem os benefícios dessa certificação (#10).

Mudança cultural. Além dos antecedentes e dos efeitos da certificação Cebas, a sua manutenção é um desafio cultural. Segundo o entrevistado #06, os gestores das OTS, muitas vezes, não dão a atenção necessária à relevância desta certificação, principalmente no que diz respeito aos seus efeitos. Esse entrevistado entende que a classe contábil é a grande fomentadora dessa mudança de cultura. Seu papel não se limita à prestação de serviços propriamente dita, ou seja, fazer somente o registro e a evidenciação adequada. Para o entrevistado #02, o papel do contador tem se transformado ao longo do tempo, com foco em um papel mais consultivo na manutenção dessa certificação, ficando muito próximo das OTS para orientá-las, não ficando restrito somente à evidenciação adequada (#06). Por exemplo, junto ao serviço social em uma análise de imposto de renda para a análise da renda *per capita* familiar (entrevistado #02).

A Figura 2 apresenta o resumo desta discussão.

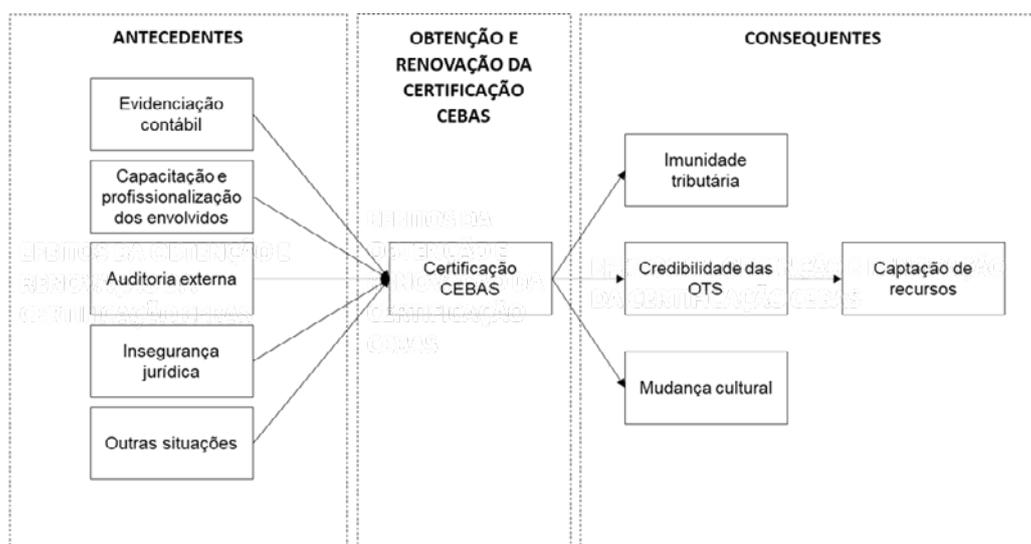


Figura 2. Antecedentes e consequentes da obtenção e renovação da certificação Cebas

5. Discussão dos Resultados

A certificação Cebas legitima principalmente as imunidades tributárias das OTS nas perspectivas pragmática e moral. Na perspectiva da legitimidade pragmática, diz respeito principalmente à legitimidade de troca, pois os interesses do seu público imediato, das OTS, são atendidos no tocante aos benefícios tributários, que, por sua vez, facultam a legitimidade moral a essa certificação, pois há uma avaliação normativa positiva por esse público. Decorre principalmente da adoção de técnicas e procedimentos socialmente aceitos (legitimidade processual), conforme a tipologia de Suchman (1995).

Contudo, essa legitimidade se depara com algumas vulnerabilidades controláveis e não controláveis nos antecedentes dessa certificação, que podem comprometer tanto a legitimidade pragmática quanto a moral. As controláveis referem-se à evidenciação fiscal, contratação de auditoria externa e capacitação dos atores sociais, colocando em jogo a legitimidade pragmática. No Brasil, a contabilidade aplicada ao terceiro setor segue as normas da ITG 2002 (CFC, 2012), que estabelece os procedimentos e critérios técnicos para os registros e demonstrações contábeis das OTS. Aplica-se também as Normas Brasileiras de Contabilidade para as microempresas e empresas de pequeno porte ou as normas completas nos aspectos não abordados pela ITG 2002 (CFC, 2012). Assim, as regras contábeis aplicadas às OTS apresentam algumas diferenças em comparação àquelas aplicadas às demais organizações.

De fato, Silva, Da Silva, Penido Drumond, & De Assis Valadares (2017) constataram que os erros encontrados nas demonstrações contábeis estão vinculados à utilização das regras contábeis gerais e não às específicas, conforme as exigências da ITG 2002 (CFC, 2012). Ramos e Klan (2019) mostraram um baixo índice de qualidade da informação contábil entre as OTS, independentemente da certificação Cebas. Por conseguinte, seus relatórios possuem baixa relevância para os *stakeholders*, em particular, para os entes fiscalizadores. Não são utilizados como instrumentos de prestação de contas para maior transparência na utilização e manutenção de suas imunidades tributárias e recursos financeiros.

Em outras palavras, a qualidade da informação fiscal é uma vulnerabilidade a ser mitigada pelos atores sociais desse processo, pois compromete a legitimidade pragmática da certificação Cebas, uma vez que algumas OTS têm tido dificuldades em atender à ITG 2002 (CFC, 2012), sendo este o principal motivo para o indeferimento, conforme os dados desta pesquisa. Assim, destaca-se a necessidade de investimentos na capacitação dos gestores das OTS e dos profissionais da contabilidade, não somente sobre todo o processo da certificação, mas também sobre as normas técnicas específicas do terceiro setor, como a ITG 2002 (CFC, 2012).

A legitimidade pragmática da certificação Cebas também pode estar comprometida, pela ausência da auditoria externa, principalmente no tocante aos custos desse serviço. Nesta pesquisa, as evidências também mostram a necessidade de reforçar o papel da auditoria externa, apesar das restrições orçamentárias das OTS, para assegurar maior confiabilidade ao processo de referida certificação e para atuar como fator de retroalimentação e aprendizagem de todos os atores sociais envolvidos neste processo. Harris, Tate, & Zimmerman (2019) mostraram a relevância desse serviço para assegurar e aumentar a credibilidade das OTS nos Estados Unidos. Reheul, Van Caneghem, Van den Bogaerd, & Verbruggen, 2017 constataram que auditores com experiência no setor de OTS têm menor probabilidade de divulgar erros nos relatórios de auditoria.

Em muitas instituições, a decisão de auditar as demonstrações contábeis é feita de maneira voluntária, por considerar as vantagens da realização da auditoria diante dos seus custos. Assim, os gestores podem utilizar a auditoria externa como um mecanismo de controle para diminuir os riscos. Contudo, a maioria das organizações de pequeno e médio porte não possuem disponibilidade financeira para a realização de auditorias independentes (Carrera & Trombetta, 2018). Uma pequena parte das organizações sem fins lucrativos não contrata auditorias, devido à dificuldade financeira (Burks, 2015). Segundo Garven, Beck e Parsons (2018), as OTS com auditoria têm uma melhora na qualidade nas prestações de contas. O fato de não terem finalidades lucrativas não as distancia de possíveis conflitos de agência. Também mostraram que auditores com contratos superiores a três anos podem ter sua independência comprometida, o que também pode afetar a qualidade das demonstrações.

As vulnerabilidades não controláveis envolvendo a insegurança jurídica e outras situações, principalmente no que se refere aos procedimentos e processos internos dos Ministérios da Saúde, Educação e Assistência Social também contribuem para enfraquecer a legitimidade pragmática e moral da certificação Cebas. A insegurança jurídica acerca das legislações da certificação está posta! Assim, cabe às OTS a implementação de procedimentos de conformidade e organização da gestão nos processos de certificação nas OTS, inclusive a revisão de todos os procedimentos e cruzamento das informações entre os setores. Fagundes, Silva e Silva (2014) já apontaram que insegurança jurídica, além das ineficiências, arbitrariedades e corrupção deixam as relações entre OTS e União mais distantes, em função das complexidades contextuais das certificações, incluindo a Cebas.

Em relação aos efeitos dessa certificação, a imunidade tributária ainda é um dos principais motivadores dos pedidos de concessão e renovação do Cebas, portanto, o efeito mais esperado, aquele que mais contribui para a legitimidade moral. Contudo, as evidências também mostram que algumas organizações não veem o valor dessa certificação para outros benefícios, como aumento da credibilidade e, por conseguinte, elevação da captação de recursos. Nos Estados Unidos e na Europa (Yörük, 2016; Gordon, Knock, & Neely, 2009; Ortmann & Svítková, 2007), as certificações melhoram o processo de captação de recursos. As OTS que têm o apoio de assessorias especializadas utilizam as certificações como critério de credibilidade, melhorando a captação de recursos, não ficando restritas às imunidades (Adena et al., 2019).

No Brasil, as OTS podem explorar mais a certificação Cebas não somente para benefícios tributários, mas também para a captação de recursos nacionais e internacionais. Essa prática é pouco utilizada no Brasil, principalmente nas OTS de pequeno porte e naquelas onde já se tem uma garantia de recursos, como as instituições de educação regular, que recebem mensalidades escolares. Esse fato demonstra a necessidade de mudança cultural dos gestores das OTS e dos contadores, para que possam utilizar a certificação para aumentar a credibilidade das organizações e a captação de recursos. Carroll & Stater (2009) mostraram que a diversidade de receitas em instituições sem fins lucrativos proporciona maior estabilidade financeira.

A utilização da certificação acarreta maiores controles administrativos nas OTS, garantindo-lhes maior credibilidade e transparência junto à sociedade. Mostra também a capacidade dos contadores na utilização das demonstrações contábeis nas tomadas de decisão. O gerenciamento de custos já é utilizado para a tomada de decisão na avaliação dos benefícios da certificação comparados aos custos da sua manutenção. Assim, insere-se a contabilidade no processo de tomada de decisões das OTS, como já indicavam os estudos Lima e Pereira (2004), de que a contabilidade pode apoiar essa tomada de decisão e a gestão das organizações.

Ao explorar a certificação Cebas para a captação de recursos nacionais e internacionais, as OTS contribuem para fortalecer a legitimidade moral e pragmática dessa certificação, pois um dos motivos para se buscar a legitimidade é a continuidade dos seus negócios e a credibilidade das OTS, de que são organizações coerentes e confiáveis, segundo a proposta de Suchman (1995). Nesse caso, a legitimidade moral é mais reforçada do que a pragmática, pois ampliam-se os benefícios para as OTS.

Finalmente, as evidências revelam que, aparentemente, essas OTS estão vivenciando um processo de mudança isomórfica institucional. Isomorfismo refere-se a um processo em resposta às forças restritivas da ambiência externa destas OTS, forçando-as a se tornarem similares aos seus pares/concorrentes (DiMaggio & Powell, 1983). Nesse caso, por meio do mecanismo do mimetismo. Ou seja, as OTS estão se ajustando a uma nova situação, se adaptando diante da incerteza simbólica, ao seguirem outras entidades tidas como modelo, por serem bem-sucedidas na obtenção e manutenção da certificação Cebas.

6. Considerações Finais

Este estudo contribui com um modelo conceitual holístico baseado nos eventos antecedentes da política pública associada ao Cebas e nos seus efeitos, ainda não discutido na literatura nacional, podendo ser testado em futuras pesquisas quantitativas. Também contribui ao aprofundar o entendimento das vulnerabilidades controláveis e não controláveis ao longo desse processo, bem como ao mostrar a pouca relevância e utilidade que essa certificação pode ter para a captação de recursos, uma vez que os gestores das OTS só almejam as imunidades tributárias.

O estudo alerta para a perda de oportunidades de aumentar a quantidade de doadores, nos níveis individual e organizacional, expondo a miopia dessa certificação. O estudo também destaca a necessidade de mitigar tais vulnerabilidade para fortalecer a legitimidade pragmática e moral dessa certificação e, por conseguinte, fortalecendo a gestão das OTS, pois além de utilizarem as imunidades tributárias em seus planejamentos tributários, podem ter uma gestão financeira pautada no aumento dos recursos por parte dos doadores nacionais e internacionais. Ou seja, trata-se de aplicar a contabilidade para a sustentabilidade à 'estratégia da empresa, avaliando riscos e oportunidades e fornecendo habilidades de medição, contabilidade e gerenciamento de desempenho para garantir que a sustentabilidade esteja incorporada às operações do dia a dia da empresa', segundo o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2021).

Assim, como contribuição teórica, este estudo pode ampliar a literatura sobre certificações, ao discutir os impactos das demonstrações contábeis na obtenção da certificação Cebas. A pesquisa pode contribuir ainda para os praticantes, tanto do setor público quanto do terceiro setor, ao identificar as principais diligências nos relatórios técnicos analisados pelo setor de julgamento dos processos de concessão e renovação da certificação. Ao fazer isso, pode contribuir para a criação de mecanismos de conformidades que poderão ajudar as OTS na prevenção e correção das prestações de contas futuras. Outra contribuição prática é a deflagração de ações de capacitação dos profissionais da contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Referências

- Adena, M., Alizade, J., Bohner, F., Harke, J., & Mesters, F. (2019). Quality certification for nonprofits, charitable giving, and donor's trust: Experimental evidence. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 159, pp. 75–100. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2019.01.007>
- AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. (2021). Sustainability Accounting. Acesso em janeiro 2021: Recuperado de: <https://www.aicpa.org/interestareas/businessindustryandgovernment/resources/sustainability/sustainability-accounting.html>
- Atasoy, A. T. (2020). Behavioral responses of green builders to discontinuous certification schemes. *Resource and Energy Economics*, 60, 101141. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.reseneeco.2019.101141>
- Auld, G., Gulbrandsen, L. H., & McDermott, C. L. (2008). Certification schemes and the impacts on forests and forestry. *Annual Review of Environment and Resources*, 33, pp. 187–211. Doi: <https://doi.org/10.1146/annurev.enviro.33.013007.103754>
- Barragato, C. A. (2019). The impact of accounting regulation on non-profit revenue recognition. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(2), pp. 190–206. Doi: <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2017-0041>
- Beuren, I. M., & Tamanini, D. (2009). Controle das ações sociais em instituições de ensino superior para renovação do certificado de entidade beneficente e assistência social. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 28(1), pp. 09–26. Doi: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v28i1.4719>
- Boateng, A., Akamavi, R. K., & Ndoro, G. (2016). Measuring performance of non-profit organisations: Evidence from large charities. *Business Ethics*, 25(1), pp. 59–74. Doi: <https://doi.org/10.1111/beer.12108>

- Bomtempo, E., & Valadão, M. A. P. (2017). Análise Juseconômica da Imunidade Tributária Musical: O Caso do E- Music no Brasil. *Economic Analysis of Law Review*, 7(2), pp: 679–713. Recuperado de: <https://bdtd.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7179>
- Brown, A. L., Meer, J., & Williams, J. F. (2017). Social distance and quality ratings in charity choice. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 66, pp. 9–15. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.socec.2016.04.006>
- Burks, J. J. (2015). Accounting errors in nonprofit organizations. *Accounting Horizons*, 29(2), pp. 341–361. Doi: <https://doi.org/10.2308/acch-51017>
- Carrera, N., & Trombetta, M. (2018, January 1). A pequena vira grande! O papel das “pequenas” auditorias no estudo do mercado de auditoria. *Revista Contabilidade e Finanças*, 29, pp. 9–15. Doi: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201890230>
- Carroll, D. A., & Stater, K. J. (2009). Revenue diversification in nonprofit organizations: Does it lead to financial stability? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(4), pp. 947–966. Doi: <https://doi.org/10.1093/jopart/mun025>
- Cavero-Rubio, J. A., & Amorós-Martínez, A. (2020). Environmental certification and Spanish hotels' performance in the 2008 financial crisis. *Journal of Sustainable Tourism*, 28(5), pp. 771–796. Doi: <https://doi.org/10.1080/09669582.2019.1705316>
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2012). Resolução n. 1.409, de 21 de setembro de 2012. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\).&Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1).&Codigo=2015/ITG2002(R1)). Acesso em Junho 2019.
- Costa, E., & Pesci, C. (2016). Social impact measurement: why do stakeholders matter? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(1), pp. 99–124. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2014-0092>
- Degnet, M. B., van der Werf, E., Ingram, V., & Wesseler, J. (2018). Forest plantations' investments in social services and local infrastructure: an analysis of private, FSC certified and state-owned, non-certified plantations in rural Tanzania. *Land Use Policy*, 79(July), pp. 68–83. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2018.07.041>
- DiMaggio, P., & Powell, W. (2000). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In J. A. C. Baum & F. Dobbin (Eds.), *Economics Meets Sociology in Strategic Management* pp. 143–166. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17011-1](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17011-1)
- Fagundes, L. R., Silva, V. A. A., & Silva, C. E. G. (2014). Certificações públicas concedidas às organizações da sociedade civil no Brasil. Entre dimensões normativas e complexidades contextuais. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 19(64), pp. 41–57. Doi: <https://doi.org/10.12660/cgpc.v19n64.8930>
- Fonif. Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. (2018). Pesquisa: A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil. Recuperado de: <http://www.asav.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Pesquisa-Setor-filantr%C3%B3pico-2018-FONIF.pdf>
- Garven, S. A., Beck, A. W., & Parsons, L. M. (2018). Are audit-related factors associated with financial reporting quality in nonprofit organizations? *Auditing*, 37(1), pp. 49–68. Doi: <https://doi.org/10.2308/ajpt-51819>
- Gidron, B. (2010). Promoting civil society in Third Sector organizations through participatory management patterns. *European Management Journal*, 28(6), pp. 403–412. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.emj.2010.06.005>
- Gordon, T. P., Knock, C. L., & Neely, D. G. (2009). The role of rating agencies in the market for charitable contributions: An empirical test. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(6), pp. 469–484. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.08.001>

- Grieco, C., Michelini, L., & Iasevoli, G. (2015). Measuring Value Creation in Social Enterprises: A Cluster Analysis of Social Impact Assessment Models. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 44(6), pp. 1173–1193. Doi: <https://doi.org/10.1177/0899764014555986>
- Grizzle, C., & Sloan, M. F. (2016). Assessing changing accountability structures created by emerging equity markets in the nonprofit sector Markets in the Nonprofit Sector. *Public Administration Quarterly*, 40(2), pp. 387–408. Recuperado em 28 de maio de 2021 de: <https://www.jstor.org/stable/24772936>
- Harris, E. E., Tate, S. L., & Zimmerman, A. B. (2019). Does Hiring a Local Industry Specialist Auditor Matter to Nonprofit Organizations? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 48(3), pp. 633–664. Doi: <https://doi.org/10.1177/0899764018784752>
- Khieng, S. (2014). Funding Mobilization Strategies of Nongovernmental Organizations in Cambodia. *Voluntas*, 25(6), pp. 1441–1464. Doi: <https://doi.org/10.1007/s11266-013-9400-7>
- Krasteva, S., & Yildirim, H. (2016). Information, competition, and the quality of charities. *Journal of Public Economics*, 144, pp. 64–77. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.10.008>
- Lima, E. M., & Pereira, C. A. (2004). Apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(36), pp. 35–49. Doi: <https://doi.org/10.1590/s1519-70772004000300007>
- Merriam, S. (1998). *Qualitative Research and Case Study Applications in Education. Revised and Expanded from "Case Study Research in Education."*. Recuperado de <http://www.eric.ed.gov/ERICWebPortal/recordDetail?accno=ED415771>
- Mohan, S. (2020). Risk aversion and certification: Evidence from the Nepali tea fields. *World Development*, pp. 129. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2020.104903>
- Niedziakowski, K., & Shkaruba, A. (2018). Governance and legitimacy of the Forest Stewardship Council certification in the national contexts—A comparative study of Belarus and Poland. *Forest Policy and Economics*, 97, pp. 180–188. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.forpol.2018.10.005>
- ONU. Organização das Nações Unidas. (2015). Sobre o nosso trabalho para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil. Recuperado em janeiro 2021 de: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>
- Ortmann, A., & Svítková, K. (2007). Certification as a Viable Quality Assurance Mechanism in Transition Economies: Evidence, Theory, and Open Questions. *Prague Economic Papers*, 16(2), pp. 99–114. Doi: <https://doi.org/10.18267/j.pep.300>
- Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Organizações & Sociedade*, 26(88), pp. 9–27. Doi: <https://doi.org/10.1590/1984-9260881>
- Reheul, A. M., Van Caneghem, T., Van den Bogaerd, M., & Verbruggen, S. (2017). Auditor gender, experience and reporting in nonprofit organizations. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), pp. 550–577. Doi: <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2016-1296>
- Santos, C. M. V. dos, Ohayon, P., & Pimenta, M. M. (2017). Disclosure via website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocaS. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), pp. 073–090. Doi: <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100105>
- Schepers, D. H. (2010). Challenges to legitimacy at the Forest Stewardship Council. *Journal of Business Ethics*, 92(2), pp. 279–290. Doi: [10.1007/s10551-009-0154-5](https://doi.org/10.1007/s10551-009-0154-5)charity
- Silva, C. M., Da Silva, J. R., Penido Drumond, F. M., & De Assis Valadares, J. P. (2017). Entidades Do Terceiro Setor: estudo de casos múltiplos da adoção da itg 2002 em prestações de contas de fundações mineiras de direito privado. *SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, 21(1), pp. 9–20. Doi: <https://doi.org/10.17648/sinergia-2236-7608-v21n1-5324>

- Svítková, K. (2013). Certification and its impact on quality of charities. *Prague Economic Papers*, 22(4), pp. 542–557. Doi: <https://doi.org/10.18267/j.pep.467>
- Weisbrod, B. A., & Dominguez, N. D. (1986). Demand for collective goods in private nonprofit markets: Can fundraising expenditures help overcome free-rider behavior? *Journal of Public Economics*, 30(1), pp. 83–96. Doi: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(86\)90078-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(86)90078-2)
- Wen, H., & Lee, C. C. (2020). Impact of environmental labeling certification on firm performance: Empirical evidence from China. *Journal of Cleaner Production*, 255, 120201. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120201>
- Williams, A. P., & Taylor, J. A. (2013). Resolving Accountability Ambiguity in Nonprofit Organizations. *Voluntas*, 24(3), pp. 559–580. Doi: <https://doi.org/10.1007/s11266-012-9266-0>
- Yörük, B. K. (2016). Charity Ratings. *Journal of Economics and Management Strategy*, 25(1), pp. 195–219. Doi: <https://doi.org/10.1111/jems.12139>

Reflexões sobre a prática da pesquisa crítica em contabilidade no Brasil: uma nota autobiográfica

Paulo Frederico Homero Junior

<https://orcid.org/0000-0002-5219-5175>

Resumo

Objetivo: O objetivo deste artigo é apresentar reflexões sobre a prática da pesquisa crítica em contabilidade no Brasil, a partir de uma narrativa autobiográfica sobre os processos que levaram à constituição de meu *habitus* como pesquisador crítico.

Método: Tendo por base teórica os conceitos de *habitus* e campo científico, desenvolvo uma narrativa autobiográfica sobre minha trajetória acadêmica, durante a qual tenho buscado desenvolver uma agenda de pesquisas críticas em contabilidade no Brasil.

Resultados: Argumento que a rejeição epistemológica ao objetivismo e o comprometimento axiológico com alguma noção de justiça social são características definidoras da pesquisa crítica. Além disso, aponto mecanismos de vigilância que, em minha percepção, contribuem para a manutenção da hegemonia do *mainstream* na pesquisa contábil brasileira: um acordo tácito pelo qual abordagens interpretativas e críticas limitam-se a temas periféricos no campo; um discurso que associa o emprego de métodos quantitativos a competência e de métodos qualitativos a incompetência dos(as) pesquisadores(as); e a possibilidade de conversão de capital simbólico, acumulado na forma de prestígio no campo acadêmico, em capital econômico obtido por meio de atividades de consultoria. Também discuto algumas fragilidades que identifico na incipiente comunidade de pesquisadores(as) crítico(as) brasileira, tais como a falta de disposição para confrontar o *mainstream*, a baixa receptividade à crítica de si mesma e a falta de contato prévio com os referenciais teóricos comumente empregados na pesquisa crítica.

Contribuições: Além de discutir os pressupostos que caracterizam a pesquisa crítica em contabilidade, o artigo contribui para a compreensão do funcionamento da comunidade de pesquisadores(as) críticos(as) em contabilidade no Brasil e aponta desafios que essa comunidade enfrenta para estabelecer sua relevância no campo acadêmico brasileiro. Metodologicamente, o artigo contribui para o avanço do emprego de autobiografias na pesquisa contábil brasileira.

Palavras-chave: Autobiografia. Pesquisa contábil. Pesquisa crítica. Trajetória acadêmica.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 5/1/2021. Pedido de Revisão em 3/4/2021. Resubmetido em 16/5/2021. Aceito em 18/5/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Embora ainda incipientes na pesquisa contábil brasileira, nos últimos anos o emprego de abordagens críticas e interpretativas vem ganhando maior espaço em eventos e periódicos, e uma comunidade de pesquisadores(as) adeptos(as) dessas abordagens começa a se consolidar. Desde o início de minha trajetória no campo acadêmico da contabilidade, no começo da década de 2010, tenho buscado desenvolver uma agenda de pesquisas críticas. Neste artigo, apresento um relato autobiográfico a fim de refletir sobre os processos que levaram à constituição do meu *habitus* como pesquisador crítico e discuto os pressupostos da pesquisa crítica, contribuindo para a compreensão do funcionamento da comunidade de pesquisadores(as) críticos(as) em contabilidade no Brasil e apontando desafios que essa comunidade enfrenta para estabelecer sua relevância no campo acadêmico brasileiro.

Andrew, Cooper, e Gendron (2021) afirmam que a adoção de uma abordagem de pesquisa crítica permite que os(as) pesquisadores(as) contestem as premissas da prática contábil, envolvam-se diretamente com questões de igualdade, justiça e democracia e explorem os impactos das práticas contábeis sobre pessoas, organizações e instituições. Além disso, os autores sustentam que a pesquisa crítica em contabilidade também contribui para o enriquecimento da disciplina por meio das conexões significativas que os(as) pesquisadores(as) críticos(as) frequentemente estabelecem entre as universidades e a comunidade externa, bem como pelo auxílio que suas perspectivas teóricas diversas proveem ao desenvolvimento de uma aprendizagem profunda por partes dos(as) estudantes, instigando-os(as) a refletir, criticar e desafiar ideias estabelecidas.

Narrativas autobiográficas, por sua vez, oferecem um meio importante para compreender e interpretar a construção de identidades (Haynes, 2006), possibilitam acesso facilitado a fontes de dados primárias, têm estilo mais atrativo do que a escrita acadêmica tradicional e são veículos que encorajam a autorreflexão tanto de pesquisadores(as) quanto de leitores(as) (Malsch & Tessier, 2015). A maior parte do período abrangido por esta narrativa remonta à época em que fui estudante de pós-graduação. Dentre diversas possibilidades, as experiências de pós-graduandos(as) em contabilidade já se mostraram relevantes como objeto de estudo para compreender a condução dos processos de pesquisa e de construção de teoria (Chua, 1986b), a influência de diferentes contextos institucionais sobre a natureza e o conteúdo da teorização contábil (Panozzo, 1997), a construção de identidades individuais e de uma comunidade epistêmica de pesquisa crítica (Kaidonis, 2009), a reprodução da hierarquia social do campo acadêmico (Fogarty, 2011), a presença feminina no campo acadêmico da contabilidade no Brasil (Casa Nova, 2012) e a construção das identidades docentes de mulheres (Nganga, 2019).

Na sequência do artigo, apresento, na seção 2, os conceitos de *habitus* e de campo científico, tais quais formulados por Pierre Bourdieu, que servirão de base teórica às reflexões apresentadas nas seções posteriores. Na seção 3, relato o início de minha trajetória no campo acadêmico e como se deram meus primeiros contatos com a pesquisa crítica em contabilidade. Na seção 4, discuto os pressupostos da pesquisa crítica e elenco os principais desafios que identifico para a consolidação da pesquisa crítica em contabilidade no Brasil. Na seção 5, reflito sobre minha atuação como pesquisador crítico, e a seção 6 é dedicada a minhas considerações finais.

2. *Habitus* e Campo Científico

Os conceitos de campo e *habitus* fazem parte do referencial teórico desenvolvido pelo sociólogo francês Pierre Bourdieu a fim de investigar as práticas sociais. Um campo, na visão de Bourdieu,

pode ser descrito como uma rede, ou uma configuração, de relações objetivas entre posições. Essas posições são definidas objetivamente, em sua existência e nas determinações que impõem sobre seus ocupantes, agentes ou instituições, pela sua situação (*situs*) presente e potencial na estrutura da distribuição de espécies de poder (ou capital) cuja posse comanda acesso aos ganhos específicos em disputa no campo, bem como por sua relação objetiva com outras posições (dominação, subordinação, homologia, etc.) (Bourdieu & Wacquant, 1992, p. 97, tradução nossa).

O conceito de *habitus*, por sua vez, descreve os diferentes sistemas de disposições que um(a) agente adquire pela internalização das condições econômicas e sociais que sua posição em um campo lhe impõem e que durante sua trajetória nesse campo encontram oportunidades mais ou menos favoráveis para se atualizarem (Bourdieu & Wacquant, 1992). Sendo um produto da história, o *habitus*

assegura a presença ativa das experiências passadas que, depositadas em cada organismo sob a forma de esquemas de percepção, de pensamento e de ação, tendem, mais seguramente do que todas as regras formais e todas as normas explícitas, a garantir a conformidade das práticas e sua constância através do tempo (BOURDIEU, 1980, p. 91, tradução nossa).

Assim, o *habitus* é um modo de teorizar as ações sociais como produtos de um senso prático que é socialmente constituído. Opondo-se a noções de agência racional, esse senso prático “não é tanto um estado da mente mas um estado do corpo, um estado de ser (Thompson, 1991, p. 13, tradução nossa). Portanto, ele provê uma explicação sobre como a estrutura, da qual o *habitus* é um produto, governa as práticas por meio da imposição de limites e restrições a comportamentos considerados razoáveis e de bom senso. Nesse sentido, ao utilizar o termo *habitus*, em vez de **hábito**, Bourdieu busca enfatizar seu caráter generativo, e não meramente reprodutivo. O *habitus* é, segundo o autor,

um produto dos condicionamentos que tende a reproduzir a lógica objectiva dos condicionamentos mas fazendo-a sofrer uma transformação; é uma espécie de máquina transformadora que faz com que “reproduzamos” as condições sociais de nossa própria produção, mas de uma maneira relativamente imprevisível, de uma maneira tal que não podemos passar simples e mecanicamente do conhecimento das condições de produção ao conhecimento dos produtos (Bourdieu, 2003, p. 140).

O *habitus* inculcado no(a) agente pelas condições objetivas da posição que ele(a) ocupa em determinado campo gera aspirações e práticas objetivamente compatíveis com essas condições, excluindo as práticas mais improváveis – seja totalmente sem exame, tornando-as impensáveis; ou seja, ao custo de uma dupla negação que os(as) inclina a fazerem da necessidade uma virtude, recusando o que lhes é recusado e amando o inevitável (Bourdieu, 1977).

Ao analisar o campo acadêmico francês do final dos anos 1960, Bourdieu (1984) aponta a prevalência de uma oposição entre dois tipos de capital: o poder universitário, baseado no acúmulo de posições hierárquicas na burocracia universitária; e o prestígio científico, originário dos investimentos bem-sucedidos em atividades de pesquisa. Quanto ao campo científico, por sua vez, Bourdieu (1984) identifica dois componentes do capital que nele se disputa: a **autoridade científica estrita**, que se baseia no reconhecimento dos pares pela competência no encontro de soluções tidas como legítimas a problemas também considerados legítimos no campo em questão, e a **autoridade social em matéria de ciência**, que é parcialmente independente da autoridade científica estrita, sendo delegada por alguma instituição.

Nas disputas pela legitimidade científica, agentes em posição dominante no campo tendem a adotar estratégias de conservação que visam perpetuar a ordem científica estabelecida, buscando controlar as instituições de ensino que, por meio da inculcação de sistemas generativos de percepção, apreciação e ação, reproduzem o *habitus* científico corrente, assim orientando a escolha de objetos de investigação, a solução de problemas científicos e a avaliação dessas soluções (Bourdieu, 1976). Tais processos de socialização são uma condição de admissão ao campo científico, que

como o ingresso em um jogo, pressupõe uma *metamorfose* do ingressante, ou melhor ainda, uma espécie de *metanoia* marcada em particular por um agrupamento de crenças e de modos de pensamento e linguagem, que é o correlato de uma aderência tácita às apostas e regras do jogo (Bourdieu, 1991, p. 8, tradução nossa).

Uma vez admitidos no campo científico, ingressantes que almejem posições de domínio podem adotar **estratégias de sucessão**, que visam assegurar os ganhos prometidos a quem segue o ideal estabelecido de excelência científica, tomando parte no ciclo de troca de reconhecimento pelo qual a autoridade científica é transmitida entre gerações; ou podem adotar **estratégias de subversão**, que permitem iniciar a acumulação de autoridade científica sem conceder uma contraparte aos agentes que ocupam posições dominantes no campo, negando-lhes reconhecimento. Estratégias de subversão demandam um maior investimento em preparo científico, apresentando um maior risco de insucesso e privando quem as adota do acesso, no curto prazo, aos ganhos disponíveis no campo científico. Por isso, tendem a ser adotadas por indivíduos com maior disposição subversiva também em relação à ordem social vigente (Bourdieu, 1976).

Todavia, a distinção entre estratégias de conservação e de subversão tende a diminuir conforme cresça a autonomia do campo científico, já que a aquisição do preparo necessário para promover rupturas passa a depender de um engajamento com o próprio campo. A capacidade de ruptura acaba se tornando, ela própria, uma fonte de prestígio, e a busca pela verdade passa a prevalecer sobre a afirmação da verdade dos interesses de cada indivíduo. Bourdieu (1976) sustenta ainda que as ciências sociais enfrentam obstáculos maiores para sua autonomização, pois têm por objetivo a representação legítima do mundo social, que também é objeto de disputa no âmbito político. Assim, em vez de campos científicos, as ciências sociais são propensas a se tornarem campos produtores de discursos eruditos, caracterizando-se por uma estratégia de falsa ruptura que se vale de jargão erudito para reafirmar o senso comum.

3. Meu Encontro com a Pesquisa Crítica em Contabilidade

Minha trajetória na área contábil começou por acaso. Após concluir o Ensino Médio, decidi ingressar em um curso técnico e, entre as opções disponíveis na escola mais próxima de minha residência, acabei optando pelo curso de contabilidade. Desde os primeiros momentos, sempre tive facilidade com a disciplina, apesar de considerá-la um tanto trabalhosa, e já àquela época eu percebia na contabilidade uma importante ferramenta para melhor compreender o funcionamento do sistema capitalista. Anos mais tarde, ao ler Bryer (2006), Chiapello (2007) e Oguri (2005), dentre outros, pude constatar que havia fundamentos para aquelas minhas impressões iniciais.

Após concluir o curso técnico, ingressei na graduação em Ciências Contábeis e, embora ao longo do curso eu tenha mantido meu interesse pela contabilidade, incomodava-me o caráter marcadamente instrumental de seu ensino: havia muita ênfase no *como* fazer, mas pouco se discutiam os porquês. Ao contrário das disciplinas de administração e de economia, nas quais estudávamos Taylor, Fayol, Weber, Marx, Keynes, Friedman, etc., em contabilidade nossas referências eram a Lei n.º 6.404/1976, a Lei n.º 4.320/1964, o Regulamento do Imposto de Renda, as instruções da CVM, as resoluções do CFC. Porém, por meio de Hendriksen e Van Breda (2007) descobri que, embora não os discutíssemos, havia fundamentos teóricos para as técnicas contábeis que aprendíamos. Para me aprofundar no estudo desses fundamentos, passei a alimentar o desejo de seguir uma carreira acadêmica – desejo que cresceu durante minha breve passagem por uma firma de auditoria após o final da graduação, onde eu me sentia envolvido em uma constante encenação entre clientes, patrões, chefes e colegas, sem liberdade para expressar abertamente meus pontos de vista.

O início do mestrado foi um período bastante gratificante. A mudança para outro estado, a adaptação ao ritmo alucinante de leituras, as aulas ministradas por “figurões” da área, tudo isso contribuía para uma sensação de deslumbramento que me acompanhou durante um bom tempo. Ainda assim, não demorou para eu constatar que, embora houvesse uma maior profundidade, não havia diversidade de pensamento no programa que eu frequentava. E, para aumentar minha frustração, comecei a perceber que o caráter instrumental do ensino contábil, algo que sempre me incomodou, fazia-se também presente mediante os resquícios daquilo que eu passei a chamar de “*iobismo*”. Conforme relata Martins (2012),

Desde o começo do programa de pós-graduação até 1988, não existiam periódicos científicos no Brasil específicos para contabilidade, sendo os textos contábeis publicados em periódicos genéricos [...]. Dentre esses, a publicação mais importante desse período (segundo mencionado inclusive por diversos entrevistados), em que muitos autores publicavam, especialmente na área de contabilidade financeira, era o Boletim IOB, totalmente voltado a profissionais. [...]

Não havia a preocupação de se ter uma publicação científica, era publicado aquilo que era considerado importante para a profissão em um dado momento e que tivesse impacto na vida profissional. (p. 198).

Como consequência do *habitus* forjado pelo *iobismo*, eu percebia que não havia espaço no programa para questionamentos às alegações de conhecimento da profissão contábil. Pelo contrário, prevalecia um intuito de “promover a contabilidade”, que se traduzia na constante reafirmação dos discursos oriundos do campo profissional, especialmente dos normatizadores. Comecei meu mestrado em 2011, logo após a convergência *de jure* às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) no Brasil ter sido concluída, e minha expectativa ao ingressar no curso era de encontrar um espaço propício à reflexão sobre esse processo, à discussão de seus prós e contras. Todavia, deparei-me com um contexto no qual muitas vezes me senti participando de um culto das “Testemunhas do Iasb”, tamanho era o dogmatismo com que as IFRS eram promovidas.

Mais tarde, ao tomar contato com o referencial bourdieusiano, concluí que o principal problema do programa que eu frequentava – e que, devido a seu papel central na constituição do campo acadêmico da contabilidade no Brasil, afeta esse campo como um todo – é a falta de autonomia em relação ao campo profissional. Os agentes em posição de maior destaque levam uma “vida dupla”, conciliando suas carreiras acadêmicas com a atuação profissional como consultores, pareceristas, membros de diretorias, de conselhos de administração, de conselhos fiscais, de comitês de auditoria, normatizadores, reguladores, etc. Com isso, esses agentes possuem um *habitus* de “vendedores de contabilidade” que se reflete em sua produção acadêmica, fazendo do campo acadêmico da contabilidade no Brasil um campo produtor de discursos eruditos, tal qual definido por Bourdieu (1976).

Embora à época do mestrado eu ainda não houvesse elaborado essa interpretação teórica, meu senso prático me levou a procurar manter discrição, sem alardear muito o que eu estava fazendo quando decidi investigar, em minha dissertação, uma questão que despertava minha curiosidade desde meus contatos iniciais com a contabilidade: poderia ela ser útil não apenas ao capital, mas também aos trabalhadores? E foi a partir da identificação de referências sobre esse tema na *Accounting, Organizations and Society* (AOS) e na *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) que iniciei meus contatos com a pesquisa crítica em contabilidade. Lembro-me de Burchell et al. (1980) e de Ogden e Bougen (1985) como as primeiras referências que “explodiram minha mente”, mostrando-me que a contabilidade poderia ser interpretada como uma possível causa de problemas, e não apenas como solução. Young (2006), que analisa a construção histórica da figura do usuário das demonstrações financeiras como uma maneira de justificar a normatização contábil e, com isso, questiona frontalmente uma das principais alegações de conhecimento da profissão, serve até hoje como o parâmetro que utilizo para definir o que pretendo fazer como pesquisador.

Curiosamente, quando comecei a expor as ideias com as quais eu vinha tendo contato, a censura com que me deparei partia mais de colegas do que de professores. Enquanto muitos(as) colegas alertavam-me que aquilo tudo era “muito radical” e que eu “nunca conseguiria publicar algo do tipo”, por parte de professores eu jamais encontrei qualquer tipo de restrição ao que eu estava fazendo durante o mestrado – a impressão que eu tinha era de que eles não compreendiam muito bem o que eu propunha, mas que também não se incomodavam com aquilo. Com base apenas em minhas memórias, é difícil especular sobre os motivos das atitudes de meus(minhas) colegas, mas minha principal conjectura é de que os indícios de que eu adotaria estratégias de ruptura eram percebidos como uma ameaça por eles(as), também ingressantes no campo acadêmico e que, por adotarem estratégias de sucessão, mostravam-se ciosos(as) da preservação da ordem estabelecida. Já por parte dos professores, que ocupavam posições de domínio no campo, talvez eu fosse visto meramente como um indivíduo exótico.

Contudo, ao final do mestrado, e principalmente no início do doutorado, notei uma mudança no *zeitgeist* do programa – ou talvez eu apenas tenha tomado maior consciência das disputas simbólicas que ali se desenrolavam. Minha interpretação é de que historicamente havia uma divisão de tarefas entre professores(as) “de mercado” e “acadêmicos(as)”: os(as) primeiros(as) haviam construído a reputação do departamento, e dedicavam a maior parte de seu tempo a capitalizar essa reputação por meio de sua atuação no campo profissional, enquanto os(as) segundos(as) tocavam o dia a dia da universidade, sendo eventualmente recompensados por essa tarefa por meio de bolsas e de incentivos financeiros oferecidos pela fundação de apoio ao departamento. Em determinado momento, os(as) “acadêmicos(as)” parecem ter se rebelado e assumido as rédeas do programa, buscando dar-lhe uma maior orientação para a pesquisa e, com isso, houve um período de maior abertura à diversidade temática e epistemológica. Para os(as) professores(as) “de mercado”, porém, ao dar espaço para temáticas e abordagens negligenciadas pelo *mainstream* da pesquisa contábil essa rebelião pôs em risco a “fábrica de reputação” que o programa representava, levando-os(as) a rearticular suas forças e reassumirem o controle sobre ele.

Cabe ressaltar que fui tão somente uma testemunha distante desse processo e, por isso, não convém tomar minha interpretação em alta conta – ela serve apenas para contextualizar o que vivenciei como estudante de pós-graduação. Tive a sorte de me encontrar com a pesquisa crítica durante um período de maior pluralidade e pude inclusive cursar disciplinas de teoria crítica e interpretativa em contabilidade e de análise do discurso, oferecidas no programa por professores visitantes. Hoje em dia, porém, eu acredito que seja ainda mais difícil enveredar por esse caminho, já que o *mainstream* parece exercer uma vigilância mais estreita, ainda que não necessariamente explícita, como evidenciam os relatos de outros(as) pesquisadores(as) (cf. Ganz et al., 2019; Lima & Casa Nova, 2020). Paradoxalmente, essa maior dificuldade talvez seja um sintoma do crescimento das abordagens interpretativas e críticas, que podem já estar sendo percebidas como uma ameaça pelos(as) agentes em posição de domínio no campo.

3.1 Mecanismos de vigilância do *mainstream*

Para Bourdieu (1976), um campo científico é estruturado pela competição por autoridade científica – espécie de capital simbólico obtida por meio do reconhecimento pelos pares. Como esses pares também competem pelo mesmo capital simbólico, tal autoridade só é reconhecida mediante escrutínio apurado, fazendo com que a busca pela verdade prevaleça sobre a afirmação da verdade dos interesses de cada indivíduo. Desse modo, a vigilância epistemológica tem um papel-chave na constituição de um campo científico, diferenciando-o de outros campos de produção simbólica.

No meu entender, porém, a baixa autonomia do campo científico na contabilidade brasileira em relação ao campo profissional faz com que a vigilância exercida pelo *mainstream* se dê por mecanismos outros que não a vigilância epistemológica. Ela se concretiza mediante uma espécie de acordo tácito pelo qual abordagens interpretativas e críticas limitam-se a temas periféricos no campo, tais como educação e pesquisa, gênero e raça, história, eventualmente contabilidade socioambiental, ou quaisquer outros tópicos que “não sejam contabilidade”. Por outro lado, colocar em questão as alegações de conhecimento da profissão contábil – e, por conseguinte, a agenda comercial da profissão, com a qual muitos(as) acadêmicos(as) mantêm vínculos estreitos – ainda é algo visto como uma heresia grave demais. Assim, críticas às IFRS, às *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), ao Relato Integrado, ao *Balanced Scorecard* (BSC), ao modelo Gestão Econômica (Gecon), ao Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou a qualquer outra tecnologia contábil são praticamente interditas.

Reconheço que identificar determinados temas como periféricos pode reforçar a definição estreita que o *mainstream* promove sobre “o que é contabilidade”, e que ampliar o escopo da disciplina, dando voz a questões e a grupos tradicionalmente marginalizados, por si só é um importante objetivo a ser perseguido pela pesquisa crítica. Todavia, ao apontar a condição periférica desses temas não pretendo fazer um juízo de valor sobre a importância deles, mas, sim, uma alegação de verdade sobre a estrutura do campo científico na contabilidade brasileira, que pode ser empiricamente corroborada pela baixa proporção de tais temas nas publicações da área. Entretanto, mesmo nesses temas usualmente abordados pela incipiente literatura interpretativa e crítica sobre contabilidade no Brasil, parece-me prevalecer um certo cuidado para não confrontar diretamente a profissão contábil. Via de regra, a contabilidade aparece apenas como pano de fundo para investigações sobre educação, gênero, raça, história, etc., e poderia ser facilmente substituída por qualquer outra disciplina correlata. Em síntese, a impressão que tenho é de que essa literatura ainda carrega o espírito de promoção da contabilidade que caracteriza o *iobismo*, carecendo de uma disposição subversiva em relação ao campo profissional.

Outra maneira pela qual o *mainstream* se protege de críticas é por meio do discurso da competência: já ouvi de mais de um interlocutor que as críticas dos(as) “acadêmicos(as)” a professores(as) “de mercado” decorrem da incompetência daqueles(as), que não teriam capacidade de também irem para o mercado – como se todos(as) acadêmicos(as) almejassem transformar a universidade em mero balcão de negócios, colocando seus conhecimentos a serviço das corporações. Além disso, o domínio de métodos quantitativos é retratado como algo que requer habilidades complexas, ao passo que a escolha por métodos qualitativos evidenciaria inabilidade e/ou indolência – certa vez, para criticar a prevalência de métodos qualitativos, recordo-me de ouvir um professor comentar que o problema da área de contabilidade gerencial era só ter “pesquisa de menininha”.

Porém, parece-me que o mais efetivo meio pelo qual o *mainstream* mantém sua hegemonia no campo acadêmico da contabilidade no Brasil é por meio da possibilidade de conversão de capital simbólico em capital econômico, oferecida pelos(as) professores(as) “de mercado”. Pelo menos no programa de pós-graduação que frequentei, acredito que cada vez mais os(as) discentes o veem como um programa de *trainees*, no qual ingressam buscando seguir os passos desses(as) professores(as) para também se tornarem consultores(as), pareceristas, diretores(as), conselheiros(as) de administração, conselheiros(as) fiscais, normatizadores(as), reguladores(as) etc. Ademais, percebo que, devido a uma certa vulgarização da pós-graduação *lato sensu*, os cursos de mestrado em contabilidade têm sido cada vez mais procurados por servidores(as) públicos(as), executivos(as) de médio escalão, gerentes e sócios(as) de firmas de auditoria, todos(as) em busca de credenciais educacionais que os diferenciem profissionalmente, mas sem necessariamente terem a intenção de seguir uma carreira acadêmica. Por outro lado, a expansão da oferta de cursos de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade na última década parece ter suprido a demanda reprimida por parte de docentes de Instituições de Ensino Superior (IES) públicas, fazendo diminuir a média de idade – e a bagagem – dos(as) doutorandos(as). Pelo conjunto desses fatores, percebo que a maioria dos(as) discentes de pós-graduação não está disposta a questionar, mas, sim, a reafirmar as alegações de conhecimento da profissão contábil. E a minoria que foge a esse padrão ainda precisa lidar com a censura explícita em congressos, consórcios e bancas de qualificação, nos quais o desencorajamento a abordagens críticas não é raro.

Para driblar a vigilância do *mainstream* quando ingressei no doutorado, abri mão de pesquisar sobre regulação contábil, meu principal tema de interesse, e apresentei um projeto na área de educação, que eu percebia ser mais aberta a abordagens de pesquisa alternativas. Entretanto, após me envolver em diversos conflitos durante o curso, à certa altura eu percebi que um a mais não faria diferença. Assim, enquanto colegas usavam camisetas estampadas com “I love IFRS”, eu resolvi que escreveria uma tese crítica sobre o processo de adoção das IFRS no Brasil. Depois de muitos percalços, tive a felicidade de encontrar um orientador que bancou meu projeto e me deu a liberdade necessária para escrever minha tese com a independência de pensamento que a condução de uma pesquisa crítica requer. De todo modo, a “contrarrevolução” que testemunhei ao longo do doutorado, somada a questões de ordem pessoal que enfrentei à época, geraram uma sensação de despertencimento em relação ao campo acadêmico da contabilidade no Brasil, que carrego até hoje. As melhores experiências que tive nesse período foram em disciplinas cursadas em outros programas oferecidos pela universidade, o que contribuiu para ampliar um desinteresse na literatura contábil brasileira que só faz crescer a cada nova programação de congresso e cada nova edição de periódico trazendo mais *n* artigos sobre o impacto de qualquer coisa no preço das ações das companhias abertas listadas na B3, excluídas as do setor financeiro. Olhando em retrospecto, considero um equívoco ter permanecido no mesmo programa, que durante o mestrado já me havia dado tudo de bom que tinha a dar. No doutorado, eu passei a maior parte do tempo querendo não estar lá e só não desisti no meio do caminho porque a bolsa da Capes era minha única fonte de renda.

4. Afinal, o que é Pesquisa “Crítica”?

Segundo Parker e Thomas (2011), “no último meio século, praticamente toda disciplina dentro das ciências sociais no ‘mundo anglófono’ desenvolveu uma ala crítica que afirma que o centro da disciplina é conservador e que mudanças radicais no cânon são necessárias” (p. 420, tradução nossa). Logo, convém perceber que a pesquisa crítica surge a partir de disputas simbólicas no campo acadêmico, e que a autoatribuição da denominação “crítica” é, por si só, uma ferramenta empregada nessas disputas, trazendo implicitamente consigo a alegação de que o centro ou *mainstream* produz pesquisas “acríticas” – algo que talvez seja incoerente com o próprio conceito de “pesquisa”.

Além disso, a usual definição da pesquisa crítica como contraponto ao *mainstream* pode sugerir uma enganosa noção de unidade: definindo-a pelo que ela não é, corre-se o risco de se mascarar a diversidade de abordagens que a pesquisa crítica comporta, as quais não raramente acabam sendo contraditórias entre si. Segundo Morales e Sponem (2017), “a contabilidade crítica é um terreno contestado, marcado mais por divisões e discordâncias do que por consenso e harmonia” (p. 150, tradução nossa). Assim, as polêmicas entre as diferentes tradições teóricas abrangidas pela pesquisa crítica podem ser tão ou mais acirradas do que em relação ao *mainstream*, conforme evidenciam, na pesquisa contábil internacional, as críticas marxistas ao pós-modernismo (cf. Arnold, 1998; Cooper, 1997) e o debate entre marxistas e foucaultianos(as) que atingiu, em determinado momento, considerável grau de animosidade (cf. ARMSTRONG, 1994; GREY, 1994; HOSKIN, 1994; NEIMARK, 1990, 1994).

Então, o que distingue a pesquisa crítica em relação a outras abordagens de pesquisa? Muitos(as) autores(as) já se propuseram a árdua tarefa de definir o que é pesquisa crítica, e o(a) leitor(a) certamente terá grande proveito ao consultar Burrell e Morgan (1979), Chua (1986a), Crotty (1998), Fournier e Grey (2000), Prasad (2005), Gendron (2018), dentre outros(as). Na construção de minha identidade como pesquisador até o momento, entendo como um dos elementos característicos da pesquisa crítica a rejeição epistemológica ao objetivismo, ou seja, à suposição tipicamente positivista de que a mente pode obter um acesso direto, pela percepção, à realidade tal qual ela é (Japiassú & Marcondes, 2001). Em vez disso, a pesquisa crítica assenta-se no construtivismo, isto é, a premissa de que no processo de conhecimento o objeto não é um “dado” imediatamente percebido pela experiência empírica, mas, sim, um constructo oriundo da relação dialética entre o sujeito cognoscente e o objeto conhecido (Japiassú & Marcondes, 2001).

Contudo, considero que a dimensão epistemológica não é suficiente para caracterizar a pesquisa crítica, já que o interpretativismo também compartilha de premissas construtivistas. Porém, a pesquisa crítica se diferencia do interpretativismo na dimensão axiológica, pois rejeita a neutralidade como valor norteador do fazer científico em prol do comprometimento com alguma noção de justiça social, buscando promover mudanças que a incrementem. Nos termos de Prasad (2005),

as tradições críticas são simultaneamente comprometidas tanto com a crítica e com a mudança. Uma sem a outra não é considerada muito significativa. Assim, as tradições críticas rompem bastante definitivamente com as posições de distanciamento científico e semineutralidade adotadas por muitos outros posicionamentos intelectuais. (p. 109, tradução nossa).

Ainda assim, por partilharem de bases epistemológicas semelhantes, distinguir entre o interpretativismo e a pesquisa crítica pode ser difícil em termos práticos, e os limites entre ambas abordagens frequentemente se confundem (Gendron, 2018). Portanto, embora eu confesse um certo desconforto ante a possibilidade de ser associado à postura fundamentalmente contemplativa da pesquisa interpretativa, considero que a reunião de estudos críticos e interpretativos sob um único “guarda-chuva” possui méritos de ordem pragmática, sobretudo em razão da incipiência de ambas as abordagens na pesquisa contábil brasileira.

Por outro lado, a frequente descrição de ambas as abordagens como “estudos qualitativos” parece bastante problemática. Primeiro, porque pode sugerir um entendimento de que a pesquisa crítica implica necessariamente no emprego de métodos qualitativos, e embora eu concorde que as premissas epistemológicas da pesquisa crítica os favoreçam, os métodos quantitativos também podem contribuir de maneira relevante para a pesquisa crítica, conforme discutido por Everett et al. (2015) e evidenciado por trabalhos como os de Shaoul (1997, 2005). Segundo, porque pode sugerir um entendimento de que pesquisas qualitativas necessariamente sejam interpretativas ou críticas, ignorando aquilo que Prasad (2005) descreve como *positivismo qualitativo*, ou seja, o emprego de métodos não quantitativos de coleta de dados, tais como entrevistas e observações, sob premissas positivistas convencionais a respeito da natureza da realidade social e da produção de conhecimento. Nesse sentido, Crotty (1998) afirma que

é possível que um trabalho quantitativo seja oferecido de forma não positivista. Por outro lado, há muito espaço para a pesquisa qualitativa ser entendida positivisticamente ou situada em um cenário generalizadamente positivista e, portanto, até mesmo para autodeclarados(as) pesquisadores(as) qualitativos(as) serem bastante positivistas em orientação e propósito. Quando os(as) investigadores(as) falam, como frequentemente fazem, em explorar significados por meio de métodos qualitativos e depois “confirmar” ou “validar” suas descobertas por meio de um estudo quantitativo, eles(as) estão privilegiando os últimos de uma maneira completamente positivista. O que transforma seu estudo em um trabalho positivista não é o uso de métodos quantitativos, mas a atribuição de objetividade, validade e generalizabilidade a descobertas quantitativas. (p. 41, tradução nossa).

Fournier e Grey (2000) observam que o *mainstream* raramente defende e argumenta em prol do positivismo, simplesmente assumindo-o sem quaisquer reflexões epistemológicas e ontológicas explícitas, restringindo as discussões sobre metodologia a questões de métodos e de técnicas estatísticas. Por isso, mesmo ciente de que determinados(as) autores(as) empregam a expressão “pesquisa qualitativa” para se referir a pesquisas interpretativas e críticas (e.g., Denzin & Lincoln, 2011; Prasad, 2005), considero que essa elisão de significados promove uma compreensão superficial, típica do *mainstream*, utilizando tão somente os métodos escolhidos como critério de distinção entre diferentes abordagens de pesquisa, e passando ao largo dos pressupostos epistemológicos que embasam tais escolhas. Além disso, em termos pragmáticos eu temo que uma demarcação frouxa de limites abra espaço para a influência do positivismo qualitativo referido por Prasad (2005), sobretudo nos processos de avaliação de manuscritos, dando margem a demandas por “triangulação”, “protocolo”, “redução de viés” ou qualquer outra forma que a premissa da objetividade assumida, o que dificultaria ainda mais a consolidação de uma comunidade de pesquisadores(as) interpretativos(as) e críticos(as) em contabilidade no Brasil.

Todavia, mesmo em face dos obstáculos encontrados no campo acadêmico da contabilidade brasileira, pode-se perceber a emergência de uma comunidade de pesquisadores(as) que se reivindicam como críticos(as). Porém, para que efetivamente mereça o epíteto de “crítica”, entendo que essa incipiente comunidade precisa superar algumas fragilidades internas, dentre as quais a que mais me incomoda é a aparente falta de disposição para confrontar o *mainstream*. Enquanto na literatura anglófona o questionamento ao *mainstream* é um dos pilares da pesquisa crítica em contabilidade (e.g., Baker & Bettner, 1997; Fogarty, 2011; Lee, 1999; Reiter & Williams, 2002; Tinker et al., 1982), no Brasil costumo deparar-me com uma interdição a esse tipo de debate. Sob o argumento de que “só existem dois tipos de pesquisa: a boa e a ruim”, questionamentos epistemológicos ao *mainstream* são rejeitados *a priori*, como se a crítica denotasse por si só uma tentativa de cerceamento ao pensamento divergente. E o curioso é que esse argumento costuma ser empregado pela própria comunidade de pesquisadores(as) críticos(as), o que evidencia disposições conciliatórias – tenho a impressão de que a adesão ao acordo tácito ao qual me referi na seção 3, pelo qual abordagens interpretativas e críticas limitam-se a temas periféricos no campo, é, em grande parte, voluntária, denotando uma busca por uma zona de conforto que minimize os riscos inerentes à adoção de estratégias de contestação no campo científico. Em resumo, em vez de adotarem estratégias de subversão das regras de legitimação da autoridade científica, parece-me que muitos(as) dos(as) pesquisadores(as) críticos(as) brasileiros(as) buscam seguir estratégias de sucessão, almejando obter reconhecimento por parte dos(as) agentes em posição dominante no campo da contabilidade ou, ao menos, chegar a uma situação de “coexistência pacífica” com eles(as), algo do tipo: “você não questiona o que nós fazemos, que a gente não questiona o que vocês fazem!”

Entretanto, essa interdição ao questionamento não se restringe ao *mainstream*. Paradoxalmente, tenho a impressão de que nos poucos espaços críticos estabelecidos em nossa comunidade acadêmica a crítica não é bem-vinda. Em contraste ao cenário de disciplinas com tradições críticas consolidadas, que são marcadas por polêmicas internas (e.g., Alcadipani, 2005; Faria, 2005; Misoczky & Amantino-de-Andrade, 2005a, 2005b), a meu ver os incipientes espaços da comunidade crítica em contabilidade no Brasil se caracterizam pela falta de tensão intelectual, prevalecendo o apoio mútuo, as congratulações e os incentivos, enquanto críticas são tratadas como frutos de uma incompreensão epistemológica. Aqui, parece-me prevalecer aquela máxima de que “gato escaldado tem medo de água fria”, já que uma maneira recorrente pela qual o *mainstream* mantém sua hegemonia no campo acadêmico é por meio da utilização de critérios de qualidade positivistas para avaliar pesquisas interpretativas e críticas (Baker & Bettner, 1997; Chua, 1996), o que muitas vezes se associa ao discurso da competência. Assim, quando finalmente encontram espaços receptivos à pesquisa interpretativa e crítica, tenho a impressão de que os(as) pesquisadores(as) costumam manter a postura defensiva adotada nos ambientes dominados pelo *mainstream*, onde estão habituados(as) a terem sua competência posta em dúvida por não se adaptarem a preceitos positivistas. Contudo, o fato de que pesquisas interpretativas e críticas não se coadunam a critérios de qualidade positivistas não significa que elas não devam observar quaisquer critérios de qualidade. Conforme Prasad (2005),

a ausência de embasamento teórico, a falta de um foco teoricamente dirigido, a incapacidade de desenvolver metodologias cuidadosas e bem estruturadas e o desconhecimento das premissas fundamentais que sustentam o trabalho de campo têm maior probabilidade de resultar em um trabalho mais próximo de uma forma surrada e pedestre de jornalismo. Tais estudos podem fazer pouco mais que relatar e categorizar os resultados de entrevistas e observações. É provável que eles produzam “traduções literais” [...] de situações empíricas que são descrições relativamente simplistas e não surpreendentes de processos sociais. (p. 5-6, tradução nossa).

Outra dificuldade a ser superada para a consolidação dessa comunidade é que, ao contrário da típica ênfase do positivismo aos métodos, a pesquisa crítica enfatiza a teoria, requerendo um aprofundamento em referenciais que muitas vezes soam ininteligíveis a não iniciados – não dá para simplesmente empregar a teoria da agência em toda e qualquer questão de pesquisa. Porém, devido ao caráter tipicamente instrumental do ensino de contabilidade, percebo que a maioria dos(as) egressos(as) da graduação em ciências contábeis teve muito pouco contato prévio com os referenciais teóricos comumente empregados na pesquisa crítica. Assim, a decisão de seguir uma linha crítica de pesquisa em contabilidade costuma requerer dos(as) pós-graduandos(as) um investimento extra na já elevada carga de estudos, principalmente nos programas com alta carga horária de disciplinas obrigatórias, nas quais raramente são incluídos tópicos relacionados à pesquisa crítica. Nesse sentido, é interessante perceber que muitos(as) dos(as) pesquisadores(as) que vêm liderando a constituição dessa comunidade de pesquisa interpretativa e crítica em contabilidade no Brasil têm formação em outras áreas, tal como ocorreu no Reino Unido durante os anos 1980 (Gendron & Baker, 2001).

Por fim, o impacto social é um objetivo que precisa estar no horizonte de qualquer comunidade de pesquisa crítica que se pretenda como tal. Na literatura anglófona, as possibilidades de intervenção social da pesquisa crítica em contabilidade já foram discutidas por Sikka, Willmott e Puxty (1995), Neu, Cooper e Everett (2001), Cooper (2002), Cooper e Coulson (2014), dentre outros(as). Dada a incipiência da comunidade brasileira, penso ser pouco factível almejar que a pesquisa crítica em contabilidade venha a ter grandes impactos sociais em um futuro próximo, mas é preciso trabalhar para que isso aconteça. A meu ver, é necessário buscar principalmente um engajamento no debate público: considerando a desenvoltura com que certos(as) adeptos(as) do *mainstream* desempenham o papel de ideólogos(as) e tecnocratas a serviço do capital financeiro, precisamos nos habilitar a, no mínimo, oferecer-lhes um contraponto. Outra arena importante que precisamos disputar é a própria educação, fazendo com que nossas pesquisas cheguem à sala de aula e ofereçam aos(as) estudantes algo além da visão simplória de “informação útil para tomada de decisões”, mostrando que a contabilidade é uma prática social imbricada nas diversas relações de poder em nossa sociedade.

5. Mas e como é ser “crítico”?

Conforme relatado na Seção 3, quando comecei a expor as ideias com as quais vinha tendo contato por meio da literatura crítica internacional, deparei-me com a censura de colegas alertando-me que eu nunca conseguiria publicar algo semelhante no Brasil. Além disso, por vezes, eu também ouvi colegas que, demonstrando algum interesse pela pesquisa crítica, diziam que seriam “livres” quando concluíssem o doutorado, e então passariam a publicar o que quisessem. Para estes(as), “onde é que eu vou publicar?” era uma inquietação que justificava sua relutância em se engajar com a pesquisa crítica, e até hoje, depois de formados(as), ainda não quiseram – ou não conseguiram – começar a publicar pesquisas críticas em contabilidade.

Gendron (2008) argumenta que as práticas de mensuração de desempenho e de ranqueamento de periódicos, ao direcionarem a atenção coletiva ao número de publicações dos(as) pesquisadores(as) e ao fator de impacto dos periódicos como medidas de valor, contribuem para consolidar uma tendência à superficialidade e à conformidade no ambiente acadêmico contemporâneo, tornando a publicação de artigos heterodoxos uma atividade de risco. Nesse sentido, Moizer (2009) alega que o processo de publicação nas ciências sociais evoluiu para um jogo entre autores(as), revisores(as), editores(as) e burocratas, no qual se adota o critério simplista de que pesquisadores(as) de qualidade publicam em periódicos de qualidade – com isso, o propósito original de publicar para avançar o conhecimento de uma disciplina parece ter se perdido em meio a esse jogo. Malsch e Tessier (2015), por sua vez, embora reconheçam que os ranqueamentos de periódicos representam uma ameaça à diversidade da pesquisa contábil, relatam terem se engajado politicamente no questionamento às práticas de ranqueamento adotadas na instituição onde atuavam, demonstrando ser possível resistir ativamente às tendências de conformidade e conservadorismo intelectual ensejadas por elas.

De minha parte, ao defrontar-me com os chamados à conformidade por parte dos(as) colegas à época do mestrado, busquei no engajamento com a própria cultura do “publique ou pereça” uma maneira de contestá-la e passei a me esforçar para demonstrar o equívoco dos conselhos/censuras que eu recebia – afinal, como destaca Bourdieu (1976), a promoção de rupturas em um campo científico requer engajamento com o próprio campo e sua lógica específica. Aqui, penso que minha trajetória escolar progressiva, durante a qual sempre tive um desempenho de ponta, forjou um *habitus* caracterizado pela autoconfiança – eventualmente excessiva – em minha capacidade de provar que meus(minhas) colegas estavam errados(as) e eu estava certo. Nesse sentido, Gendron (2018) afirma que “ser crítico(a) implica um endosso, e mesmo uma incorporação de uma posição epistemológica de ir contra a multidão” (p. 2, tradução nossa). Fato é que desde então venho obtendo relativo êxito em meus esforços de publicação e acredito que a principal razão para isso seja a prática, pois desde os primeiros momentos em que me encontrei com a pesquisa crítica passei a escrever artigos e a submetê-los a congressos e periódicos, sem ficar esperando “ter meu título de doutor” para começar.

Para superar as resistências do *mainstream* durante os processos de publicação, minha principal estratégia é investir pesado na fundamentação teórica: quase todos meus artigos têm mais referências do que eu considerava necessário para fundamentá-los adequadamente. Outra estratégia bem-sucedida que passei a adotar foi escrever em inglês: em congressos, minha experiência é de que isso é praticamente uma garantia de aprovação, e por mais “radical” que seja o conteúdo, as avaliações são sempre positivas. Minha percepção é de que ambas as estratégias me permitem demonstrar proficiência, superando as restrições impostas pelo *mainstream* por meio do discurso da competência. Já nas revisões de periódicos, algumas vezes foi preciso “comprar briga” com um(a) dos(as) avaliadores(as). Nos artigos com os quais passei por isso, eu empregava a análise do discurso, e no processo de revisão eu utilizei a própria análise do discurso para “avaliar o(a) avaliador(a)” e desconstruir seus argumentos. Todavia, a adoção dessa estratégia requer muito cuidado, e nem sempre funciona: já tive artigos rejeitados sumariamente no *desk review*, e um que foi rejeitado após cinco rodadas de revisão, mas nem por isso eu desisti de publicá-los.

E também acabei aprendendo a escolher mais cuidadosamente um periódico adequado: este artigo, rejeitado após cinco rodadas, por exemplo, havia sido submetido a um periódico que, apesar do escopo alegadamente multiparadigmático, em duas décadas jamais publicou um único artigo crítico sequer. Durante todo o processo de revisão, um(a) avaliador(a) insistiu para que eu adotasse um tom mais “neutro”, até o ponto em que eu senti que o artigo ficaria descaracterizado e me recusei a efetuar novas alterações. Na sequência, submeti a última versão desse manuscrito a um periódico da área de estudos organizacionais, e praticamente todas as críticas que recebi dos(as) avaliadores(as) eram pela ausência de elementos que constavam na versão original. Na segunda rodada, submeti uma versão que era praticamente igual àquela inicialmente submetida ao periódico anterior, e o artigo foi aprovado. Com isso, aprendi que não é preciso me limitar ao campo acadêmico da contabilidade; na administração, por exemplo, os estudos organizacionais estão consolidados no Brasil há décadas, e muitas vezes é mais fácil convencer os(as) revisores(as) dessa área de que a contabilidade pode ser um tópico interessante do que superar a resistência dos(as) revisores(as) da área de contabilidade à pesquisa crítica. Minhas recentes iniciativas de direcionar minha produção para periódicos da área de estudos organizacionais têm propiciado processos de revisão mais gratificantes, que sinto estarem efetivamente contribuindo para meu desenvolvimento como pesquisador.

Em sala de aula, durante o doutorado, eu passei a confrontar abertamente as premissas do *mainstream*, construindo uma *persona* contestadora que refletia minha crescente insatisfação com o curso à época e, por extensão, com o campo acadêmico da contabilidade no Brasil. Olhando em retrospecto, acredito que isso pouco agregou à minha formação, e acabou se convertendo em apatia e indiferença nas últimas disciplinas que cursei no programa. Na qualificação e na defesa de minha tese, recorri à ajuda dos poucos simpatizantes com quem eu contava na estrutura de poder do programa para assegurar a ausência de adeptos do *mainstream* nas bancas, evitando a criação de mais transtornos além daqueles que eu já causara ao longo de minha trajetória – e suspeito que isso só funcionou porque havia uma consciência generalizada de que se fosse preciso brigar pela minha tese, eu brigaria. Em congressos, penso que consegui adaptar essa *persona* contestadora de uma maneira um pouco mais produtiva: minha estratégia era demarcar espaço nas palestras e sessões que eu frequentava, fazendo perguntas com o intuito de tirar os(as) interlocutores(as) de suas zonas de conforto. Adotando esse tipo de postura, eu partia para a ofensiva diante do *mainstream* e nunca tive de lidar com censura explícita às abordagens críticas que eu propunha. Todavia, com o tempo, eu também me cansei dessa necessidade de estar sempre em combate, o que, somado a meu desinteresse completo pelo *mainstream*, fez com que, por ora, eu tenha simplesmente deixado de frequentar congressos de contabilidade no Brasil.

6. Considerações Finais

Haynes (2006) aponta que o modelo de narrativa autobiográfica dominante na cultura popular se caracteriza por um relato linear, cronológico, progressivo, cumulativo e individualista de uma trajetória de vida com início problemático, durante a qual os obstáculos são superados e o verdadeiro eu se atualiza ou se revela. Porém, fugindo um pouco desse roteiro, a narrativa apresentada neste artigo se encerra em tom melancólico. Se é verdade que eu consegui me tornar um pesquisador crítico, e superei as barreiras do “você jamais conseguirá publicar algo do tipo” que me eram apontadas no início de minha trajetória na pós-graduação, também é verdade que essa jornada me trouxe mais dissabores do que satisfação. Enquanto muitos(as) pesquisadores(as) são demovidos de se engajarem com a pesquisa crítica por meio dos mecanismos de vigilância do *mainstream*, eu acabei desenvolvendo um senso de despertecimento que me tem levado a evitar o engajamento com o campo acadêmico da contabilidade no Brasil como um todo.

Assim, ainda que por meios distintos, também enfrento um processo de marginalização comum aos(às) ingressantes que adotam estratégias de subversão no campo científico – atualmente o que mais me orgulha em minha trajetória acadêmica é não ter sido cooptado pelo *mainstream*. Em linha com Bourdieu (1977), entendo que acabei fazendo da necessidade uma virtude, já que minhas condições objetivas de vida antes de ingressar na pós-graduação fizeram com que eu jamais tenha aspirado a me tornar um ideólogo do rentismo e da especulação financeira – e eu detestaria se isso tivesse ocorrido. Desse modo, o relato apresentado neste artigo evidencia que o processo pelo qual me tornei um pesquisador crítico foi motivado pela incompatibilidade entre meu *habitus* prévio e as condições com que me deparei no campo acadêmico da contabilidade no Brasil, e o que conheço da trajetória de outros(as) pesquisadores(as) críticos(as) me leva a crer que este seja um ponto em comum. Por isso, este artigo não tem o intuito de encorajar novos(as) pesquisadores(as) a se engajarem com a pesquisa crítica, pois penso que a disposição para este engajamento antecede o ingresso no campo acadêmico. Em vez disso, espero que meu relato sirva de alerta para os percalços que esse caminho poderá apresentar a quem se dispuser a trilhá-lo.

A emergência de uma comunidade brasileira de pesquisadores(as) críticos(as), ainda que incipiente, pode contribuir para que menos pesquisadores(as) se percam no meio desse caminho. No entanto, conforme expus ao longo do texto, tenho a impressão de que até o momento essa comunidade vem buscando se estabelecer dentro de limites negociados com o *mainstream*, faltando-lhe um maior ímpeto para promover rupturas dentro do campo científico e na relação deste com o campo profissional da contabilidade. Todavia, como entendo que a falta de autonomia em relação ao campo profissional é a principal característica do campo acadêmico na contabilidade brasileira, parece-me ingênuo esperar que abordagens que ponham em questão os interesses comerciais da profissão contábil venham a obter aceitação em espaços controlados pelo *mainstream*. Em vez disso, considero haver um risco de que essa emergente comunidade de pesquisadores(as) críticos(as) contribua tão somente para reforçar a legitimidade do *mainstream*, conferindo uma falsa aparência de diversidade a eventos, periódicos, programas de pós-graduação e outros espaços cuja função precípua é incrementar o capital simbólico de acadêmicos(as) que almejam convertê-lo em capital econômico. Para que efetivamente consigamos consolidar uma comunidade crítica que faça jus a essa denominação, penso que o melhor caminho seja espelhar-nos em disciplinas correlatas, como a administração e a economia, ou mesmo no exemplo da contabilidade no contexto anglófono, promovendo uma ruptura mais radical com o *mainstream* e constituindo espaços autônomos de produção e disseminação de conhecimento.

Referências

- Alcadipani, R. (2005). Réplica: a singularização do plural. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), pp.211–220. Doi: 10.1590/S1415-65552005000100011
- Andrew, J., Cooper, C., & Gendron, Y. (2021). *Open Letter*. Recuperado de: https://arc.eaa-online.org/sites/default/files/letter_from_the_editors_of_critical_perspectives_on_accounting_-_leicester_university3.pdf
- Armstrong, P. (1994). The Influence of Michel Foucault on Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), pp. 25–55. Doi: 10.1006/cpac.1994.1003
- Arnold, P. (1998). The limits of postmodernism in accounting history: The Decatur experience. *Accounting, Organizations and Society*, 23(7), pp. 665–684. Doi: 10.1016/S0361-3682(97)00021-4
- Baker, C. R., & Bettner, M. S. (1997). Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on Its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), pp. 293–310. Doi: 10.1006/cpac.1996.0116
- Bourdieu, P. (1976). Le champ scientifique. *Actes de La Recherche En Sciences Sociales*, 2(2), pp. 88–104. Doi: 10.3406/arss.1976.3454
- Bourdieu, P. (1977). *Outline of a Theory of Practice* (R. Nice (Trans.)). Cambridge University Press. Cambridge, U.K.
- Bourdieu, P. (1980). *Le Sens Pratique*. Les Éditions de Minuit.
- Bourdieu, P. (1984). *Homo Academicus*. Les Éditions de Minuit.
- Bourdieu, P. (1991). The peculiar history of scientific reason. *Sociological Forum*, 6(1), pp. 3–26. Doi: 10.1007/BF01112725
- Bourdieu, P. (2003). *Questões de Sociologia* (M. S. Pereira (Trad.)). Fim de Século.
- Bourdieu, P., & Wacquant, L. J. D. (1992). *An Invitation to Reflexive Sociology*. University of Chicago Press.
- Bryer, R. A. (2006). Accounting and control of the labour process. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(5), pp. 551–598. Doi: 10.1016/j.cpa.2003.06.010

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), pp. 5–27. Doi: 10.1016/0361-3682(80)90017-3
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Ashgate.
- Casa Nova, S. P. de C. (2012). Impactos de Mestrados Especiais em Contabilidade na trajetória de seus egressos: um olhar especial para gênero. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 4(3), pp. 37–62. Doi: 10.5380/rcc.v4i3.29952
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), pp. 263–296. Doi: 10.1016/j.cpa.2005.11.012
- Chua, W. F. (1986a). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), pp. 601–632. Doi: 10.1016/b978-008044725-4/50009-6
- Chua, W. F. (1986b). Theoretical constructions of and by the real. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), pp. 583–598. Doi: 10.1016/0361-3682(86)90037-1
- Chua, W. F. (1996). Teaching and Learning only the Language of Numbers: Monolingualism in a Multilingual World. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(1), pp. 129–156. Doi: 10.1006/cpac.1996.0019
- Cooper, C. (1997). Against postmodernism: class oriented questions for critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(1–2), pp. 15–41. Doi: 10.1006/cpac.1996.0086
- Cooper, C. (2002). Critical accounting in scotland. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4), pp. 451–462. Doi: 10.1006/cpac.2002.0544
- Cooper, C., & Coulson, A. B. (2014). Accounting activism and Bourdieu's 'collective intellectual' – Reflections on the ICL Case. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), pp. 237–254. Doi: 10.1016/j.cpa.2013.01.002
- Crotty, M. (1ª Ed.)(1998). *The Foundations of Social Research*. Allen & Unwin.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (Eds.). (2011). *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (4th ed.). Sage.
- Everett, J., Neu, D., Rahaman, A. S., & Maharaj, G. (2015). Praxis, Doxa and research methods: Reconsidering critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, pp. 37–44. Doi: 10.1016/j.cpa.2015.04.004
- Faria, A. (2005). Réplica: ampliando questionamentos sobre crítica em administração. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), pp. 221–236. Doi: 10.1590/S1415-65552005000100012
- Fogarty, T. J. (2011). The Social Construction of Research Advice: The American Accounting Association Plays Miss Lonelyhearts. *Accounting and the Public Interest*, 11(1), pp. 32–51. Doi: 10.2308/apin-10072
- Fournier, V., & Grey, C. (2000). At the Critical Moment: Conditions and Prospects for Critical Management Studies. *Human Relations*, 53(1), pp. 7–32. Doi: 10.1177/0018726700531002
- Ganz, A. C. S., Lima, J. P. R., & Juçara Haveroth. (2019). Velhos Problemas, Novos Olhares: Etnografia sobre a Experiência de Futuros Doutores em Contabilidade. *XIX USP International Conference in Accounting*.
- Gendron, Y. (2008). Constituting the academic performer: The spectre of superficiality and stagnation in academia. In *European Accounting Review* (Vol. 17, Issue 1). Doi: 10.1080/09638180701705973
- Gendron, Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, 50, pp. 1–12. Doi: 10.1016/j.cpa.2017.11.001
- Gendron, Y., & Baker, C. R. (2001). Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 7(2), 5. Doi: 10.3917/cca.072.0005
- Grey, C. (1994). Debating Foucault: A Critical reply to Neimark. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), pp. 5–24. Doi: 10.1006/cpac.1994.1002
- Haynes, K. (2006). Linking narrative and identity construction: using autobiography in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(4), pp. 399–418. Doi: 10.1016/j.cpa.2004.08.005

- Hendriksen, E., & Van Breda, M. (2007). *Teoria da contabilidade*. Atlas.
- Hoskin, K. (1994). Boxing Clever: For, against and beyond Foucault in the Battle for Accounting Theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), pp. 57–85. Doi: 10.1006/cpac.1994.1004
- Japiassú, H., & Marcondes, D. (2001). *Dicionário básico de filosofia* (3a ed.). Jorge Zahar.
- Kaidonis, M. a. (2009). Critical accounting as an epistemic community: Hegemony, resistance and identity. *Accounting Forum*, 33(4), pp. 290–297. Doi: 10.1016/j.accfor.2009.09.001
- Lee, T. A. (1999). Anatomy of a professional elite: The executive committee of the American accounting association 1916-1996. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(2), pp. 247–264. Doi: 10.1006/cpac.1998.0229
- Lima, J. P. R., & Casa Nova, S. P. C. (2020). “The skin I am in”: reflections from non mainstream researchers in Accounting. *VII Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho - EnGPR 2020*.
- Malsch, B., & Tessier, S. (2015). Journal ranking effects on junior academics: Identity fragmentation and politicization. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, pp. 84–98. Doi: 10.1016/j.cpa.2014.02.006
- Martins, E. A. (2012). *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Doi:10.11606/T.12.2012.tde-14022013-171839.
- Misoczky, M. C., & Amantino-de-Andrade, J. (2005a). Tréplica: quem tem medo do fazer acadêmico enquanto práxis? *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), pp. 237–243. Doi: 10.1590/S1415-65552005000100013
- Misoczky, M. C., & Amantino-de-Andrade, J. (2005b). Uma crítica à crítica domesticada nos estudos organizacionais. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), pp. 193–210. Doi: 10.1590/S1415-65552005000100010
- Moizer, P. (2009). Publishing in accounting journals: A fair game? *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), pp. 285–304. Doi: 10.1016/j.aos.2008.08.003
- Morales, J., & Sponem, S. (2017). You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 43(1), pp. 149–166. Doi: 10.1016/j.cpa.2016.09.003
- Neimark, M. (1990). The king is dead. Long live the king! *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), pp. 103–114. Doi: 10.1016/1045-2354(90)01010-3
- Neimark, M. K. (1994). Regicide Revisited: Marx, Foucault and Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), pp. 87–108. Doi: 10.1006/cpac.1994.1005
- Neu, D., Cooper, D., & Everett, J. (2001). Critical Accounting Interventions. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(6), pp. 735–762. Doi: 10.1006/cpac.2001.0479
- Nganga, C. S. N. (2019). *Abrindo caminhos: a construção das identidades docentes de mulheres pelas trilhas, pontes e muros da pós-graduação em Contabilidade*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Doi:10.11606/T.12.2019.tde-14082019-155635.
- Ogden, S., & Bougen, P. (1985). A radical perspective on the disclosure of accounting information to trade unions. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), pp. 211–224. Doi: 10.1016/0361-3682(85)90017-0
- Oguri, T. (2005). Functions of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(2), pp. 77–94. Doi: 10.1016/S1045-2354(03)00033-9
- Panozzo, F. (1997). The making of the good academic accountant. *Accounting, Organizations and Society*, 22(5), pp. 447–480. Doi: 10.1016/S0361-3682(96)00043-8
- Parker, M., & Thomas, R. (2011). What is a critical journal? *Organization*, 18(4), pp. 419–427. Doi: 10.1177/1350508411403535

- Prasad, P. (2005). *Crafting Qualitative Research: working in the postpositivist traditions*. M.E. Sharpe.
- 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: 10.1016/S0361-3682(01)00050-2
- Shaoul, J. (1997). A Critical Financial Analysis of the Performance of Privatised Industries: The Case of the Water Industry in England and Wales. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(5), pp. 479–505. Doi: 10.1006/cpac.1996.0118
- Shaoul, J. (2005). A critical financial analysis of the Private Finance Initiative: selecting a financing method or allocating economic wealth? *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), pp. 441–471. Doi: 10.1016/j.cpa.2003.06.001
- Sikka, P., Willmott, H., & Puxty, T. (1995). The mountains are still there: Accounting academics and the bearings of intellectuals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(3), pp. 113–140. Doi: 10.1108/09513579510094723
- Thompson, J. B. (1991). Editor's Introduction. In P. Bourdieu, *Language and Symbolic Power*, pp. 1–31. Polity.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), pp. 167–200. Doi: 10.1016/0361-3682(82)90019-8
- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), pp. 579–600. Doi: 10.1016/j.aos.2005.12.005

Efeitos de fatores comportamentais no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais

Alexandre Corrêa dos Santos

<https://orcid.org/0000-0003-3119-1586>

Ilse Maria Beuren

<https://orcid.org/0000-0003-4007-6408>

Resumo

Objetivo: Analisar os efeitos do estilo de tomada de decisão, da flexibilidade cognitiva e dos traços de personalidade no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais.

Método: Uma survey foi realizada com peritos contábeis judiciais, o que resultou em uma amostra final de 259 respostas válidas. Para a análise dos dados, utilizou-se a técnica de modelagem de equações estruturais por mínimos quadrados parciais.

Resultados: Os fatores comportamentais flexibilidade cognitiva e traços de personalidade apresentaram relação positiva com o desempenho da tarefa, enquanto o fator estilos de tomada de decisão apresentou relação negativa.

Contribuições: Esses resultados sinalizam que é preciso expandir o escopo de análise do desempenho da tarefa para além da perspectiva positivista, ou seja, não se pode presumir que um indivíduo melhore seu desempenho unicamente por comandos racionais de trabalho. Abrem caminhos de investigação e incentivam a busca de novas abordagens e constructos para explicar os comportamentos relacionados ao desempenho da tarefa de indivíduos.

Palavras-chave: Estilos de tomada de decisão; Flexibilidade cognitiva; Traços de personalidade; Peritos contábeis judiciais.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 24/1/2021. Pedido de Revisão em 17/3/2021. Resubmetido em 1/4/2021. Aceito em 29/4/2021 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 30/6/2021. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

A racionalidade do processo decisório é abordada na literatura sob duas perspectivas principais. A primeira investiga a decisão sob a ótica racional (Melo & Fucidji, 2016) em uma perspectiva econômica de utilidade esperada (Neumann & Morgenstern, 1947; Malkiel & Fama, 1970; Santos & Barros, 2011). A segunda, a partir da ideia de racionalidade limitada (Simon, 1955), considera o debate dos fatores comportamentais. Embora coexistentes, de um lado, tem-se a visão econômica voltada para os meios, instrumentos e processos formais que os indivíduos utilizam para tomar decisões ótimas; de outro lado, a perspectiva psicológica analisa as decisões humanas a partir da influência da mente e do comportamento, com foco na motivação, cognição, atitudes, ações e comunicação (Birnberg, Luft & Shields, 2006).

Portanto, o processo decisório, mais do que a seleção e a avaliação de alternativas sob a perspectiva econômica, representa a maneira como os sujeitos captam a informação para a decisão e como eles analisam o problema envolvido e os julgamentos que formam para fazer uma escolha (Perez, Valero, Cesar & Medeiros Júnior, 2017). Essa visão mais abrangente é objeto de estudo da psicologia cognitiva, que se ocupa da investigação das percepções do indivíduo em relação ao mundo exterior, onde a realidade externa é construída a partir da visão interior, por meio das representações (Neufeld, Brust & Stein, 2011). Todavia, a psicologia também trata o processo decisório a partir de sua subárea que aborda os traços de personalidade, que são características relativamente estáveis dos indivíduos, que podem afetar a percepção de risco nas tarefas (Lauriola & Levin, 2001).

Embora a psicologia tenha alcançado um nível de conhecimento satisfatório nas duas abordagens apresentadas, há lacunas ligadas a questões sobre o processo de tomada de decisão, como, por exemplo, a mudança dos traços de personalidade pela vontade (Hudson & Fraley, 2015), a mudança de personalidade ao longo da vida (Chopik & Kitayama, 2017) e questões relativas às limitações cognitivas (Cagnin, 2009). Diante disso, pressupõe-se que o desempenho de tarefas pode ser analisado sob uma perspectiva holística, em que capacidades cognitivas e traços de personalidade interagem e influenciam as escolhas (Macêdo, 2016).

Os estilos de tomada de decisão referem-se às diferenças entre as pessoas quanto ao processamento da informação que será utilizado para solucionar problemas e tomar decisões em diferentes contextos (Thunholm, 2004), sob a ótica particular de reação dos indivíduos ao contexto e como ele é interpretado (Scott & Bruce, 1995). Esta variável ajuda a compreender diferenças individuais que influenciam a decisão (Benbasat & Dexter, 1982). É utilizada pela literatura para analisar o efeito de estilos cognitivos nas decisões de alocação de recursos (Chenhall & Morris, 1991), na solução de problemas complexos de negócios por meio de informações contábeis (Cheng, Luckett & Schulz, 2003) e como fator determinante das escolhas contábeis da organização (Ge, Matsumoto & Zhang, 2011).

Dada a capacidade de os indivíduos racionalizar e processar informações, este estudo também explora o fator flexibilidade cognitiva. Segundo Martin e Rubin (1995), a flexibilidade cognitiva refere-se à consciência individual, a qual, diante de qualquer situação em que haja alternativas disponíveis, abre a disposição para a flexibilidade e adaptação para a situação, apoiada na autoeficácia em ser flexível.

Quanto aos traços de personalidade, pessoas com baixa estabilidade emocional (neuroticismo) são mais suscetíveis a emoções negativas e inibição de recursos cognitivos, geralmente projetam suas emoções internas em seu trabalho (George & Zhou, 2007). O traço conscienciosidade afeta o desempenho da tarefa por meio de mecanismos motivacionais, como na definição de grandes objetivos (Barrick & Mount, 1993; Monzani, Ripoll & Peiró, 2015).

Cubel, Nuevo-Chiquero, Sanchez-Pages e Fernandez (2016), ao analisarem os cinco macrotraços de personalidade (abertura à experiência, conscienciosidade, extroversão, neuroticismo e amabilidade), encontraram que sujeitos mais neuróticos apresentam pior desempenho de produtividade, e que indivíduos mais conscientes apresentam melhor desempenho. Nesta perspectiva, o desempenho da tarefa é tomado como o resultado de comportamentos que refletem em ações (Bendassolli, 2012) e está inserido em um processo coletivo de construção de significados (Weick, 1995), portanto, vai além da função, depende de interações constantes com pares e stakeholders em ambientes incertos.

Na pesquisa contábil, além do mainstream estar voltado à visão funcionalista dos fenômenos, há certa assimetria dos achados entre abordagens decisórias comportamentais, ora em estudos cognitivos (Lucena, Fernandes & Silva, 2011; Butler & Ghosh, 2015, Oblak, Licen & Slapnicar, 2018), ora em estudos da personalidade (Monzani, Ripoll & Peiró, 2015). Esse aspecto instiga mais pesquisas, além da carência de estudos com uma abordagem mais holística sobre o comportamento decisório e seu efeito prático, bem como a utilização de instrumentos que consigam captar diferentes efeitos. Bromwich e Scapens (2016) advertem que pesquisadores que desejam um maior impacto sobre a prática, precisam estar cientes do que ocorre no mundo prático e, a partir disso, trabalhar em função de resolver seus problemas.

Nessa direção, os estilos de tomada de decisão, a flexibilidade cognitiva e os traços de personalidade são uma interessante via conjunta para investigar o desempenho da tarefa dos peritos contábeis, uma vez que influenciam o processamento de informações na fase de desenvolvimento de habilidades e conhecimentos (Riding, 1997). Assim, este estudo objetiva analisar os efeitos dos estilos de tomada de decisão, da flexibilidade cognitiva e dos traços de personalidade no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais.

Analisar os estilos de tomada de decisão sob a ótica do desempenho da tarefa fornece meios para alocação de contadores em funções mais adaptativas às suas características cognitivas, de forma a melhorar o desempenho da tarefa (Fuller & Kaplan, 2004). Diante dos desafios da tarefa do perito contábil, Lonescu (2012) explica que a flexibilidade cognitiva é uma característica-chave, que auxilia os indivíduos a realizar tarefas complexas, multitarefas, busca de novas soluções e adaptação à mudança de demandas. Nesta linha, as decisões dos profissionais peritos contábeis são o produto das escolhas sobre como desenvolver as rotinas planejadas em um trabalho (Marras, 2011). Segundo Mahama e Cheng (2013), o desempenho da tarefa pode ser explicado pela psicologia cognitiva, pois reflete as percepções individuais.

Este estudo contribui com a literatura ao considerar uma abordagem holística de análise dos efeitos dos estilos de tomada de decisão, da flexibilidade cognitiva e dos traços de personalidade no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais. Nessa perspectiva, Santos, Sisto e Martins (2003) enfatizam que há diferenças na forma como as pessoas comumente pensam e sentem situações com as quais se defrontam, há tendências diferenciadas nas formas de aprender e relacionar os dados da realidade e de elaborar conclusões sobre eles. Além disso, avança nas pesquisas do campo da perícia contábil, cujo interesse tem se concentrado em temáticas de conformidade do trabalho pericial.

Dado que o trabalho pericial é desenvolvido em duas dimensões que não podem ser separadas, a técnica e a humana, analisar fatores comportamentais agrega à prática da área, uma vez que o trabalho de peritos contábeis é desenvolvido em um ambiente de interação com as partes processuais, assistentes técnicos e representantes do poder judiciário. As decisões da tarefa dos peritos contábeis são tomadas após todas as ponderações de assuntos que envolvem esses sujeitos e seus interesses, portanto, é possível pressupor que variáveis comportamentais complementam a racionalidade e influenciem a decisão da tarefa (Kahneman, 2012).

Na dimensão desempenho de tarefas de peritos contábeis, os resultados deste estudo sinalizam para órgãos reguladores a necessidade de criação de normas que considerem aspectos críticos de tomada de decisão do perito. Também podem estimular universidades a melhorarem a ementa da disciplina de perícia contábil, já que há um nível alto de desinformação sobre os desafios e oportunidades do mercado de trabalho do perito contábil (França & Barbosa, 2015). Por fim, podem incentivar profissionais a buscar novos meios de formação para o trabalho, não limitados a atuação técnico-instrumental (Hoog, 2008). Assim, na direção do estudo de Murro e Beuren (2016) sobre formação de redes na perícia contábil, amplia-se o conhecimento teórico dessa área eminentemente pragmática e técnica.

2. Revisão da Literatura e Hipóteses

O ser humano constantemente precisa tomar decisões em situações de risco ou incerteza, em que busca minimizar as possibilidades de resultados indesejados e potencializar resultados positivos desejados (Hastie, 2001). Para atingir os melhores resultados, a teoria econômica apoia-se na decisão racional, que pressupõe que os métodos formais são os meios mais eficazes de reduzir vieses e atingir objetivos (Lima Filho, Bruni, Sampaio, Cordeiro Filho & Carvalho Jr., 2010). Bernstein (1997) considera a racionalidade essencial para a tomada de decisão sob incerteza, pois o comportamento racional torna as pessoas mais objetivas quanto às informações, sem os efeitos de tendências otimistas ou pessimistas.

No entanto, ao contrário do que propõem as teorias de escolhas racionais, oriundas das ciências econômicas, os decisores não têm domínio integral da racionalidade (Plous, 1993) e, nessas circunstâncias, os estilos cognitivos refletem diferenças individuais na organização cognitiva do indivíduo e os vê como elemento mediador entre a habilidade e a personalidade (Messick, 1984). Santos, Sisto e Martins (2003) consideram que os estilos cognitivos podem ajudar a explicar o limite entre a cognição e a personalidade. A racionalidade não supre o conhecimento fragmentado das condições que cercam a ação do homem e sua percepção dos fenômenos e das leis que possibilitam prever as consequências futuras de suas ações com base no conhecimento das circunstâncias atuais (Pereira, Löbler & Simonetto, 2010).

A psicologia se apoia na ideia de que o indivíduo desenvolve sua própria visão de mundo, logo o que pensa e o que sente pode ser uma percepção diferente diante das situações com as quais se defronta (Santos, Sisto & Martins, 2003) e, dado o volume de informações e o ambiente complexo do trabalho (Luft, Shields, & Thomas, 2016), as características pessoais do indivíduo influenciam seu estilo de decisão (Frankovsky, Birknerova & Zbihlejova, 2016).

Quanto aos estilos de tomada de decisão, Scott e Bruce (1995) construíram, a partir da teoria, um instrumento denominado *General Decision-Making Style Inventory* (GDMS), que foi validado no Brasil por Löbler, Reis, Nishi e Tagliapietra (2019). Esse instrumento tem a função de capturar cada um dos cinco estilos de tomada de decisão (dependente, procrastinador, racional, intuitivo e espontâneo) e sua versão para o contexto brasileiro apresentou qualidades psicométricas adequadas e satisfatórias.

Por sua vez, o desempenho da tarefa, segundo Motowildo, Borman e Schmit (2013), é relacionado às atividades produtivas de transformação de matéria-prima em produtos e serviços, ou ainda aos serviços que atendem e mantêm o núcleo técnico. Portanto, essa variável tem relação direta com questões técnicas da organização, quer pela execução de processos técnicos ou pela manutenção dos requisitos técnicos.

A partir disso, no âmbito específico de desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais, formula-se a primeira hipótese da pesquisa:

H₁: Os estilos de tomada de decisão influenciam positivamente o desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais.

Para além dos estilos de tomada de decisão, Pereira, Silva e Tavares Jr (2017) explicam que, em um ambiente influenciado pelas emoções, falta de conhecimento apropriado das situações e racionalidade limitada, as decisões contábeis são influenciadas por pressões dos *stakeholders* envolvidos. Esse cenário não é diferente no trabalho do perito, que se depara com conflitos de interesses das partes, debates metodológicos e pressão de prazo, portanto, faz escolhas e realiza julgamentos (Mendonça Neto, Cardoso, Oyadomari & Silva, 2009).

Nas diligências *in loco* e outros processos de socialização, o perito contábil interage com outros indivíduos e debate sobre seus interesses e sentimentos. Nessas circunstâncias, o comportamento passa pelo processo de cognição social, que é a tomada de consciência de alternativas, em que o nível de reconhecimento diferencia pessoas mais cognitivamente flexíveis e dispostas a ajustes daquelas que veem apenas uma resposta comportamental (Martin & Rubin, 1995). Isto pode ser explicado pela dimensão adaptativa da teoria da flexibilidade cognitiva, pois o indivíduo pode produzir mudanças de forma a responder às exigências impostas pelas alterações dos problemas e situações (Guerra, Candeias & Prieto, 2014). Assim, a forma de interpretação do ambiente e como ele altera o modelo mental para orientar o comportamento é influenciado pelo estilo cognitivo (Mueller & Shepherd, 2016).

Essa interação que modifica e é modificada pelo ambiente está associada a componentes cognitivos chamados funções executivas e relaciona-se à capacidade de o indivíduo engajar-se em comportamentos orientados para objetivos, por meio de ações voluntárias, independentes, autônomas, auto-organizadas e orientada para metas (Capovilla, Assef & Cozza, 2007). Essas funções estão ligadas ao planejamento, monitoramento e flexibilidade cognitiva, ao passo que a flexibilidade cognitiva influencia o comportamento para objetivos (Capovilla et al., 2007), portanto, é possível que afete o desempenho da tarefa.

A flexibilidade cognitiva, estudada inicialmente por Spiro, Vispoel, Schmitz, Samarapungavan e Boerger (1987), relaciona-se com níveis avançados de aquisição de conhecimento, o que possibilita agir com mais eficácia diante de situações novas ou complexas. Martínez e Brussoni (2018) analisaram tomadores de decisão especializados e concluíram que a flexibilidade cognitiva, ou seja, a capacidade de combinar o tipo de processamento cognitivo com o tipo de problema em questão permite que obtenham um desempenho melhor, pois trocam os hábitos decisórios por uma análise prévia mais profunda do contexto.

Nesse contexto, a flexibilidade cognitiva pode ser representada pela flexibilidade de atenção, um processo que envolve habilidades individuais de focalizar, alocar e refinar os estímulos; pela flexibilidade de representação, relacionada à capacidade de análise, síntese e recuperação da informação; e a flexibilidade de resposta, ligada à habilidade de criar estratégias, planos e programas, enfim habilidade ligada à decisão e execução (Guerra, 2013).

A partir disso, considerando o contexto particular de desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais, formula-se a segunda hipótese da pesquisa:

H₂: A flexibilidade cognitiva influencia positivamente o desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais.

Esta hipótese, caso confirmada, reforçará a ideia de que a competência técnica dos peritos contábeis judiciais é influenciada por fatores comportamentais cognitivos, o que permite pressupor que os níveis de atuação profissional são dependentes de características pessoais que diferenciam cada indivíduo e suas habilidades.

Contudo, é possível que além dos estilos de tomada de decisão e da flexibilidade cognitiva, paralelamente os traços de personalidade afetem o juízo sobre os fatos a serem decididos (Cunha, Silva, Peyerl & Haveroth, 2019). A personalidade como característica dos indivíduos, sendo única e o distinguindo dos demais a partir de padrões consistentes de sentimentos, pensamentos e comportamentos (Trentini, Hutz, Bandeira, Teixeira, Gonçalves & Thomazoni 2009), tende a influenciar os hábitos de reagir de uma forma particular em contextos de decisão (Scott & Bruce, 1995).

Na literatura, Saucier (1994) explica que a consciência está ligada à capacidade de reflexão em relação aos fenômenos antes da tomada de decisão, a extroversão está associada ao nível de sociabilidade, a agradabilidade concerne à capacidade de ser agradável consigo e com os demais, o neuroticismo refere-se a um estado de maior tendência a desequilíbrios emocionais e, por fim, a abertura a experiências remete à aptidão a novos desafios.

Segundo Debusscher, Hofmans e Fruit (2016), a relação entre os traços de personalidade e o de desempenho da tarefa ocorre por meio das percepções da pressão do trabalho e da complexidade da tarefa, que podem desencadear estados momentâneos de neuroticismo, que, por sua vez, predizem o desempenho momentâneo da tarefa. Nesta perspectiva, mas estreitando a lente para o contexto específico de desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais, formula-se a terceira hipótese da pesquisa:

H₃: Os traços de personalidade influenciam positivamente o desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais.

Na Figura 1 são apresentadas as três variáveis latentes (estilos de tomada de decisão, flexibilidade cognitiva e traços de personalidade), as duas primeiras são de ordem cognitiva, já os traços de personalidade são intrínsecos ao indivíduo.

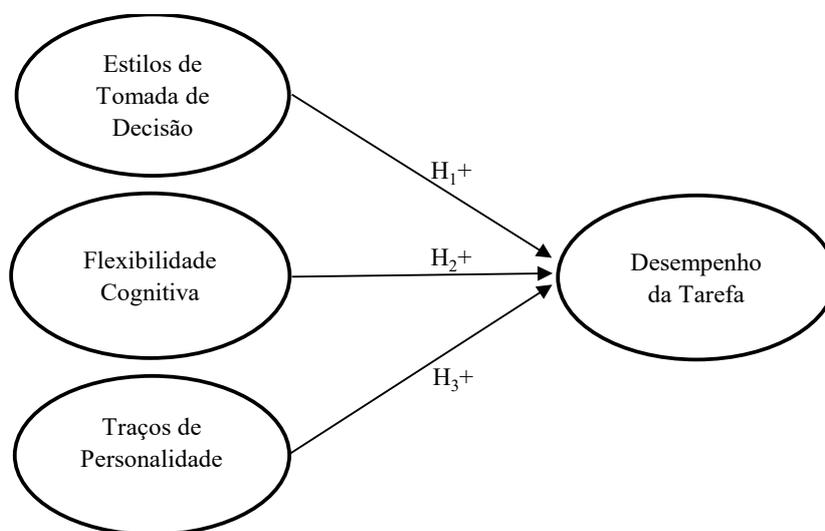


Figura 1. Modelo teórico da pesquisa

Fonte: elaboração própria.

Nas relações demonstradas, espera-se que o desempenho da tarefa seja compreendido a partir das variáveis propostas e que a literatura atual possa avançar por meio da análise conjunta de variáveis cognitivas e de traços de personalidade.

3. Procedimentos Metodológicos

Uma *survey* foi realizada tendo como população os peritos contábeis. As listas de peritos contábeis foram extraídas do Cadastro Nacional de Peritos do Conselho Federal de Contabilidade (CNPc, 2020) e das associações de profissionais de peritos. Definida a população, no período de 9 de novembro a 18 de dezembro de 2020, um questionário estruturado foi enviado, via *e-mail*, pela plataforma *Google Forms*®, para 3.200 peritos contábeis. A amostra final obtida foi de 259 respondentes, o que corresponde a 8,09%.

O perfil dos respondentes aponta que 71,4% são do gênero masculino, 37,5% estão na faixa etária acima de 55 anos. Quanto ao nível de escolaridade, 62,9% dos respondentes possuem pós-graduação em nível de especialização. Em relação ao tempo de atuação como perito contábil, chama a atenção que, apesar da faixa etária prevalente não ser de jovens, 30,9% dos respondentes estão entre 1 a 5 anos atuando na área. Os dados demográficos descritos sugerem que os respondentes reúnem condições que lhes permitem responder o instrumento de pesquisa.

Os instrumentos de pesquisa (Apêndice A) utilizados foram extraídos de estudos prévios que investigaram um ou mais constructos objeto desta investigação. A escala *Likert* de cinco pontos foi adotada para todos os blocos de assertivas, independentemente da escala original, porém, mantida a semântica inicial dos limites para cada instrumento.

Para capturar os estilos de tomada de decisão, foi utilizado o instrumento desenvolvido por Scott e Bruce (1995), denominado *General Decision-Making Style Inventory* (GDMS), que captura cada um dos cinco estilos de decisão (dependente, procrastinador, racional, intuitivo e espontâneo). O instrumento original apresenta 25 assertivas em escala *Likert* de cinco pontos, porém, utilizou-se o questionário validado no contexto brasileiro por Löbler, Reis, Nish e Tagliapietra (2019), que reduziu o número de assertivas para 19 e resultou em consistência interna (alfa de *Cronbach*) de 0,624.

A flexibilidade cognitiva foi investigada por meio do instrumento de pesquisa do estudo de Martin e Rubin (1995), que objetivou mensurar a capacidade de o indivíduo integrar conhecimento e ações relacionados à solução de problemas. Possui quatro assertivas para cada uma das três dimensões de flexibilidade (atenção, representação e resposta), originalmente em escala tipo *Likert* de seis pontos, variando entre 1 (discordo totalmente) a 6 (concordo totalmente), mas no presente estudo optou-se pela escala *Likert* de 5 pontos.

Para analisar os traços de personalidade, foi aplicado o instrumento de pesquisa do estudo de Gosling, Rentfrow e Swann (2003), que modelaram seu questionário nos descritores de instrumentos *big-five* proposto por Goldberg (1992). O instrumento captura os cinco principais traços de personalidade consolidados na literatura e compreende dez questões em escala tipo *Likert* de sete pontos, duas questões para cada dimensão. Nesse estudo, convencionou-se utilizar a escala *Likert* de cinco pontos.

Por último, o desempenho da tarefa foi aferido a partir do instrumento de pesquisa idealizado por Kathuria e Davis (2001) e adaptado por Mahama e Cheng (2013), composto originalmente de quatro assertivas em escala *Likert* de cinco pontos, que variam entre 1 (não satisfeito) a 5 (muito satisfeito).

Para as estatísticas descritivas e teste das hipóteses, foi aplicada a técnica de modelagem de equações estruturais por mínimos quadrados parciais (PLS-SEM), por meio do *software* Smart PLS, versão 3. Ela pode ser definida como um conjunto de técnicas que ajudam a examinar simultaneamente um conjunto de relacionamentos teóricos entre uma ou mais variáveis independentes e uma ou mais variáveis dependentes (Hair Jr., Hult, Ringle & Sarstedt, 2014). É adequada para modelar relações complexas com múltiplos relacionamentos de dependência e independência entre variáveis latentes (Hair Jr. et al., 2014).

4. Descrição e Análise dos Resultados

4.1 Modelo de Mensuração

Na modelagem de equações estruturais, os dados são analisados em duas etapas. Na primeira, realiza-se uma análise fatorial confirmatória para se observar a covariância entre as variáveis latentes, o que resulta no modelo de mensuração (Anderson & Gerbing, 1988; Bido & Silva, 2019). A segunda etapa da análise consiste no modelo estrutural, que reflete os ajustes necessários à otimização do modelo.

No modelo de mensuração, analisou-se a confiabilidade do modelo e a validade discriminante. A análise da validade discriminante deu-se a partir da verificação das cargas cruzadas, que apontam se os valores das cargas maiores das variáveis latentes originais são maiores do que as demais (Chin, 1998). Também foi observada a partir do critério de Fornell e Larcker (1981), ao verificar se as raízes quadradas dos valores da variância média extraída (AVE) de cada constructo são maiores do que as correlações dos constructos.

Na Tabela 1, mostram-se os valores estatísticos das variáveis consideradas na análise da robustez do modelo, como o alfa de *Cronbach*, o rho_A, a confiabilidade composta, o R² e a variância média (AVE).

Tabela 1

Modelo de mensuração

Painel A - Sem exclusão de indicadores					
Variáveis	Alfa de Cronbach	rho_A	Confiabilidade composta	R²	Variância média extraída (AVE)
Estilos de tomada de decisão	0,712	0,785	0,112	0,187	0,195
Flexibilidade cognitiva	0,730	0,759	0,792	0,159	0,252
Traços de personalidade	0,681	0,718	0,744	0,326	0,252
Desempenho da tarefa	0,786	0,813	0,862	0,327	0,613
Painel B - Com exclusão de indicadores					
Variáveis	Alfa de Cronbach	rho_A	Confiabilidade composta	R²	Variância média extraída (AVE)
Estilos de tomada de decisão	0,742	0,769	0,749	-0,127	0,289
Flexibilidade cognitiva	0,730	0,759	0,792	0,199	0,252
Traços de personalidade	0,681	0,718	0,744	0,344	0,252
Desempenho da tarefa	0,786	0,813	0,862	0,317	0,612

Fonte: Dados da pesquisa.

No Painel A da Tabela 1, o modelo de mensuração apresentou inicialmente alguns valores abaixo da significância estatística mínima sugerida na literatura, isto é, alfa de *Cronbach* e confiabilidade composta com cargas <0,7 (Hair Jr. et. al, 2014), e valores de AVE <0,50 (Henseler, Ringle & Sinkovics, 2009). De acordo com Bido e Silva (2019), é recomendável excluir indicadores com cargas mais baixas. Contudo, para preservar a validade de conteúdo dos constructos optou-se por excluir o menor número possível de indicadores, ainda que os valores de AVE não alcancem a significância estatística desejável.

No Painel B da Tabela 1, observa-se que o valor do alfa de *Cronbach* apresentou sensível melhora para estilos de tomada de decisão, mas não para traços de personalidade. Por sua vez, o valor de confiabilidade composta para estilos de tomada de decisão passou a apresentar significância estatística. No entanto, a eliminação de seis questões (10, 12, 13, 14, 16 e 19) do constructo flexibilidade cognitiva resultou em aumento insignificante dos valores AVE, isso não prejudica a confiabilidade do modelo, contudo é uma restrição.

Assim, adentrou-se na segunda etapa da análise estatística, **em que** foi considerado o cenário dos valores com a exclusão de seis indicadores.

4.2 Modelo Estrutural

Na Tabela 2 apresentam-se os valores estatísticos dos dados analisados para o modelo estrutural, considerando as relações propostas nas hipóteses da pesquisa.

Tabela 2

Estatística descritiva

	Hipóteses	VIF	Amostra original	Desvio Padrão	Valor t	Valor p
Estilos de Tomada de Decisão → Desempenho da Tarefa	H1(-)	1,286	-0.127	0.061	2.082	0.037
Flexibilidade Cognitiva → Desempenho da Tarefa	H2(+)	1,662	0.199	0.068	2.915	0.004
Traços de Personalidade → Desempenho da Tarefa	H1(+)	1,749	0.344	0.078	4.422	0.000

Legenda: Valores de $p \leq 0,05$; VIF: ≤ 2 ; Desvio padrão ≤ 5

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da estatística descritiva mostram números satisfatórios para a significância das relações analisadas, em que os valores de VIF, que demonstram a colinearidade dos dados, estão abaixo de 2, o desvio padrão é considerado baixo e os valores p são significantes ao nível $\leq 0,05$. Observa-se ainda que estilos de tomada de decisão apresentam relação negativa com desempenho da tarefa, enquanto as demais relações foram positivas, conforme esperado.

4.3 Discussão dos Resultados

A literatura fornece suporte teórico para o constructo desempenho no trabalho ser analisado sob três domínios: desempenho da tarefa, desempenho contextual e comportamento contraproducente no trabalho (Sackett & Lievens, 2008). No entanto, no presente estudo, o foco de análise recaiu sobre o desempenho da tarefa, ligado aos comportamentos que contribuem para a produção de um bem ou prestação de um serviço.

A hipótese H_1 apresentou relação negativa entre estilos de tomada de decisão e desempenho da tarefa, com valor $p=0,037$ e significativa ao nível de 0,05, o que leva à rejeição da hipótese. É possível que as características de subjetividade e individualidade (Harren, 1979) presentes na percepção das tarefas e na tomada de decisões (Sohail, 2013) sejam um fator de complexidade. Além disso, o fator autorregulação, ou seja, a capacidade de o indivíduo manter um padrão estável de decisões ao longo do tempo (Löbner et al., 2019; Thunholm, 2004), não mensurado neste estudo, pode contribuir para uma relação negativa.

Thunholm (2004) destaca a necessidade de mais investigações sobre a relação entre os estilos de tomada de decisão e o comportamento de tarefa em decisões reais de trabalho. No presente estudo, não é possível analisar esta relação, contudo, seus resultados denotam a atualidade dessa lacuna. No campo da perícia isso é potencializado, visto que o trabalho não é padronizado e cada perito estabelece a metodologia que melhor se adequa ao objeto da perícia, o que pode impactar no desempenho da tarefa.

A hipótese H_2 foi confirmada para a amostra analisada, com valor $p=0,004$, o que suporta o pressuposto de que a flexibilidade cognitiva se relaciona positivamente com o desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais. A necessidade dos peritos contábeis se adaptarem às **mais diversas estratégias** do trabalho pericial influencia o desempenho da tarefa.

Esta inferência encontra apoio em Martin e Rubin (1995), que enfatizam que a flexibilidade cognitiva é a capacidade da consciência individual para reconhecer opções e alternativas disponíveis, ter a disposição de ser flexível e adaptável e ter autoeficácia em ser flexível. Isso pode melhorar o processo decisório e levar o indivíduo a se adequar à tarefa (Laureiro-Martínez & Brusoni, 2018).

A hipótese H_3 é aceita, já que apontou relação estatística positiva para a relação entre traços de personalidade e desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais, com valor $p=0,000$. Este resultado coaduna com Gridwicha, Kulwanich, Piromkam e Kwanmuangvanich (2020), que utilizaram a modelagem de equações estruturais e encontraram relação estatística positiva entre traços de personalidade e desempenho no trabalho.

5. Considerações Finais

Esse estudo analisou os efeitos dos estilos de tomada de decisão, da flexibilidade cognitiva e dos traços de personalidade no desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais. Os resultados permitem concluir que o desempenho da tarefa é uma mensuração complexa que pode, além da racionalidade econômica, ser explicada por variáveis comportamentais, como as consideradas neste estudo.

Além disso, ele contribui com a literatura ao mostrar que é preciso expandir o escopo de análises do desempenho da tarefa para além de abordagens positivistas, ou seja, não se pode presumir que um indivíduo melhore seu desempenho unicamente por comandos racionais de trabalho. Portanto, os resultados deste estudo abrem caminhos de investigação e incentivam a busca de novas abordagens e constructos para explicar os comportamentos relacionados ao desempenho da tarefa de indivíduos.

O estudo também apresenta contribuições práticas ao considerar, na pesquisa empírica, aspectos comportamentais que podem afetar o desempenho da tarefa de peritos contábeis judiciais. A observação de fatores comportamentais no desempenho da tarefa pode contribuir para a seleção e indicação de peritos aptos a apresentar relatórios periciais mais aderentes ao objeto da perícia e eficazes em promover o equilíbrio da justiça.

Diante disso, considerando as inferências de Frezatti (2020), ao citar o estudo de Sabadini, Sampaio e Koeller (2009) e enfatizar a importância do bem-estar que a pesquisa deve gerar na vida das pessoas, buscou-se neste estudo encontrar respostas comportamentais que ajudem a compreender as decisões e reduzir o viés no trabalho de peritos contábeis. Porém, parcimônia é necessária nas inferências, uma vez que o uso de medidas subjetivas pode levar os indivíduos a interpretar as questões de forma diferente (Kahneman & Krueger, 2006).

Nesse aspecto é importante também considerar as restrições do autorrelato (Skinner, 1978), já que não é possível identificar se o item escolhido pelo respondente representa de fato seu comportamento real ou um comportamento socialmente desejável (Tracey, 2016).

Outro viés de instrumentos de autorrelatos é a aquiescência, que é a tendência dos indivíduos escolherem itens sem analisar devidamente seu conteúdo (Zanon, Lessa & Dellazzana-Zanon, 2018). Contudo, encontrar respostas definitivas em pesquisas pode não se concretizar em uma primeira comunicação científica (Frezatti, 2020), assim considera-se que este estudo não é um fim em si, mas um ponto de partida que pode vir a contribuir com pesquisas futuras.

Por fim, as análises realizadas não permitem sua generalização para todas as tarefas da **área pericial**, porém, essa restrição oportuniza outros estudos, que podem analisar o desempenho na execução de tarefas específicas e na relação entre as normas de perícia contábil, as escolhas metodológicas do perito e as expectativas do juízo, pois mesmo que o perito siga as diretrizes legais, seu laudo pode não ser suficiente para atender ao objeto da perícia. Ademais, pesquisas em profundidade, como de estudos de caso, ou experimentos podem representar importantes maneiras de avançar nas investigações sobre a temática.

Apêndice A - Instrumentos da Pesquisa

Traços de Personalidade (Gosling, Rentfrom & Swann, 2003)

Indique para cada uma das declarações que seguem até que ponto você concorda ou discorda que o par de características se aplica a você, considerando a escala de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente).

1. Eu me vejo como extrovertido, entusiasmado.
2. Eu me vejo como crítico, briguento.
3. Eu me vejo como confiável, autodisciplinado.
4. Eu me vejo como ansioso, facilmente me chateio.
5. Eu me vejo como aberto a novas experiências, complexas.
6. Eu me vejo como reservado, quieto.
7. Eu me vejo como simpático, caloroso.
8. Eu me vejo como desorganizado, descuidado.
9. Eu me vejo como calmo, emocionalmente estável.
10. Eu me vejo como convencional, não criativo.

Estilos de Tomada de Decisão (Scott & Bruce, 1995; instrumento validado no Brasil por Löbler, Reis, Nishi & Tagliapietra, 2019)

Indique nas assertivas que seguem, relativas à forma como o indivíduo toma decisões importantes, até que ponto você concorda ou discorda com cada uma delas, considerando a escala de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente).

1. Frequentemente eu preciso da ajuda de outras pessoas na tomada de decisões importantes.
2. Eu raramente tomo decisões importantes sem consultar outras pessoas.
3. Se eu tenho o apoio de outras pessoas, é mais fácil para eu tomar decisões importantes.
4. Eu utilizo o conselho de outras pessoas na tomada de decisões importantes.
5. Eu gosto de ter alguém para me orientar na direção certa, quando estou diante de decisões importantes.
6. Eu postergo a tomada de decisão, sempre que possível.
7. Muitas vezes eu adio a tomada de decisões importantes.
8. Eu geralmente tomo decisões importantes no último minuto.
9. Eu prorrogo a tomada de decisões, porque pensar nisso me faz ficar apreensivo.
10. Eu tomo decisões de uma forma lógica e sistemática.
11. A minha tomada de decisão requer uma reflexão cuidadosa.
12. Ao tomar uma decisão, considero várias opções em termos de um objetivo específico.
13. Eu analiso todas as minhas opções antes de tomar uma decisão.
14. Ao tomar decisões, eu confio em meu instinto.
15. Quando tomo decisões, costumo confiar em minha intuição.
16. Ao tomar uma decisão, eu confio em meus sentimentos e reações.
17. Eu geralmente tomo decisões rápidas.
18. Eu costumo tomar decisões no calor do momento.
19. Eu tomo decisões rápidas.

Flexibilidade Cognitiva (Martin & Hubin, 1995)

Indique para cada uma das declarações que seguem até que ponto você concorda ou discorda que elas representam suas crenças e sentimentos sobre seu próprio comportamento, considerando a escala de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente).

1. Eu posso comunicar uma ideia de muitas maneiras diferentes.
2. Eu evito situações novas e incomuns.
3. Eu sinto que nunca consigo tomar decisões.
4. Eu posso encontrar soluções viáveis para problemas aparentemente insolúveis.
5. Eu raramente tenho escolhas ao decidir como me comportar.
6. Eu estou disposto a trabalhar em soluções criativas para problemas.
7. Em qualquer situação, sou capaz de agir de maneira apropriada.
8. Meu comportamento é resultado de decisões conscientes que eu tomo.
9. Eu tenho muitas maneiras possíveis de me comportar em qualquer situação.
10. Eu tenho dificuldade em usar meu conhecimento sobre um determinado tópico em situações da vida real.
11. Eu estou disposto a ouvir e considerar alternativas para lidar com um problema.
12. Eu tenho a autoconfiança necessária para lidar com diferentes maneiras de me comportar.

Desempenho da Tarefa (Kathuria e Davis, 2001)

Indique para cada uma das situações que seguem o seu grau de satisfação com o seu desempenho no trabalho, considerando a escala de 1 (não satisfeito) a 5 (muito satisfeito)

1. Precisão do trabalho realizado.
2. Quantidade de trabalho realizado.
3. Qualidade do trabalho realizado.
4. Eficiência operacional.

Referências

- Anderson, J.C., & Gerbing, D.W. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. *Psychological Bulletin*, 103(3), pp. 411-423. Doi: <https://doi.org/10.1037/0033-2909.103.3.411>
- Barrick, M.R., & Mount, M.K. (2003). Select on conscientiousness and emotional stability. In: Locke, E. A. (Ed.). *Handbook of principles of organizational behavior* (2. ed.). Wiley, New Jersey.
- Benbasat, I., & Dexter, A.S. (1982). Individual differences in the use of decision support aids. *Journal of Accounting Research*, 20(1), pp. 1-11. Doi: 10.2307/2490759
- Bernstein, P.L. (1997). *Desafio aos deuses: A fascinante história do risco* (16. ed.). Campus, Rio de Janeiro.
- Bendassolli, P.F. (2012). Desempenho no trabalho: revisão da literatura. *Psicologia Argumento*, 30(68), pp. 171-184. Doi: 10.7213/psicol.argum.5895
- Birnberg, J.G., Luft, J., & Shields, M.D. (2006). Psychology theory in management accounting research. In: Chapman, C.S.; Hopwood, A.G., & Shields, M.D (Eds.). *Handbooks of management accounting research* (vol. 1), pp. 113-135. Elsevier, Oxford. Doi: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01004-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01004-2)
- Bromwich, M., & Scapens, R.W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 25th Anniversary Conference, 31, pp. 1-9. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>
- Butler, S.A., & Ghosh, D. (2015). Individual differences in managerial accounting judgments and decision making. *The British Accounting Review*, 47(1), pp. 33-45. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.09.002>

- Cagnin, S. (2009). Neuropsicologia cognitiva e psicologia cognitiva: o que o estudo da cognição deficitária pode nos dizer sobre o funcionamento cognitivo normal? *Psicologia em Pesquisa*, 3(1), pp. 16-30. Doi: <https://doi.org/10.24879/200900300100392>.
- Capovilla, A.G.S., Assef, E.C.S., & Cozza, H.F.P. (2007). Avaliação neuropsicológica das funções executivas e relação com desatenção e hiperatividade. *Avaliação Psicológica*, 6(1), pp. 51-60.
- Cheng, M.M., Luckett, P.F., & Schulz, A.K-D. (2003). The effects of cognitive style diversity on decision-making dyads: An empirical analysis in the context of a complex task. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), pp. 39-62. Doi: <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.39>
- Chenhall, R., & Morris, D. (1991). The effect of cognitive style and sponsorship bias on the treatment of opportunity costs in resource allocation decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 16(1), pp. 27-46. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90031-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90031-9)
- Chopik, W.J., & Kitayama, S. (2017). Personality change across the life span: Insights from a cross-cultural, longitudinal study. *Journal of Personality*, 83(3), pp. 508-521. Doi: <https://doi.org/10.1111/jopy.12332>
- Cubel, M., Nuevo-Chiquero, A., Sanchez-Pages, S., & Vidal-Fernandez, M. (2016). Do personality traits affect productivity? Evidence from the laboratory. *The Economic Journal*, 126(592), pp. 654-681. Doi: <https://doi.org/10.1111/eoj.12373>
- Cunha, P.R., Silva, C.T., Peyerl, D.A., & Haveroth, J. (2019). Influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional de auditores independentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(e158537), pp. 1-14. Doi: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.158537>
- Debusscher, J., Hofmans, J., & Fruit, F. (2016). From state neuroticism to momentary task performance: A person × situation approach. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 25(1), pp. 89-104. Doi: <https://doi.org/10.1080/1359432X.2014.983085>
- Diógenes, S.B., & Silva, D. (2019). Recursos e técnicas de ensino e pesquisa: Smart PLS 3 – especificação, estimação, avaliação e relato. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 20(2), pp. 488-536. Doi: 10.13058/raep.2019.v20n2.1545
- França, J.A., & Barbosa, A.B. (2015). O ensino de perícia contábil em Brasília: percepções dos estudantes de ciências contábeis. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 14(43), pp. 63-73. Doi: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n43p63-73>
- Frankovsky, M., Birknerova, Z., & Zbihlejeva, L. (2016). Assessment of occurrence predictors of cognitive distortions in managerial decisions. *Polish Journal of Management Studies*, 14(2), pp. 61-70. Doi: 10.17512/pjms.2016.14.2.06
- Frezatti, F. (2020). Pentágono da qualidade na publicação acadêmica. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC*, 14(4), pp. 422-426. Doi: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v14i4.2802>
- Fuller, L.R., & Kaplan, S.E. (2004). A Note about the effect of auditor cognitive style on task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), pp. 131-143. Doi: <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.131>
- Ge, W., Matsumoto, D., & Zhang, J.L. (2011). Do CFOs have style? An empirical investigation of the effect of individual CFOs on accounting practices. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), pp. 1141-1179. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01097.x>
- George, J.M., & Zhou, J. (2007). Dual tuning in a supportive context: Joint contributions of positive mood, negative mood, and supervisory behaviors to employee creativity. *Academy of Management Journal*, 50(3), pp. 605-622. Doi: 10.5465/AMJ.2007.25525934
- Goldberg, L.R. (1992). The development of markers for the Big-Five factor structure. *Psychological Assessment*, 4(1), pp. 26-42. Doi: <https://doi.org/10.1037/1040-3590.4.1.26>

- Gosling, S.D., Rentfrow, P.J., & Swann, W.B.J. (2003). A very brief measure of the big-five personality traits. *Journal of Research in Personality*, 37(6), pp. 504-528. Doi: doi:10.1016/S0092-6566(03)00046-1
- Gridwicha, P., Kulwanich, A., Piromkam, B., & Kwanmuangvanich, P. (2020). Role of personality traits on employees job performance in pharmaceutical industry in Thailand. *Sys Rev Pharm*, 11(3), pp. 185-194. Recuperado de: <http://sysrevpharm.org/fulltext/196-1584097466.pdf>
- Guerra, M.C.A.G. (2013). Flexibilidade cognitiva: estudos de conceptualização e operacionalização do construto. Tese de Doutorado, Universidade de Évora, Portugal-PT. Recuperado de: <http://dspace.uevora.pt/rdpc/handle/10174/10867>
- Guerra, C.G., Candeias, A., & Prieto, G. (2014). Flexibilidade cognitiva: repensar o conceito e a medida da inteligência. I Seminário Internacional de Cognição, Aprendizagem e Rendimento. Universidade do Minho, Portugal.
- Hair Jr., J.F., Hult, T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2014). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Sage, Los Angeles.
- Harren, V.A. (1979). A model of career decision making for college students. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), pp. 119-133. Doi: [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90065-4](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90065-4)
- Hastie, R. (2001). Problems for judgment and decision making. *Annual Review of Psychology*, 52, pp. 653-683. Doi: <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.653>
- Henseler, J., Ringle, C.M., & Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. In: Sinkovics, R.R., & Ghauri, P.N. (Eds.). *New challenges to international marketing* (vol. 20), pp. 277-319. Emerald, Bingley. Doi: [https://doi.org/10.1108/S1474-7979\(2009\)0000020014](https://doi.org/10.1108/S1474-7979(2009)0000020014)
- Hoog, W.A.Z. (2008). Prova pericial contábil: aspectos práticos & fundamentais (5.ed.). Juruá, Curitiba.
- Hudson, N.W., & Fraley, R.C. (2015). Volitional personality trait change: Can people choose to change their personality traits? *Journal of Personality and Social Psychology*, 109(3), pp. 490-507. Doi: <http://dx.doi.org/10.1037/pspp0000021>
- Kahneman, D., & Krueger, A.B. (2006). Developments in the measurement of subjective well-being. *Journal of Economic Perspectives*, 20(1), pp. 3-24. Doi: 10.1257/089533006776526030
- Kahneman, D., & Tversky, A. (2012). Rápido e devagar: Duas formas de pensar. Objetiva, Rio de Janeiro.
- Kathuria, R., & Davis, E.B. (2001). Quality and work force management practices: the managerial performance implication. *Production and Operations Management*, 10(4), pp. 460-477. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1937-5956.2001.tb00087.x>
- Laureiro-Martínez, D., & Brusoni, S. (2018). Flexibilidade cognitiva e tomada de decisão adaptativa: evidências de um estudo de laboratório de tomadores de decisão especializados. *Strategic Management Journal*, 39(4), pp. 1031-1058. Doi: 10.1002 / smj.2774
- Lauriola, M., & Levin, I.P. (2001). Personality traits and risky decision-making in a controlled experimental task: an exploratory study. *Personality and Individual Differences*, 31(2), pp. 215-226. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0191-8869\(00\)00130-6](https://doi.org/10.1016/S0191-8869(00)00130-6)
- Lima Filho, R.N., Bruni, A.L., Sampaio, M.S., Cordeiro Filho, J.B., & Carvalho Jr., C.V.O. (2010). Heurísticas e práticas orçamentárias: um estudo experimental. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 5(1), 42-58.
- Lonescu, T. (2012). Exploring the nature of cognitive flexibility. *New Ideas in Psychology*, 30(2), pp. 190-200. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2011.11.001>
- Lucena, W.G.L., Fernandes, M.S.A., & Silva, J.D.G. (2011). A contabilidade comportamental e os efeitos cognitivos no processo decisório: uma amostra de operadores de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3), pp. 41-58. Doi: 10.4270/ruc.2011321

- Luft, J., Shields, M.D., & Thomas, T.F. (2016). Additional information in accounting reports: Effects on management decisions and subjective performance evaluations under causal ambiguity. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), pp. 526-550. Doi: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12156>
- Löbler, M.L., Reis, E., Nishi, J.M., & Tagliapietra, R.D. (2019). Inventário de estilos de tomada de decisão: Validação de instrumento no contexto brasileiro. *Revista de Administração – UNIMEP*, 17(1), pp. 214-236. Recuperado em 31 de maio de 2021 de: <http://www.raunimep.com.br/ojs/index.php/rau/article/view/1167/785>
- Macêdo, A.F.P. (2016). Impacto dos traços da personalidade, vieses cognitivos e características sociodemográficas no perfil de risco de pessoas físicas participantes de leilões no Brasil. Tese de Doutorado, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Mahama, H., & Cheng, M.M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), pp. 89-114. Doi: <https://doi.org/10.2308/bria-50333>
- Malkiel, B.G., Fama, E.F. (1970). Efficient capital markets a review of theory and empirical work. *The Journal of Finance*, 25(2), pp. 383-417. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1970.tb00518.x>
- Marras, J.P. (2011). Administração de recursos humanos. Futura, São Paulo.
- Martin, M.M., & Rubin, R.B. (1995). A new measure of cognitive flexibility. *Psychological Reports*, 76(2), pp. 623-626. Doi: <https://doi.org/10.2466/pr0.1995.76.2.623>
- Martínez, D.L., & Brusoni, S. (2018). Cognitive flexibility and adaptive decision-making: evidence from a laboratory study of expert decision makers. *Strategic Management*, 39(4), pp. 1031-1058. Doi: <https://doi.org/10.1002/smj.2774>
- Melo, T.M., & Fucidji, J.R. (2016). Racionalidade limitada e a tomada de decisão em sistemas complexos. *Revista de Economia Política*, 36(3), pp. 622-645. Doi: <https://doi.org/10.1590/0101-31572016v36n03a09>
- Mendonça Neto, O.R.M., Cardoso, R.L., Oyadomari, J.C.P., & Silva, D. (2009). O Processo decisório em ambientes contábeis: Uma aplicação da teoria dos modelos mentais probabilísticos. *Contabilidade Vista & Revista*, 20(4), pp. 109-130. Recuperado em 31 de maio de 2021 de: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/718>
- Messick, S. (1984). The nature of cognitive styles: problems and promise in educational practice. *Educational Psychologist*, 19(2), pp. 59-74. Doi: <https://doi.org/10.1080/00461528409529283>
- Monzani, L., Ripoll, P., & Peiró, J.M. (2015). The moderator role of followers' personality traits in the relations between leadership styles, two types of task performance and work result satisfaction. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 24(3), pp. 444-461. Doi: <https://doi.org/10.1080/1359432X.2014.911173>
- Motowildo, S.J., Borman, W.C., & Schmit, M.J. (2013). A theory of individual differences in task and contextual performance. *Human Performance*, 10(2), pp. 71-83. Doi: http://dx.doi.org/10.1207/s15327043hup1002_1
- Mueller, B.A., & Shepherd, D.A. (2016). Making the most of failure experiences: Exploring the relationship between business failure and the identification of business opportunities. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 40(3), 457-487. Doi: <https://doi.org/10.1111/etap.12116>
- Murro, E.V.B., & Beuren, I.M. Redes de atores na perícia contábil judicial: uma análise à luz da Teoria Ator-Rede. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18(62), pp. 633-657. Doi: 10.7819/rbgn.v18i62.2743
- Neufeld, C.B., Brust, P.G., & Stein, L.M. (2011). Bases epistemológicas da psicologia cognitiva experimental. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, 27(1), pp. 103-112. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0102-37722011000100013>

- Neumann, J.V., & Morgenstern, O. (1944). Theory of games and economic behavior. *The Review of Economics and Statistics*, 29(1), pp. 47-52.
- Oblak, L., Licen, M., & Slapnicar, S. (2018). The role of cognitive frames in combined decisions about risk and effort. *Management Accounting Research*, 39(3), pp. 35-46. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.07.001>
- Pereira, B.A.D., Löbler, M. L., & Simonetto, E.O. (2010). Análise dos modelos de tomada de decisão sob o enfoque cognitivo. *Revista Administração UFSM*, 3(2), pp. 260-268. Recuperado em 1/06/2021 em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/5140/analise-dos-modelos-de-tomada-decisao-sob-o-enfoque-cognitivo/i/pt-br>
- Pereira, I.V., Silva, C.A.T., & Tavares Jr. E.P. (2017). Comportamento decisório dos contadores sob a perspectiva da Teoria dos Prospectos. *Revista Ambiente Contábil*, 9(2), pp. 222-239. Recuperado em 1/06/2021 em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/11128>
- Perez, G., Valero, S., Cesar, A.M.R.V.C., & Medeiros Júnior, A. (2017). Tomada de decisão em metas orçamentárias: o estudo de uma empresa do setor siderúrgico baseado no modelo cognitivo. *Revista FAE*, 20(1), pp. 69-92. Recuperado em 1/06/2021 em: <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/102>
- Plous, S. (1993). *The psychology of judgment and decision making*. McGraw-Hill Education, New York.
- Riding, R.J. (1997). On the nature of cognitive style. *Educational Psychology*, 17(1-2), pp. 29-49. Doi: <https://doi.org/10.1080/0144341970170102>
- Sabadini, A.A.Z.P., Sampaio, M.I.C., & Koeller, S.H. (2009). *Publicar em psicologia*. (A. B. de E. C. de Psicologia, Ed.). São Paulo: Instituto de Psicologia de São Paulo.
- Sackett, P.R., & Lievens, F. (2008). Personnel selection. *Annual Review of Psychology*, 59, pp. 419-450. Doi: <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.59.103006.093716>
- Santos, J.O., & Barros, C.A.S. (2011). O que determina a tomada de decisão financeira: razão ou emoção? *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13(38), pp. 7-20. Recuperado em 1/06/2021: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6619/o-que-determina-a-tomada-de-decisao-financeira--razao-ou-emocao-i/pt-br>
- Santos, A.P.A., Sisto, F.F., & Martins, R.M.M. (2003). Estilos cognitivos e personalidade: um estudo exploratório de evidências de validade. *Psico-USF*, 8(1), pp. 11-19. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1413-82712003000100003>.
- Saucier, G. (1994). Mini-markers: a brief version of goldberg's unipolar big-five markers. *Journal of Personality Assessment*, 63(3), pp. 506-516. Doi: https://doi.org/10.1207/s15327752jpa6303_8
- Scott, S.G., & Bruce, R.A. (1995). Decision-making style: the development and assessment of a new measure. *Educational and Psychological Measurement*, 55(5), pp. 818-831. Doi: <https://doi.org/10.1177/0013164495055005017>
- Simon, H.A. (1955). A behavioral model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics*, 69(1), pp. 99-118. Doi: <https://doi.org/10.2307/1884852>
- Skinner, B. F. (1978). *O comportamento verbal*. São Paulo: Cultrix.
- Sohail, T. (2013). Decision making style of women university teachers. *J.R.S.P.*, 50(2). Recuperado de: http://pu.edu.pk/images/journal/history/PDF-FILES/ARTICLE%20%20TALAT%20190-205_v50_no2_2013.pdf
- Spiro, R., Vispoel, W., Schmitz, J.G., Samarapungavan, A., & Boerger, A.E. (1987). Knowledge acquisition for application: cognitive flexibility and transfer in complex content domains. In: Britton, B. C., & Glynn, S. M. (eds.). *Executive control in processes in reading*, pp. 177-199. Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey.

- Tracey, T.J.G. (2016). A note on socially desirable responding. *Journal of Counseling Psychology*, 63(2), pp. 224-232. Doi: <https://doi.org/10.1037/cou0000135>.
- Trentini, C.M., Hutz, C.S., Bandeira, D.R., Teixeira, M.A.P., Gonçalves, M.T.A., & Thomazoni, A.R. (2009). Correlações entre a EFN – Escala Fatorial de Neuroticismo e o IFP - Inventário Fatorial de Personalidade. *Avaliação Psicológica*, 8(2), pp. 209-217. Recuperado em 1/06/2021 de: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1677-04712009000200007
- Thunholm, P. (2004). Decision-making style: Habit, style or both? *Personality and Individual Differences*, 36(4), pp. 931-944. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0191-8869\(03\)00162-4](https://doi.org/10.1016/S0191-8869(03)00162-4)
- Weick, K.E. (1995). *Sensemaking in organizations*. Sage, Thousand Oaks.
- Zanon, C., Lessa, J.P.A. & Dellazzana-Zanon, L.V. (2018). Aquiescência em autorrelatos de personalidade: uma comparação de métodos. *Avaliação Psicológica*, 17(4), pp. 428-438. Doi: <http://dx.doi.org/10.15689/ap.2018.1704.3.03>

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>.