

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARÍLIA BATISTA DE LIMA PEQUENO

**MAPEANDO O USO E A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA
TOMADA DE DECISÃO DE ALOCAÇÃO DE RECURSOS ORGANIZACIONAIS: A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES PÚBLICOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR DA CIDADE DO RECIFE**

Recife, 2013

MARÍLIA BATISTA DE LIMA PEQUENO

**MAPEANDO O USO E A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA
TOMADA DE DECISÃO DE ALOCAÇÃO DE RECURSOS ORGANIZACIONAIS: A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES PÚBLICOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR DA CIDADE DO RECIFE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jairo Simião Dornelas.

Co-orientador: Prof. Dr. Cláudio de Araújo Wanderley

Recife, 2013

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

P425m Pequeno, Marília Batista de Lima
Mapeando o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais: a percepção dos gestores públicos das instituições federais de ensino superior da cidade do Recife / Marília Batista de Lima Pequeno. - Recife : O Autor, 2013.
152 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Jairo Simião Dornelas e co-orientador Prof. Dr. Cláudio de Araújo Wanderley.
Dissertação(Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2013.
Inclui referência e apêndice.

1. Informação contábil – características qualitativas. 2. Tomada de decisão. 3. Contabilidade. 4. Gestores públicos. I. Dornelas, Jairo Simião (Orientador). II. Wanderley, Cláudio de Araújo (Co-orientador). III. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2014 – 002)

**Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis**

Coordenação

**MAPEANDO O USO E A UTILIDADE DAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA TOMADA DE
DECISÃO DE ALOCAÇÃO DE RECURSOS
ORGANIZACIONAIS: A PERCEPÇÃO DOS
GESTORES PÚBLICOS DAS INSTITUIÇÕES
FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR DA CIDADE DO
RECIFE.**

Marília Batista de Lima Pequeno

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 27 de junho de 2013.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Jairo Simião Dornelas (Ph.D.)

Examinador Interno: Jerônimo José Libonati (Dr.)

Examinador Externo: Denis Silva da Silveira (Dr.) – PROPAD/UFPE

Dedicatória

Dedico este trabalho ao meu querido irmão Ricardo José Batista dos Santos, *in memoriam*.

Agradecimentos

A Deus pela presença constante em minha vida, que me concede tantas alegrias e que me dá forças para continuar a caminhada nos momentos difíceis.

Aos meus pais Marcos e Marlene pelo amor e dedicação sem limites e pelo esforço empreendido para o meu crescimento pessoal e acadêmico e aos meus irmãos Simone, Júnior, Moisés e Mariza pela união e amizade.

Ao meu marido Ronaldo pelo incentivo e apoio constantes nos momentos difíceis e por compreender minha ausência gerada pela dedicação a este trabalho.

Ao meu orientador, professor Dr. Jairo Simião Dornelas, pela orientação, dedicação e comprometimento.

Aos professores Dr. Jeronimo Libonati e Dr. Carlo Bellini pelas valiosas contribuições na banca de projeto.

Aos professores Dr. Jeronimo Libonati e Dr. Denis Silveira pelas importantes contribuições na banca da defesa.

Aos professores MsC. Joaquim Osório Liberalquino Ferreira e Dra. Umbelina Cravo Lagioia pela amizade e carinho dispensados.

Aos colegas de mestrado Ana Rosa, Esdras, Livia, Priscila, Tarciana pelo companheirismo e amizade.

Às minhas amigas pela presença constante, pelo apoio e pela amizade.

Em fim, agradeço a todos que de alguma forma me ajudaram nessa caminhada.

Obrigada!

*“Tenho posto o Senhor continuamente
diante de mim; por isso que ele está à
minha mão direita, nunca vacilarei”.*
(Salmo 16:8)

Resumo

As organizações públicas gerenciam recursos assim como as entidades privadas, porém têm como missão assistir a sociedade com bens e serviços públicos, oriundos da aplicação de recursos públicos naquelas organizações. Nessas organizações, como é usual, cabe aos gestores tomarem as decisões sobre a alocação de recursos, embora no ambiente decisório de feição pública, os elementos organizacionais precisem ter a eficiência gerencial de um lado e a sobriedade de alocação de recursos com fins sociais de outro. Nessas condições, a efetiva decisão de alocação de recursos públicos necessita, a priori, fazer uso de informações tempestivas e de qualidade, cabendo à contabilidade justamente a produção e a disponibilização dessas informações. Modernamente, para fornecer essas informações de qualidade aos gestores, a contabilidade necessita de estrutura e suporte tecnológico para o tratamento e processamento da informação. Nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), a aplicação de recursos que provêm da administração pública indireta, conta com uma estrutura de sistemas de informações globais e locais que executam a compilação e formatação de dados que auxiliam no processo gerencial. Observando este cenário, este estudo teve como objetivo geral mapear a percepção dos gestores públicos de IFES da cidade de Recife quanto o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão que permeia o escopo da alocação de recursos organizacionais. Para tanto utilizou-se o método quantitativo, através da estratégia *survey*. A coleta dos dados foi realizada a partir da aplicação de questionários a uma amostra de 50 gestores das IFES de Recife (IFPE, UFPE e UFRPE) e a análise estatística dos dados coletados revelou que a maioria dos gestores respondentes afirmou fazer uso da informação contábil, citando aquela de teor orçamentário como a informação mais utilizada. Foi identificado ainda que, para os gestores respondentes, as informações contábeis possuem as características qualitativas fundamentais e de melhoria, o que confere, assim, utilidade à informação contábil para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais. Por fim, detectou-se também certa tendência ao não uso da informação contábil para tomada de decisão nos ambientes organizacionais da presente pesquisa, o que realça a necessidade de aprofundamento futuro, em busca de entender os motivos da ausência de utilização dessas informações.

Palavras-chave: Características qualitativas da informação contábil. Tomada de decisão. Contabilidade. Gestores públicos. Percepção da gestão em IFES.

Abstract

Public organizations manage resources just as private entities do, but they have the mission to assist society with public goods and services as result from the application of public resources in such organizations. In these organizations, as usual, managers are in charge of taking decisions on the allocation of resources, although in public decision-making environment features, organizational elements need to have the managerial efficiency on one side and the sobriety of resource allocation with social purposes on the other side. Under these conditions, the effective decision on allocation of public resources requires a priori use of timely and qualitative information, while the accounting leads the production and the release of such information. Nowadays, in order to provide such quality information to managers, the accounting needs structure and technological support for the treatment and processing of information. In Federal Institutions of Higher Education (IFES), the application of resources that provide from indirect public administration has a structure of global and local information systems to perform data compilation and formatting that assists in management process. Observing this scenario, this study was aimed at mapping the general perception of IFES' public managers of city of Recife concerning the use and usefulness of accounting information in decision making that permeates the scope of the allocation of organizational resources. For such purpose, we used the quantitative method based on the survey strategy. The data collection was performed through the application of questionnaires to a sample of 50 managers of IFES in Recife (IFPE, UFPE e UFRPE) and the statistical analysis of the data collected revealed that most respondent managers said they have made use of accounting information, citing that the content on budget was the most used information. It was also identified that, for respondent managers, the pieces of accounting information have the key and improving quality characteristics, which thus renders the usefulness of accounting information for decision making on the allocation of organizational resources. At last, we also detected a tendency not to use accounting information for decision making in organizational environments of this research, which highlights the need for further research, seeking to understand the reasons for the lack of using such pieces of information.

Keywords: Qualitative characteristics of accounting information. Decision making. Accounting. Public managers. Perception of management in IFES.

Lista de Figuras

Figura 1 (3)	Diagrama conceitual da pesquisa	31
Figura 2 (3)	A autoridade e os papéis do administrador	33
Figura 3 (3)	Habilidades gerenciais e sua relação com a hierarquia organizacional	34
Figura 4 (3)	Encadeamento das etapas requeridas ao estabelecimento de uma organização	37
Figura 5 (3)	Principais componentes das organizações	38
Figura 6 (3)	Níveis hierárquicos e suas interações na organização	40
Figura 7 (3)	Visões sobre principais funções administrativas	41
Figura 8 (3)	Principais etapas ou decisões do processo de organização	42
Figura 9 (3)	Processo administrativo fundamental – Ciclo PDCA	43
Figura 10 (3)	Etapas essenciais do estabelecimento do processo de controle	45
Figura 11 (3)	Ambiente decisório sob riscos e incertezas	49
Figura 12 (3)	Etapas essenciais do processo decisório	51
Figura 13 (3)	Ciclo projetado do potencial incremento do negócio na visão BSC	61
Figura 14 (3)	Usuários internos e externos da contabilidade	63
Figura 15 (3)	Apresentação gráfica da ideia de utilidade da informação contábil	67
Figura 16 (3)	Estrutura dos poderes do Estado segundo as esferas de governo	74
Figura 17 (3)	Modelo Operacional da Pesquisa	82
Figura 18 (4)	Desenho da Pesquisa	86
Figura 19 (4)	Etapas para criação de um questionário	90
Figura 20 (5)	Gênero dos gestores no contexto estudado	98
Figura 21 (5)	Funções desempenhadas pelos gestores ouvidos na pesquisa	99
Figura 22 (5)	Tempo de exercício na função desempenhada na amostra	100
Figura 23 (5)	Área de formação dos gestores (graduação) no contexto estudado	102
Figura 24 (5)	Utilização das informações contábeis pelos gestores ouvidos	103
Figura 25 (5)	Frequência de uso das informações contábeis pelos gestores ouvidos	104
Figura 26 (5)	Fontes de informações contábeis buscadas nas IFES pesquisadas	106
Figura 27 (5)	Visão obtida sobre os aspectos componentes do valor confirmatório das informações contábeis	110
Figura 28 (5)	Percepção efetiva sobre fidedignidade	111
Figura 29 (5)	Representação gráfica do aspecto completude da fidedignidade	113
Figura 30 (5)	Representação gráfica do aspecto neutralidade para a característica fidedignidade	114
Figura 31 (5)	Representação gráfica do aspecto corretude para a fidedignidade	114
Figura 32 (5)	A fidedignidade <i>per si</i> e pelos seus aspectos	116
Figura 33 (5)	Representação gráfica da relação entre os aspectos da comparabilidade	118
Figura 34 (5)	Visão global das características de melhoria das informações contábeis	121

Figura 35 (5)	Aspecto custo associado à produção da informação contábil	122
Figura 36 (5)	Congruência entre relevância e seus aspectos	123
Figura 37 (5)	Correspondência entre variável e <i>constructo</i> fidedignidade	124

Lista de Quadros

Quadro 1 (3)	Habilidades e competências dos administradores	36
Quadro 2 (3)	Informações sobre desempenho organizacional reveladas pelo sistema de controle	45
Quadro 3 (3)	Características necessárias ao sistema de controle	47
Quadro 4 (3)	Características da informação de qualidade	54
Quadro 5 (3)	Atributos da informação ao abrigo da modelagem fundamental do processo comunicativo	54
Quadro 6 (3)	Atributos da informação em dimensões de representação	55
Quadro 7 (3)	Aspectos associados à relevância da informação contábil	68
Quadro 8 (4)	Estratificação da amostra por instituição	93
Quadro 9 (4)	Formatação de componentes à captura das características qualitativas da informação contábil	95

Lista de Tabelas

Tabela 1 (5)	Respondentes por Instituição	97
Tabela 2 (5)	Idade dos gestores das IFES estudadas na pesquisa	99
Tabela 3 (5)	Formação acadêmica dos gestores pesquisados	101
Tabela 4 (5)	Áreas de formação dos gestores na amostra pesquisada	102
Tabela 5 (5)	Motivos para não utilização das informações contábeis na tomada de decisão identificadas no estudo	103
Tabela 6 (5)	Informações e relatórios contábeis utilizados pelos gestores usuários pesquisados	104
Tabela 7 (5)	Formas de disponibilização das informações contábeis aos gestores escutados	105
Tabela 8 (5)	A informação contábil e sua influência na mudança do processo decisório nos casos estudados	107
Tabela 9 (5)	A informação contábil e a avaliação de operações efetuadas no contexto da pesquisa	108
Tabela 10 (5)	A informação contábil e a confirmação de entendimentos anteriores na amostra trabalhada	109
Tabela 11 (5)	A informação contábil e a alteração de entendimentos anteriores	109
Tabela 12 (5)	Impressões dos respondentes sobre o valor preditivo da informação contábil	110
Tabela 13 (5)	Fidedignidade da informação contábil para representação de fenômenos na amostra estudada	112
Tabela 14 (5)	Completeness das informações contábeis para os gestores das IFES recifenses	112
Tabela 15 (5)	Percepção sobre neutralidade das informações contábeis dos gestores alcançados	113
Tabela 16 (5)	Impressões compiladas na pesquisa sobre corretude da informação contábil	115
Tabela 17 (5)	A informação contábil e o aspecto uniformidade da comparabilidade	117
Tabela 18 (5)	A informação contábil e o aspecto consistência da comparabilidade	117
Tabela 19 (5)	A informação contábil e o seu teor comprobatório	119
Tabela 20 (5)	Impressões quanto à tempestividade da informação contábil	119
Tabela 21 (5)	Facilidade de compreensão da informação contábil pelos gestores pesquisados	120
Tabela 22 (5)	Atributo economicidade direcionado às informações contábeis	122
Tabela 23 (5)	Agrupamento das questões do <i>constructo</i> relevância	124
Tabela 24 (5)	Agrupamento por correspondência das questões sobre fidedignidade	124
Tabela 25 (5)	Utilidade percebida nas informações contábeis a partir da intercessão dos <i>constructos</i>	125
Tabela 26 (5)	Agrupamento das questões sobre o atributo comparabilidade	126
Tabela 27 (5)	Relação detectada entre instituição e gênero na amostra pesquisada	126
Tabela 28 (5)	Relação percebida entre instituição e idade	127
Tabela 29 (5)	Relação emergente entre instituição e função na amostra pesquisada	127

Tabela 30 (5)	Relação entre instituição e tempo na função presente na amostra pesquisada	128
Tabela 31 (5)	Relação entre instituição e formação acadêmica presente na amostra pesquisada	128
Tabela 32 (5)	Relação informacional entre a contabilidade e a tomada de decisão nas IFES ouvidas	129
Tabela 33 (5)	Relação entre instituição e uso das informações contábeis segundo teste exato de Fisher	129
Tabela 34 (5)	Uso das informações contábeis por função no IFPE	130
Tabela 35 (5)	Motivos institucionais para não utilização da informação contábil na amostra	130
Tabela 36 (5)	Relação recuperada entre instituição e utilidade da informação contábil	131

Sumário

1. Introdução	17
2. Contexto do Estudo	22
2.1 Ambiente	22
2.2 Cenário	24
2.3 Problema	25
2.4 Objetivos	28
2.4.1 Objetivo Geral	28
2.4.2 Objetivos Específicos	28
2.5 Justificativa	29
3. Revisão da Literatura	31
3.1 O Perfil do Administrador	31
3.1.1 Papéis do Administrador	32
3.1.2 Habilidades do Administrador	33
3.1.3 Competências do Administrador	35
3.2 Organizações	36
3.2.1 Funções Administrativas	41
3.2.2 Controle	44
3.2.3 Tomada de Decisão	48
3.3 O <i>Constructo</i> Informação	52
3.4 Tecnologia da Informação	56
3.5 Contabilidade	61
3.6 Características Qualitativas da Informação Contábil	66
3.6.1 Características Qualitativas Fundamentais	67
3.6.1.1 Relevância	67
3.6.1.2 Representação Fidedigna	69
3.6.2 Características Qualitativas de Melhoria	70
3.6.2.1 Comparabilidade	70
3.6.2.2 Verificabilidade	70
3.6.2.3 Tempestividade	71
3.6.2.4 Compreensibilidade	71
3.6.3 Restrição de Custo na Elaboração e Evidenciação das Informações Contábeis	72
3.7 Administração Pública	73
3.7.1 O Uso da Informação na Administração Pública	75
3.7.2 Tecnologia da Informação na Administração Pública	77
3.7.3 Contabilidade na Administração Pública	78
3.7.4 Instrumentação para Gestão de Recursos na Administração Pública	80
3.8 Modelo Operacional da Pesquisa	82
4. Procedimento Metodológico	83
4.1 Natureza de Pesquisa	84
4.2 Métodos de Pesquisa	84
4.3 Estratégia de Pesquisa	85
4.4 Desenho da Pesquisa	86
4.5 Breve Visão das Instituições Pesquisadas	87
4.6 Coleta de Dados	89
4.6.1 Instrumento de Coleta	90
4.6.2 Amostra da Pesquisa	92
4.6.3 Procedimento de Coleta	93
4.7 Análise de Dados	94
4.8 Cuidados Metodológicos	95

5. Resultados Verificados	97
5.1 Dados Gerais da Pesquisa	97
5.2 Análise Descritiva da Utilidade da Informação Contábil	107
5.2.1 Relevância e Valor Confirmatório das Informações Contábeis	107
5.2.2 Valor Preditivo das Informações Contábeis	110
5.2.3 Fidedignidade das Informações Contábeis	111
5.2.4 Comparabilidade das Informações Contábeis	116
5.2.5 Demais Características das Informações Contábeis Úteis	118
5.3 O <i>Constructo</i> Utilidade Revisitado	123
5.4 Análise Bivariada dos Dados da Pesquisa	126
6. Conclusão	132
6.1 Síntese dos Resultados	132
6.2 Confronto com os Objetivos	134
6.3 Limitações do Estudo	135
6.4 Direcionamentos para Estudos Futuros	136
Referências	138
Apêndice A	148

1. Introdução

A sociedade é constituída por organizações estruturadas, que congregam pessoas em busca de um objetivo comum. Essas organizações podem ter objetivo de lucro, como as empresas, ou objetivarem o bem-estar social, como as organizações governamentais e não governamentais ligadas à prestação do serviço público aos cidadãos (MAXIMIANO, 2011).

Com vista a alcançarem seus objetivos, as organizações, quaisquer que sejam seu tipo, utilizam-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, para produção de bens e serviços que atendam às demandas da sociedade. Para Kwasnicka (1995), a gerência desses recursos se dá através do processo administrativo, que compreende as clássicas funções administrativas de planejamento, organização, direção e controle.

O planejamento delimita ações futuras para o alcance dos objetivos da instituição; a organização visa estabelecer autoridades e responsabilidades numa estrutura voltada ao cumprimento dos planos; a direção relaciona-se com a liderança e mobilização das pessoas ao alcance dos objetivos organizacionais; e o controle avalia os resultados do planejamento e corrige possíveis falhas desse processo (ROBBINS, 2005).

Semelhantemente na administração pública, onde as instituições têm como funções a elaboração de leis para lidar com a educação, garantir saúde e segurança pública, valendo-se de recursos derivados da arrecadação de impostos, o processo administrativo também é utilizado para gerência dos recursos disponíveis e produção de bens e serviços dirigidos a sociedade, embora reflita aspectos associados à política. Essas funções na administração pública são exercidas por órgãos da administração direta e indireta (autarquias, fundações e empresas públicas).

Em ambos os ambientes, os atores organizacionais responsáveis pelo processo administrativo são chamados de gestores ou administradores. São os gestores que tomam as decisões de alocação dos recursos e realizam a coordenação de esforços dos demais membros, de modo a assegurar o atingimento dos objetivos (MAXIMIANO, 2011). Esses administradores independentemente de atuarem em ambientes públicos ou privados devem ter habilidades e competências exercidas em diferentes papéis (MINTZBERG, 1995).

As habilidades relacionam-se com o potencial de realização de certas atividades e estão divididas em habilidades conceituais, humanas e técnicas (ROBBINS, 2005). A competência é a reunião de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários para o

desempenho de atividades, os quais variam a depender do nível organizacional em que atuam os gestores (MAXIMIANO, 2011). Por fim, os papéis do administrador são as categorias específicas de comportamento gerencial, que podem ser divididos em interpessoais, informacionais e decisórios, como fora citado antes na obra de Mintzberg (1995). O primeiro está relacionado com a interação do administrador com os demais partícipes dentro da organização ou externos a ela. Os papéis informacionais compreendem a coleta, o processamento e a comunicação de informações. E, finalmente, os papéis decisórios relacionam-se com a tomada de decisão do administrador. Os papéis desempenhados por esses atores estruturam-se em três níveis hierárquicos: estratégico, tático e operacional.

Na administração das organizações públicas, o gestor além de ter o comprometimento de exercer os papéis antes discutidos deve se submeter à fiscalização regimental e à transparência social tendo compromisso com a sociedade e com as metas políticas. Isto se reflete também nas autarquias que têm limitada autonomia financeira, contábil, orçamentária e decisional. É neste espaço que habitam as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

As IFES são autarquias federais, do poder executivo, vinculadas ao Ministério da Educação que recebem recursos do governo federal para suas despesas correntes e de capital com o objetivo de promoverem o desenvolvimento científico, tecnológico e social do país, como prega o édito constitucional.

A partir do estabelecimento do Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), pelo governo federal, cujo objetivo foi ampliar o acesso e a permanência na educação superior, surgiram novos desafios para a gestão das IFES. Tais desafios circundam a ampliação de espaços de salas de aula, de laboratórios, salas para professores e técnicos administrativos, modernização das práticas pedagógicas e ampliação da oferta de bolsas de apoio aos estudantes, aos docentes e aos técnicos administrativos (UFPE, 2012). Entretanto, ainda de acordo com o documento recém aludido, os avanços introduzidos por este programa nem sempre obtiveram a proporcionalidade necessária entre crescimento e aporte de investimentos aos gastos resultantes dessa expansão.

A fim de subsidiar tantas ações, os administradores das IFES necessitam de informações de qualidade que permitam o desenvolvimento de seus papéis dentro da organização com eficiência e eficácia, o que sinaliza para a feição crítica que o tratamento informacional deve ter no âmbito dessas instituições.

McGee e Prusak (1994) definem informação como sendo um conjunto de dados que ao serem coletados, organizados e ordenados permitem ao usuário da informação atribuir-lhes significado e contexto. O conceito de informação, nesse caso, está relacionado com a perspectiva do usuário, pois é este quem irá definir se os dados processados têm utilidade para serem taxados de informação no instante do uso.

Neste sentido e nesta perspectiva, Oliveira (2012), realizou um estudo que buscou examinar como a gestão da informação contribui para o processo decisório numa IFES. Aquele autor identificou, dentre outros fatores, que os gestores da instituição pesquisada atribuem importância às informações disponibilizadas no momento da tomada de decisão, embora considerem que essas informações não sejam nem tão relevantes nem tempestivas. Na pesquisa citada, os gestores responderam que as informações são importantes para: encontrar alternativas ótimas e satisfatórias, fundamentar escolhas, reduzir incertezas e ambiguidades e enfrentar a complexidade do problema. Ratifica-se, pois, que nas organizações públicas, também há utilização de informações em todo processo administrativo e, conseqüentemente, no processo decisório, embora com dificuldades.

Mesmo no caso do processo decisório autárquico, que se mostra bem mais regrado, também há a mesma estrutura do processo decisório clássico: acionamento em etapas. Normalmente a primeira delas é a de compilação de informações. Nesta etapa, as informações têm maior importância, pois, segundo Griffin (2007), neste estágio de identificação e diagnóstico do problema, após o reconhecimento da necessidade da decisão, é que se obtém o máximo de informações possíveis a respeito do problema, suas causas e relações com outros fatores, a fim de serem utilizadas nas demais etapas do processo.

Como a gama de informações disponibilizadas aos gestores das organizações pode ser muito grande, necessita-se de uma ferramenta que auxilie na melhoria da qualidade e disponibilidade dessas informações. A tecnologia da informação (TI) pode fornecer tal ferramenta e segundo Alberton, Limongi e Krueger (2004), ainda pode auxiliar no aprimoramento dos processos internos, na redução de custos e melhoria dos controles.

O sistema de informação (SI), como parte integrante da TI em seu sentido mais amplo, tem a função de coletar, processar, armazenar, analisar e disseminar as informações com um determinado objetivo. Um SI processa as entradas e produz as saídas que podem ser direcionadas a um usuário ou a outro sistema (TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004). Um exemplo de SI dentro das organizações é o sistema de informação contábil (ROMNEY; STEINBART, 2009) que se caracteriza, segundo Padoveze (2010), como um sistema que

processa dados e os transformam em informações contábeis úteis à tomada de decisão em toda a empresa e em todos os níveis.

Szuster *et al.* (2011, p. 19) afirmam que “a contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária”, pois tem como objetivo mensurar para poder informar aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio das instituições, provendo os usuários de informações úteis para tomada de decisão. Essa qualidade poderá ser verificada através da presença de determinadas características que atribuam utilidade à informação em geral (STAIR; REYNOLDS, 2010) e a informação contábil em particular (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

Sendo assim, a contabilidade pode ser vista como uma das principais fontes de informações organizacionais para tomada de decisão e, para tanto, possui todo um arcabouço conceitual que versa sobre as características que tornam suas informações úteis aos seus usuários. Essas características que atribuem qualidade à informação contábil são divididas em fundamentais: relevância e representação fidedigna; e de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010; CFC, 2011).

Em paralelo, examinando a literatura sobre tomada de decisão (SIMON, 1971; DORNELAS, 2000; GOMES; GOMES; ALMEIDA, 2002), percebe-se que, para uma adequada tomada de decisão, faz-se necessário estar consciente e embasado em informações úteis e tempestivas. Segundo Moritz e Pereira (2006, p. 13), “as decisões baseadas em informação são apenas tão boas quanto a informação nas quais estão baseadas”; portanto, segundo os autores citados, a informação consultada implicará diretamente na decisão a ser tomada.

Assim, faz-se oportuno estudar o ambiente organizacional público em questão e sua relação com as informações provenientes da contabilidade, visando captar qual a percepção do gestor quanto ao caráter utilitário das informações contábeis e qual o apoio fornecido à tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais.

Assim, a pesquisa proposta centra-se no intuito de evidenciar o uso (através de um inventário) e a utilidade (através de um mapeamento de percepções) das informações contábeis na tomada de decisão sobre a alocação de recursos organizacionais no âmbito público, efetuada pelos gestores públicos de nível estratégico e tático de IFES, na cidade de Recife.

Para perseguir tal fim, o presente estudo estrutura-se da seguinte forma: o primeiro capítulo contempla esta introdução. O segundo capítulo apresenta o contexto de execução da pesquisa, destacando principalmente o cenário, os objetivos e a justificativa. Na sequência, o terceiro capítulo apresenta a revisão da literatura, especialmente conceitos sobre organização, administração pública, informação, contabilidade e tomada de decisão. Em seguida são enunciados no capítulo quatro os procedimentos metodológicos, onde se evidenciam a natureza, os métodos, a estratégia e o desenho da pesquisa, bem como é mostrada uma breve visão sobre as instituições pesquisadas, além de exibidos o processo de coleta e a concepção de análise dos dados empreendidos. Por fim, a análise dos resultados é efetuada no capítulo cinco, onde são descritos, categorizados e interpretados os dados coletados na pesquisa, para em finalização chegar-se ao capítulo da conclusão composto da síntese dos resultados e de sua confrontação com os objetivos, descrição das limitações do estudo e direcionamentos para estudos futuros.

2. Contexto do Estudo

Este capítulo procura expor o ambiente e o cenário em que a pesquisa ocorreu, bem como evidenciar o problema de pesquisa estudado, seus objetivos geral e específicos, além de apresentar a justificativa para sua realização.

2.1 Ambiente

Segundo Lacombe e Heilborn (2008), as organizações estão por toda a parte e são as responsáveis pela execução da maioria das funções na sociedade moderna. Assim, as organizações são importantes por fazerem parte do cotidiano da vida em sociedade e por obterem maior desempenho na execução de atividades que não teriam o mesmo resultado se fossem realizadas por um indivíduo isoladamente.

Essas atividades consistem na transformação dos recursos organizacionais, através do processo de produção e divisão do trabalho, em bens e serviços (CERTO, 2003). Esses recursos devem ser geridos pelos administradores com eficiência e eficácia, ou seja, devem ser utilizados de forma a minimizar o desperdício dos recursos buscando o alcance dos objetivos organizacionais (BATEMAN; SNELL, 2011).

Neste sentido, a gestão efetiva dos recursos organizacionais para produção de bens e serviços mais específicos e voltados à comercialização pode ser obtida através de verdadeiras arquiteturas estruturais calcadas em modernos modelos e plataformas de gestão, com uso de tecnologia (ARAÚJO, 2012) e com o auxílio da contabilidade.

Em se tratando de bens e serviços genéricos e compartilháveis cria-se a necessidade de se ter uma administração pública, nos moldes privados, mas controlada pela sociedade e dirigida à sociedade.

A administração pública pode ser definida em dois sentidos: o subjetivo, que designa as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos responsáveis por exercerem a função administrativa em qualquer um dos poderes (executivo, legislativo e judiciário); e o objetivo, que se relaciona com a natureza dos serviços executados pelos poderes legislativo, executivo e judiciário, sendo a própria função administrativa, incumbência predominante do poder executivo (MOREIRA, 2008).

Segundo Pires e Macêdo (2006), as organizações públicas têm como missão a

prestação de serviços à sociedade e essa prestação está habitualmente limitada às dimensões dos recursos recebidos por elas. Dessa limitação parte a necessidade de gerência eficiente das organizações e dos recursos públicos. Tais recursos não diferem em nada dos recursos de qualquer esfera organizacional privada, quais sejam os recursos materiais, financeiros, humanos, tecnológicos e administrativos (GRIFFIN, 2007), mas impõem a limitação da prestação mencionada, o que torna exacerbada a necessidade de gerência eficiente dos recursos.

No contexto descrito até então, gerir os recursos públicos providos pela sociedade com eficiência relaciona-se com a maximização destes e para se obter isto os procedimentos administrativos que estão relacionados com as funções administrativas de planejamento, organização, direção e controle, tornam-se essenciais.

Como cabe aos gestores tomarem as decisões sobre a alocação dos recursos organizacionais (MAXIMIANO, 2011), os mesmos devem ter em mente que, neste ambiente decisório de feição pública, os elementos organizacionais precisam ter a eficiência gerencial de um lado e a sobriedade de alocação de recursos com fins sociais de outro. Assim, decidir neste ambiente requer mais esforço e enfrenta mais melindres informacionais.

Ordinariamente, a tomada de decisão consiste na escolha entre duas ou mais alternativas (CERTO, 2003) e compreende um processo de seis etapas, sendo a primeira delas a identificação do problema e a reunião do máximo de informações possíveis a respeito do mesmo, suas causas e relações com outros fatores (GRIFFIN, 2007).

Segundo Lacombe e Heilborn (2008, p. 449), o insumo mais importante para a decisão é a informação e sendo assim, “o gerenciamento das informações e do conhecimento por elas gerado tem importância vital para qualquer organização”.

O gerenciamento dessas informações pode ser realizado através da TI que proporciona às organizações a capacidade de melhorar a qualidade e disponibilidade das informações importantes no ambiente interno e externo, além de aprimorar os processos internos, reduzir os custos e melhorar os controles (ALBERTON; LIMONGI; KRUEGER, 2004).

Para consumir o gerenciamento citado, os gestores podem utilizar sistemas de informação a fim de que os dados coletados sejam processados e transformados em informações úteis à tomada de decisão de aplicação dos recursos organizacionais (TURBAN; RAINER JR.; POTTER, 2005) e neste particular, para tomar decisões sobre alocação de recursos organizacionais, os decisores podem se valer em muito das informações contábeis

para ter sucesso nessas escolhas (LUNKES, 2007).

A função da contabilidade é controlar o patrimônio das organizações, provendo os gestores com informações acerca da alteração ou possibilidade de modificação do mesmo (SZUSTER ET AL, 2011); porém, para serem úteis aos seus usuários, as informações contábeis devem possuir características que lhes atribuam qualidade, tais como relevância e representação fidedigna (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009). Munidas dessas duas características fundamentais, atesta o CFC (2011), as informações contábeis poderão ser consideradas úteis.

O cenário de organizações públicas mais especializadas como as autarquias, incluindo as IFES, não é diferente. Nele há necessidades de eficiência gerencial e padronização controlada com base em informações e uso intenso de tecnologia e é neste cenário, que requer até mesmo uma variação específica da contabilidade, a contabilidade pública, que a presente pesquisa adentra.

2.2 Cenário

Slomski (2010) indica que a administração pública é dividida em direta e indireta. A administração direta compreende a organização administrativa do Estado e a indireta é composta por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações. Dentre as modalidades da administração indireta, posicionam-se as autarquias que são criadas como prolongamento do Estado, e são responsáveis pela execução de serviços públicos típicos do governo, que requeiram maior especialização (KOHAMA, 2001).

Assim, o papel da administração indireta, via autarquias como as IFES, é o de promover a descentralização administrativa, a fim de possibilitar maior eficiência da gestão governamental (CASTRO; GARCIA, 2008) e aparentemente a condição de maior eficiência na gestão de recursos organizacionais públicos destas autarquias, passa pela tomada de decisão eficiente dos gestores públicos destes órgãos, na alocação de recursos organizacionais.

Historicamente, as IFES são autarquias que desempenham o papel de desenvolvimento científico e tecnológico no país e respondem por 90% da produção científica brasileira, responsabilizando-se ainda pela formação de profissionais nas mais diversas áreas do conhecimento (MENEZES; SANTOS, 2002).

Todavia, como em qualquer organização, a gestão das IFES deve ser voltada para o atendimento dos seus objetivos, que se configura, segundo Ferraresi (2004), como o tripé ensino, pesquisa e extensão. Seu processo decisório é caracterizado pelo modelo colegiado, no qual os decisores necessitam de jogo político e consenso para o alcance dos objetivos organizacionais.

Embora a gestão das IFES seja colegiada nas instâncias mais elevadas da estrutura organizacional, a alocação dos recursos atende às mesmas características das demais instituições, necessitando de informações de qualidade para o apoio ao processo decisório, as quais podem ser fornecidas pela contabilidade com o apoio da TI. Para tal, as IFES contam com uma estrutura de sistemas de informações globais e locais que executam a compilação e formatação de dados que auxiliam no processo gerencial.

Especificamente em termos contábeis, por serem autarquias, as IFES são regidas pela contabilidade aplicada ao setor público, a qual é formada basicamente pela Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Seus principais usuários são os gestores públicos, a sociedade e os órgãos de controle externo, aos quais, naturalmente, devem ser providas informações de qualidade e transparentes. Naturalmente, para fornecer essas informações de qualidade aos gestores das IFES, a contabilidade necessita de estrutura e suporte tecnológico para o tratamento e processamento da informação antes referidos.

Recentemente, dada a edição do Programa REUNI, através do Decreto nº 6.096 de 24 de abril de 2007, criaram-se condições para a expansão física, pedagógica e acadêmica das IFES. O programa teve como objetivo ampliar o acesso e a permanência na educação superior, destinando recursos à construção e à readequação da infraestrutura e à aquisição de equipamentos, compra de bens e serviços, e às despesas de custeio pessoal associados à expansão universitária.

O foco do estudo passa então a escrutinar o escopo dessas decisões, quando de sua ocorrência graças ao apoio mais qualificado da contabilidade ancorada em informações mais bem produzidas com o suporte da TI e com maior grau de qualidade informacional.

2.3 Problema

As organizações públicas gerenciam recursos assim como as entidades privadas,

porém têm como missão assistir a sociedade com bens e serviços públicos, oriundos da aplicação desses recursos, sendo as peças orçamentárias instrumentos vitais à gestão e normalmente atreladas a planejamentos públicos e requerimentos legais. Assim, o planejamento governamental é composto por três instrumentos interligados e interdependentes, quais sejam, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual (SILVA, 2009), e configura a base da gestão dos recursos públicos.

Os agentes públicos responsáveis pela gestão pública são os gestores públicos e dentro desta perspectiva de gestão de recursos públicos, o orçamento representa uma peça traçada pela administração pública para alocação dos recursos sócio-financeiros à sociedade.

No sentido de consumir uma adequada decisão sobre aplicação dos recursos públicos, os gestores públicos devem dispor de sistemas de informação e de todo um aparato de TI que propiciem uma melhor avaliação de opções entre as disponíveis para decisão e também forneçam as demonstrações contábeis necessárias ao cumprimento da legislação aplicada ao setor. As autarquias, como as IFES, abrigam, como qualquer ente público, a obrigação de elaboração de tais demonstrações e as plataformas dos sistemas de informação contábeis subsidiam essa função.

Como se apregoa intensamente (SZUSTER ET AL., 2011), o uso das informações provenientes da contabilidade visa subsidiar a tomada de decisão dos usuários dessa informação. Para tanto, o aparato contábil produz informações sobre o patrimônio da entidade e suas modificações, instrumentalizando o processo de escolha com informações úteis e tempestivas, visando o atingimento de escolhas ótimas.

Vislumbra-se, por conseguinte, grande importância para tomada de decisão eficaz, de se ter o subsídio das informações contábeis, pois no processo decisório estas informações lastreiam as escolhas ótimas, principalmente no ambiente público das IFES. Porém, este tema, com este enfoque, lamentavelmente tem sido pouco estudado.

Os poucos estudos identificados sobre o tema, como o de Chaves Júnior (2009), revelaram a subutilização das demonstrações contábeis como suporte à tomada de decisão no setor público. No estudo retro referido, revelou-se que a utilização dos relatórios contábeis como apoio à tomada de decisão num órgão público municipal do Estado do Amazonas, mostrou que o setor contábil elaborava 43 relatórios e nenhum deles subsidiava a tomada de decisão dos gestores públicos da entidade: apenas serviam para cumprimento da legislação e controle externo.

Em outro estudo, Palha (2006) pesquisou sobre a evidenciação dos relatórios econômico-financeiros utilizados no processo de gestão de Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil e descobriu que nem todas as instituições utilizam os relatórios contábeis para tomada de decisão e que as que utilizam os relatórios não dão tanta relevância para o seu uso. Aqui se caracteriza um problema. Por suposto, e como identificado neste texto, as informações contábeis são importantes para a tomada de decisão eficaz dos gestores, inclusive em âmbito público. No entanto, aponta-se que nos ambientes como o que se quer estudar, desídia e não uso destas informações são frequentes. É de se questionar então, como se quer estudar nesta dissertação, os porquês deste não uso e apurarem-se as percepções quanto ao uso.

Percebe-se, assim, que há uma subutilização das informações contábeis para tomada de decisão em ambientes públicos, em especial, o das IFES. Essa subutilização pode gerar decisões ineficientes e ineficazes, na alocação dos recursos organizacionais na esfera pública de serviços educacionais, os quais são tão necessários à prestação de serviços à sociedade.

Desta forma, a problemática estabelecida, em síntese, é que, idealmente, as informações produzidas pela contabilidade têm o objetivo de auxiliar o processo decisório dos gestores sobre alocação de recursos organizacionais, inclusive os da esfera pública. Todavia, se o nível de uso dessas informações é baixo ou se as informações são percebidas como pouco úteis e de má qualidade, não motivam o gestor a usá-las e como consequência as decisões podem não ser as mais ajustadas aos processos gerenciais de escolha.

O problema desse estudo caracteriza-se, então, em avaliar na percepção dos gestores, se o uso dos informes contábeis realmente é percebido como útil e, portanto, incrementador de decisões sobre eficiência da alocação dos recursos das IFES e sua implementação trafega no sentido de identificar e mapear se os gestores das IFES usam as informações na tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais, percebendo essas informações como sendo úteis ao processo decisório.

Diante de todo exposto formula-se a seguinte questão de pesquisa: quais as percepções sobre o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão sobre alocação dos recursos organizacionais que revelam os gestores públicos de Instituições Federais de Ensino Superior na cidade de Recife?

As IFES da cidade do Recife serão estudadas pela sua relevância social e produção intelectual e pela sua estrutura organizacional ser voltada ao atendimento de necessidades tão

importantes para o desenvolvimento tecnológico do país e da região nordestina. Também pelo ambiente acadêmico que emoldura essas instituições espera-se que os seus administradores possuam um nível de conhecimento elevado, tecnologia desenvolvida e modernos sistemas de gestão e por esse motivo utilizem e creditem utilidade às informações contábeis, sendo, pois, meritório como ambiente de investigação.

2.4 Objetivos

A presente seção destina-se a mostrar a seguir os objetivos aos quais se destina a investigação e segmentá-los em porções mais adequadas a uma métrica de apuração com especificidade.

2.4.1 Objetivo Geral

Este estudo teve como objetivo geral mapear a percepção dos gestores públicos de Instituições Federais de Ensino Superior na cidade de Recife sobre o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão que permeia o escopo da alocação de recursos organizacionais.

2.4.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos que guiaram o estudo no contexto estudado foram:

- Investigar a intensidade e tipo de uso das informações contábeis pelos gestores públicos;
- Identificar a frequência de uso das informações e relatórios contábeis na tomada de decisão;
- Relacionar as formas de suporte tecnológico utilizadas para apoio ao uso da informação contábil;
- Inventariar o uso das informações contábeis pelos gestores nos processos decisórios de alocação de recursos organizacionais;
- Avaliar a percepção dos gestores públicos quanto à utilidade das informações contábeis.

A escolha do local para o estudo deveu-se ao fato do Recife, pelas suas IFES, representar um reconhecido centro universitário e de produção do conhecimento de ponta no país, além de ser destaque como pólo de tecnologia da informação, pólo médico e de serviços especializados (PREFEITURA DO RECIFE, 2013).

2.5 Justificativa

As IFES são organizações públicas que objetivam o desenvolvimento científico, tecnológico e social do país através do ensino, da pesquisa e da extensão. Essas instituições vivem um momento de expansão de sua estrutura física, pedagógica e acadêmica visando à inclusão social. Este é um fator que se mostra decisivo para a incursão investigativa nesse cenário; porém, não é o único.

A expansão viabilizada pelo REUNI gerou um aporte de recursos organizacionais para estas instituições e tão importante quanto gerir recursos num momento de escassez é a sua gestão em momentos de abundância, pois o risco de se empregar os recursos de maneira equivocada torna-se maior. Em adição, supõe-se que para uma gestão eficiente de recursos organizacionais, há necessidade de se subsidiar as decisões tomadas através do uso de instrumentos que viabilizem a escolha ótima dentre as alternativas. É justo nesse ponto que se faz necessário evidenciar se os gestores das IFES estão utilizando as informações contábeis como suporte à tomada de decisão, por duas razões. Primeiro por ser função da contabilidade, informar a seus usuários sobre a situação patrimonial das organizações e suas mutações e depois porque é prudente balizar o efetivo uso dos suportes informacionais. Eis uma razão específica para a realização deste estudo.

Palha (2006) revelou, ao pesquisar sobre a evidenciação dos relatórios econômico-financeiros utilizados no processo de gestão de IFES brasileiras, que os relatórios eram utilizados apenas por poucas instituições estudadas, mas mesmo naquelas onde havia o uso, estes precisavam ser incluídos numa posição que lhes conferisse maior relevância para a tomada de decisão. Todavia, esse estudo é um dos poucos encontrados sobre essa temática. Por isso, é que a mesma merece ser mais explorada tendo em vista a importância social da gestão dos recursos públicos de maneira eficiente.

Há ainda que se cogitar não apenas a importância de se estudar o uso das informações contábeis para tomada de decisão de alocação de recursos em ambientes organizacionais públicos, mas também a relevância de sondar a percepção dos gestores sobre a utilidade dessa

informação contábil, pois, a sua subutilização pode estar atrelada à ausência da percepção dos gestores dos atributos informacionais que lhes conferem utilidade. Capturar essa faceta é uma boa justificativa para a efetivação deste estudo.

Por fim, também foi relevante para a escolha do tema de pesquisa o razoável nível de conhecimento da pesquisadora sobre as atividades administrativas das IFES, o que veio a se traduzir numa condição favorável em muitos momentos do andamento do estudo.

O capítulo 3, a seguir, apresenta a revisão da literatura, cujo foco vem a ser a exposição dos principais conceitos e definições que, direta ou indiretamente, interessam ao presente estudo.

3. Revisão da Literatura

Neste capítulo serão apresentadas as referências conceituais que darão suporte à pesquisa, conforme visualizado na figura 1.

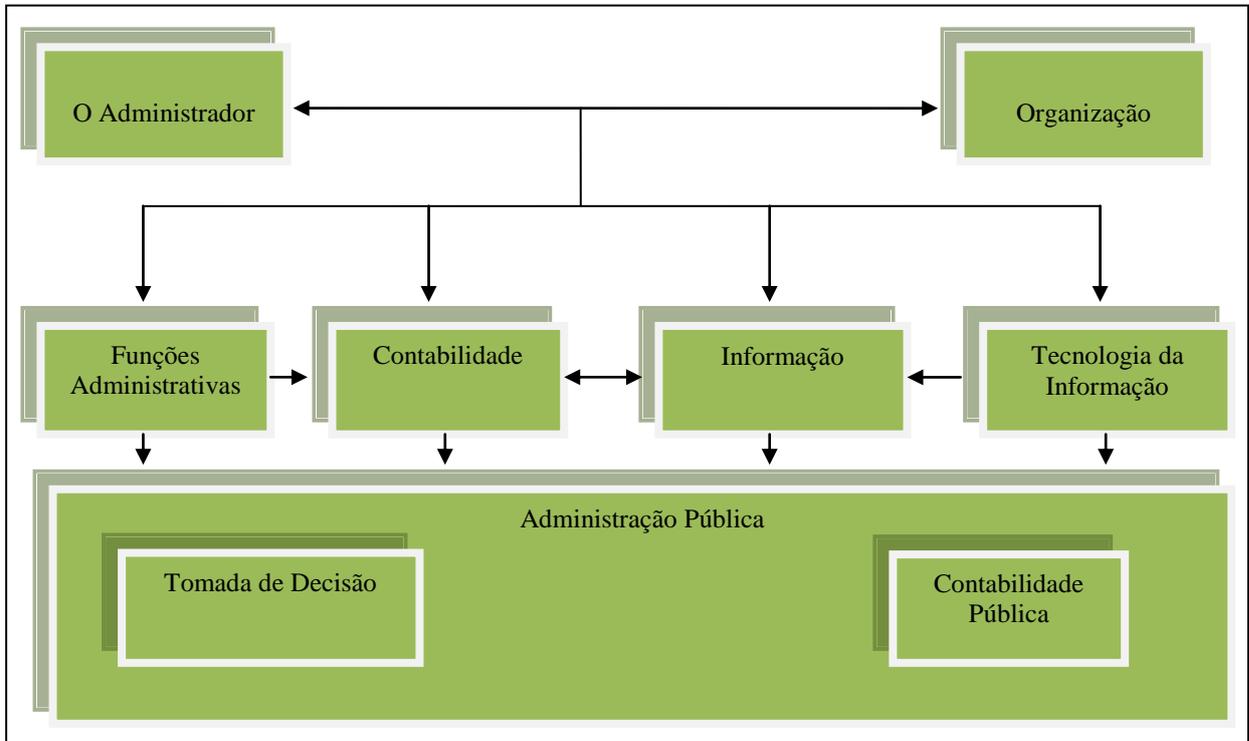


Figura 1 - Diagrama Conceitual da Pesquisa.

De início discutem-se o administrador e seu perfil e o lócus de sua atuação, qual seja a organização. Logo em seguida, o *constructo* informação, seu conceito e características, e as formas de tratamento e salvaguarda dessas informações são detalhadas nos tópicos sobre tecnologia da informação e contabilidade. Finalizando, apresentam-se os conceitos relativos à administração pública, ambiente onde se processa este estudo.

3.1 O Perfil do Administrador

Segundo Maximiano (2011, p. 15), “os administradores ou gerentes são as pessoas responsáveis pelo desempenho de outras pessoas, que formam sua equipe, e sobre essa equipe têm autoridade” e essa autoridade está relacionada com o poder de tomar decisões e de gerir os recursos organizacionais.

Esses administradores são fundamentais para as organizações por terem a função de fazer com que as pessoas realizem suas atividades de transformação dos recursos em bens e

serviços, objetivo das organizações (LACOMBE; HEILBORN, 2008). Para tanto, gerenciam as organizações seguindo o processo administrativo, ou seja, planejam, organizam, dirigem e controlam, independentemente do nível, tipo ou dimensão da entidade e área funcional (DAFT, 2010).

A fim de executar com precisão as atividades mencionadas, são cogitados para os administradores papéis, *scripts* a desempenhar, requeridas habilidades e estipuladas competências que subsidiem a condução do processo administrativo garantindo eficiência e eficácia.

3.1.1 Papéis do Administrador

O papel do administrador é resultado de um comportamento, previsto, desejado e programado (ROBBINS, 2005). Segundo Maximiano (2011), o mais importante estudo sobre os papéis gerenciais identificou a presença de 10 papéis desempenhados pelos gerentes e os dividiu em três categorias: interpessoais, informacionais e de decisão.

À categoria de papéis interpessoais está relacionada a interação do administrador com os demais partícipes internos ou externos à organização, representando a forma como o gerente se relaciona e influencia as pessoas. Tal categoria congrega os papéis de símbolo ou de representação, de líder e de elemento de ligação (MINTZBERG, 1973). Como símbolo o gestor representa a organização; como líder direciona as ações dos subordinados ao alcance dos objetivos; como elemento de ligação desenvolve uma teia de relacionamentos que permita a troca de informações (ROBBINS, 2005).

Os papéis de monitor, disseminador e porta-voz são papéis informacionais. Por definição compreendem a coleta, o processamento e a comunicação de informações e segundo Sobral e Peci (2008, p. 14), “representam um dos aspectos mais importantes no trabalho de um administrador”. O gerente desempenha o papel de monitor quando coleta e analisa as informações; já ao partilhar essa informação exerce o papel de disseminador; por fim, quando comunica informações a agentes externos à organização exerce o papel de porta-voz.

De forma acentuada, Maximiano (2011) considera a tomada de decisão como a essência do trabalho do administrador e é nela que está o foco da terceira categoria de papéis gerenciais. Os papéis de decisão são: empreendedor, solucionador de conflitos, negociador e administrador de recursos. Como empreendedor o gerente identifica oportunidades que impulsionem o desenvolvimento da organização; como solucionador de conflitos resolve

problemas que impedem o desenvolvimento normal da atividade; já no papel de negociador representa a entidade em negociações; enfim como administrador de recursos aloca os recursos em função dos objetivos, e é focada neste papel que esta dissertação se desenvolve.

Mintzberg (1973) evidencia que o cargo de administrador possui uma autoridade formal que, por conseguinte, lhe confere *status*. Tal *status* cria responsabilidade de relacionamento interpessoal com os seus subordinados, superiores, pares e grupos externos à organização. Desse relacionamento surgem informações utilizadas pelos administradores para tomada de decisão. A figura 2 apresenta esse fluxo e a ele agrega os papéis discutidos previamente.

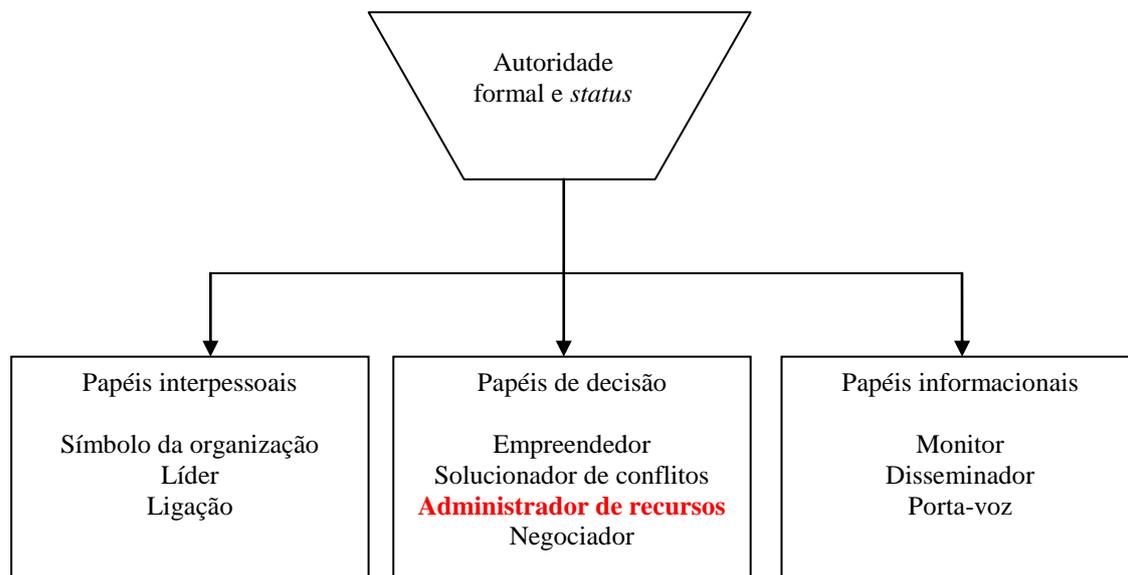


Figura 2 – A autoridade e os papéis do administrador
Fonte: Adaptado de Mintzberg (1973).

Ainda segundo o autor acima citado, os papéis não podem ser vistos de forma isolada, pois, os dez papéis listados formam um conjunto integrado e a ausência de qualquer um deles impacta na eficácia da atuação do administrador.

3.1.2 Habilidades do Administrador

As habilidades são necessárias para que o administrador possa desenvolver os papéis sob sua responsabilidade.

O conceito de habilidade relaciona-se com a ideia de potencial de realização de certas atividades. De acordo com Caravantes, Panno e Kloeckner (2005), há três habilidades necessárias para que um administrador desempenhe bem suas funções: habilidades

conceituais, humanas e técnicas.

Segundo Robbins (2005), as habilidades conceituais são aquelas relacionadas à aptidão mental de análise e diagnóstico de situações complexas e ajudam na percepção do ambiente e na tomada de decisão acertada. Relacionam-se com a capacidade de visualização da organização como um conjunto integrado (LACOMBE; HEILBORN, 2008).

Já as habilidades humanas dizem respeito à capacidade de relacionamento com pessoas e grupos e à capacidade de liderar, motivar e entender essas pessoas. Os gestores devem ser capazes de gerar cooperação entre seus liderados a fim de encaminhar seus esforços para o alcance dos objetivos da organização (CERTO, 2003).

Por fim, as habilidades técnicas correspondem à aptidão em desenvolver atividades específicas na sua área de atuação, fazendo uso de ferramentas, procedimentos, técnicas e conhecimento específico (ROBBINS; DECENZO, 2004). Sua importância está na especialização das tarefas organizacionais em que atuam os gestores, tais como, finanças, recursos humanos, tecnologia da informação etc.

Habilidades conceituais são mais preponderantes na administração superior (nível estratégico), onde os gerentes tendem a direcionar as ações de outros membros organizacionais (MAXIMIANO, 2011); habilidades humanas aparentam ser mais adequadas para a gerência intermediária (nível tático); e habilidades técnicas essenciais na supervisão de primeira linha (nível operacional), onde se realizam mais atividades de cunho operacional, e os supervisores geralmente são especialistas que se cercam de auxiliares e assistentes (CERTO, 2003). Note-se, porém, que maior importância não significa ausência das demais habilidades, conforme pode ser observado na figura 3.

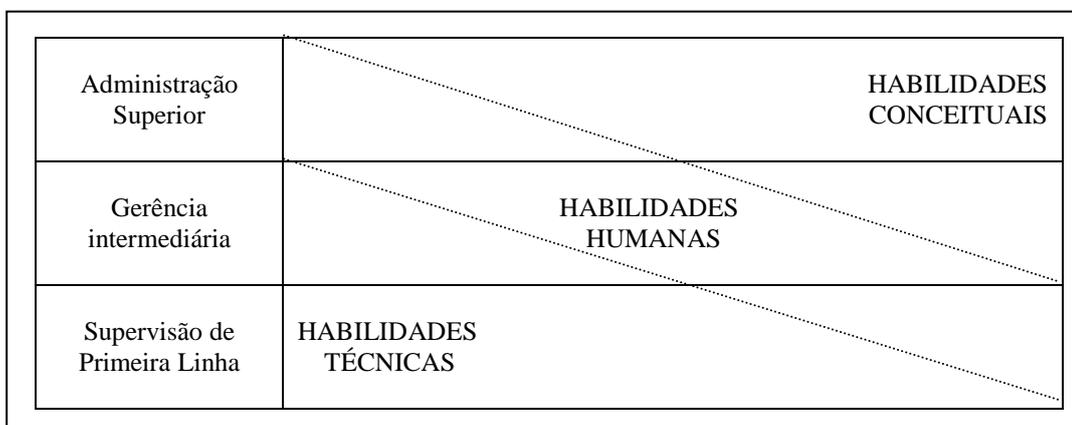


Figura 3 – Habilidades gerenciais e sua relação com a hierarquia organizacional
Fonte: Adaptado de Maximiano (2011).

Em síntese, as habilidades conceituais, humanas e técnicas são importantes para qualquer gestor, no entanto, dependendo do nível hierárquico que o gestor ocupa dentro da organização, as habilidades podem adquirir maior importância.

Cogita-se, entretanto, que é adequado que tanto gestores de organizações públicas, quanto de organizações privadas possuam esses três conjuntos de habilidades.

Para Quintiere, Vieira e Oliveira (2011, p. 6), “é necessário que um gestor público, de modo geral, tenha a visão do todo, estando ciente de cada elemento que compõe suas ações”, portanto deve ser possuidor das habilidades conceituais. Quanto às habilidades humanas, essas são mais árduas de se amelharem para os gestores públicos, vez que exige-se uma maior capacidade de motivar os seus subordinados, dadas às especificidades do setor público, visto que os servidores, aqueles que são liderados, possuem estabilidade e salários fixos dificultando a adoção de mecanismos motivacionais (OLIVEIRA; SANT’ANNA; VAZ, 2010).

Oliveira (2012), à sua visão, identificou em seu estudo que a indicação de pessoas para ocupação de funções de gestão táticas, em uma IFES leva em consideração principalmente as habilidades técnicas dos indicados, considerando formação acadêmica e experiência anterior. Isto mostra que são relevantes para gestão, nessas instituições, as habilidades técnicas e conhecimentos específicos da função. Tal argumento reforça o argumento de que as habilidades humanas são usualmente as habilidades menos desenvolvidas entre os gestores públicos.

3.1.3 Competências do Administrador

Conceitua-se competência como a reunião de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários para o desempenho de atividades (ROBBINS; DECENZO, 2004). Para o administrador esta exigência profissional brota da necessidade de conduzir organizações ao atingimento de seus objetivos e é uma característica que pode ser desenvolvida através de experiência profissional, educação formal e informal e convivência social e familiar (MAXIMIANO, 2011). Por este ângulo, os administradores devem possuir competências para realizar suas atividades com eficácia.

Segundo Caravantes, Panno e Kloeckner (2005) os componentes que determinam a competência, o desempenho eficaz do administrador, são as habilidades relacionadas no quadro 1 a seguir.

Habilidades	Competências
Estratégicas	Esquadrinhar o ambiente para avaliação Formular estratégias Mapear a visão estratégica e definir missão Implementar estratégias Congruência para com os recursos humanos
Para a tarefa	Fixar e priorizar objetivos Desenvolver um plano de ação e implementação Responder de maneira flexível Criar valor Trabalhar a estrutura organizacional Alocar recursos humanos Gerenciar o tempo eficazmente
Com pessoas	Delegar Influenciar Motivar Controlar conflitos Negociação <i>Networking</i> Apresentação Comunicação não-verbal Ouvir Gestão transcultural Equipe de trabalho heterogênea
Autoconhecimento	Adaptabilidade pessoal Entender tendências pessoais Centro de controle interno

Quadro 1 – Habilidades e competências dos administradores

Fonte: Baseado em Caravantes, Panno e Kloeckner (2005).

Além das citadas, dentre as competências requeridas especificamente para os gestores públicos brasileiros estão o conhecimento da máquina pública, conhecimento jurídico, capacidade de promover o desenvolvimento da sociedade, capacidade de lidar com o público, objetividade, orientação para os resultados, perspectiva global, relacionamento interpessoal e visão sistêmica (OLIVEIRA; SANT'ANNA; VAZ, 2010).

3.2 Organizações

As organizações são grupos estruturados de pessoas que se reúnem para alcançar objetivos comuns (ROBBINS, 2005; GRIFFIN, 2007). Elas surgem da necessidade de atingimento de metas pelos indivíduos, as quais não poderiam ser realizadas de forma isolada, pelo seu caráter complexo e variado. Constitutivamente podem ser organizações formais, das quais são exemplos as empresas, ou informais, como grupos sociais organizados ou improvisados para praticar alguma atividade (CARAVANTES; PANNO; KLOECKNER, 2005).

Segundo Lacombe e Heilborn (2008), as organizações se originam da necessidade da

humanidade em ter um padrão de vida satisfatório, o qual requer alto padrão de consumo, de produção *per capita* e de produtividade. Por conseguinte, a produtividade requer especialização e divisão do trabalho, a fim de que grupos de pessoas possam produzir de acordo com seus conhecimentos específicos e efetuar trocas com outros grupos. No entanto, essas trocas de bens e serviços produzidos só poderão ser realizadas a partir da vida em grupo a qual, por sua vez, depende de uma liderança para resolver conflitos individuais e entre grupos. Como consequência da aceitação de um líder tem-se a organização e a gestão dessa organização é realizada pela administração. A figura 4 mostra o gráfico do processo acima descrito.

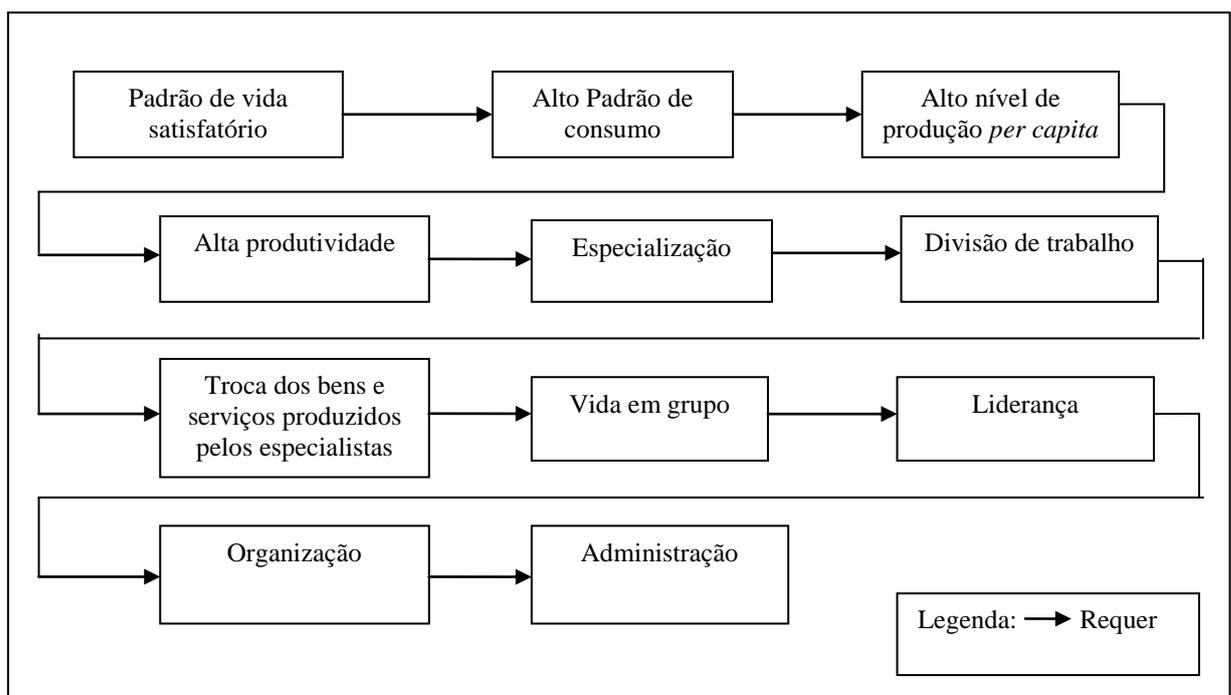


Figura 4 – Encadeamento das etapas requeridas ao estabelecimento de uma organização

Fonte: Adaptado de Lacombe e Heilborn (2008).

Já, para Maximiano (2011), as palavras-chave que definem as organizações são objetivos e recursos, pois essas entidades são formadas com uma finalidade e utilizam recursos para alcançar tal fim. Há ainda dois outros componentes importantes. O processo de transformação que corresponde à utilização de recursos para obtenção de produtos e serviços; e a divisão do trabalho que corresponde ao processo de especialização de tarefas e contribui para a realização dos objetivos organizacionais. Tal componentização está mais bem estruturada na figura 5, a seguir.

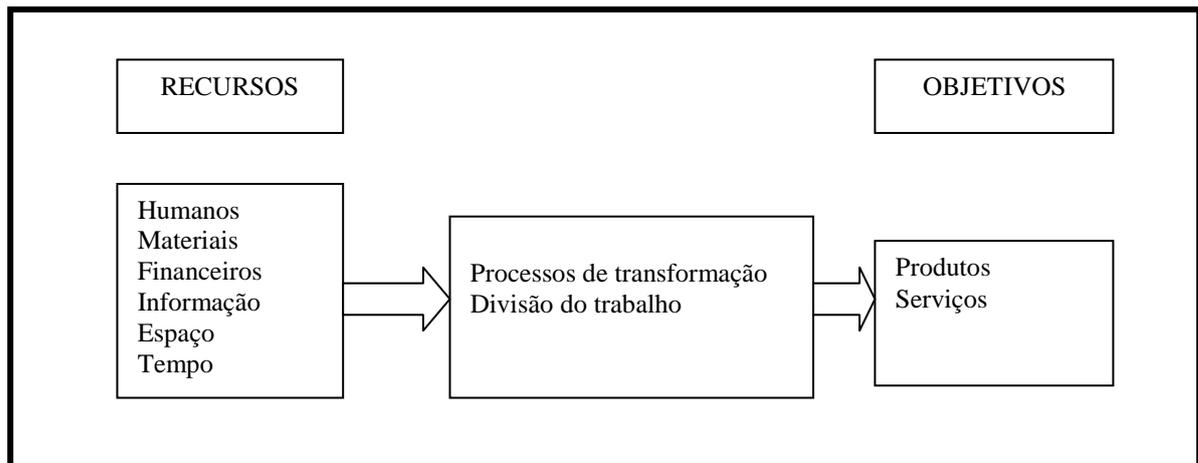


Figura 5 - Principais componentes das organizações
Fonte: Maximiano (2011, p. 4).

A busca pelo entendimento do funcionamento das organizações deu origem às teorias organizacionais. Segundo Lacombe e Heilborn (2008, p. 37), “as teorias organizacionais podem ser entendidas como um conjunto de princípios e prescrições que visam a facilitar a realização dos objetivos das organizações”.

Não obstante destoarem no âmago do foco empreendido, isto é, na forma como olham o fenômeno organizacional, todas as teorias organizacionais contribuíram para a administração atual de alguma maneira. Nos dias de hoje, percebe-se que a ênfase consiste na flexibilidade que a organização precisa ter para fazer frente às mudanças ambientais com agilidade e rapidez (RIBEIRO, 2009). Todavia, historicamente, e dependendo da ênfase dada a cada aspecto da administração essas teorias podem ser divididas em mecanicistas, comportamentais e sistêmicas (LACOMBE; HEILBORN, 2008).

Com ênfase mecanicista e nos processos produtivos, a escola clássica da administração foi responsável por três grandes contribuições: o movimento da administração científica, também conhecida como *Taylorismo*; o despontar do processo administrativo proposto e enfatizado no *Fayolismo*; o regramento ideal da burocracia *Weberiana* (MAXIMIANO, 2011).

O enfoque comportamental objetivou dar ênfase às pessoas como indivíduos ou como membros de grupos. Para Lacombe e Heilborn (2008), essa abordagem apresenta como pressupostos a compreensão e o conhecimento dos subordinados e de suas necessidades, a fim de motivá-los e obter melhores resultados por meio deles.

Já o enfoque sistêmico teve como premissa a ideia de organização como um todo integrado, constituída de partes que interagem entre si e que está inserida num ambiente com

o qual interage permanentemente (LACOMBE; HEILBORN, 2008).

Continuando a visitação aos aspectos teóricos das organizações, percebe-se a busca por uma classificação.

Neste ponto, as organizações podem ser classificadas de acordo com o tamanho, a natureza jurídica, a área de atuação dentre outros critérios (SOBRAL; PECI, 2008). Também atendem à separação em empresas, organizações governamentais e não governamentais, segundo o setor da economia em que atuam. O governo e as organizações não governamentais atuam na produção de bens e serviços visando o bem estar social; já as empresas produzem visando o lucro (CERTO, 2003).

Independentemente da classificação, as organizações carecem de administração, que corresponde, segundo Sobral e Peci (2008, p. 5), a “um processo que consiste na coordenação do trabalho dos membros da organização e na alocação dos recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos de uma forma eficaz e eficiente”. Gerir recursos com eficiência significa dizer que não há desperdício dos recursos organizacionais, ou seja, os bens e serviços são produzidos com qualidade e com baixo custo (ROBBINS; DECENZO, 2004). Já quando os objetivos traçados pela organização são atingidos significa que a gestão foi eficaz (BATEMAN; SNELL, 2011).

Como já anunciado, chamam-se gestores ou administradores aos responsáveis pela administração de uma organização e lhes cabe tomar as decisões e realizar a coordenação de esforços dos demais membros da organização, de modo a assegurar o atingimento dos objetivos. Em geral as organizações representam-se em termos de suas estruturas com responsabilidades posicionais e funcionais classicamente simbolizadas em três níveis hierárquicos: estratégico, tático e operacional.

Como observado na figura 6, o nível estratégico é composto pelos gestores que exercem os papéis de administradores de topo e representa o nível mais alto da hierarquia organizacional. Os chamados executivos (um grupo relativamente pequeno) são responsáveis pelas principais decisões da instituição e atuam de maneira estratégica com abrangência em toda organização, sendo o foco das suas atividades voltado para o negócio.

O nível tático é intermediário na hierarquia organizacional, funciona como elo entre os níveis estratégico e operacional. Sua abrangência se concentra nas unidades de negócio, departamentos ou áreas funcionais. Os responsáveis pela coordenação das ações táticas exercem, em geral, os papéis de gerentes ou de diretores.

O nível operacional, o mais baixo da hierarquia, é formado pelos administradores de primeira linha ou supervisores, que são responsáveis pela condução dos membros da organização que executam as operações e tarefas cotidianas. O foco dos gestores desse nível está voltado para as operações.

Recordando o que fora tratado na seção 3.1.2, a prática da gestão requer habilidades do administrador, as quais aparecem como mais destacadas dependendo do nível hierárquico ocupado pelo gestor.

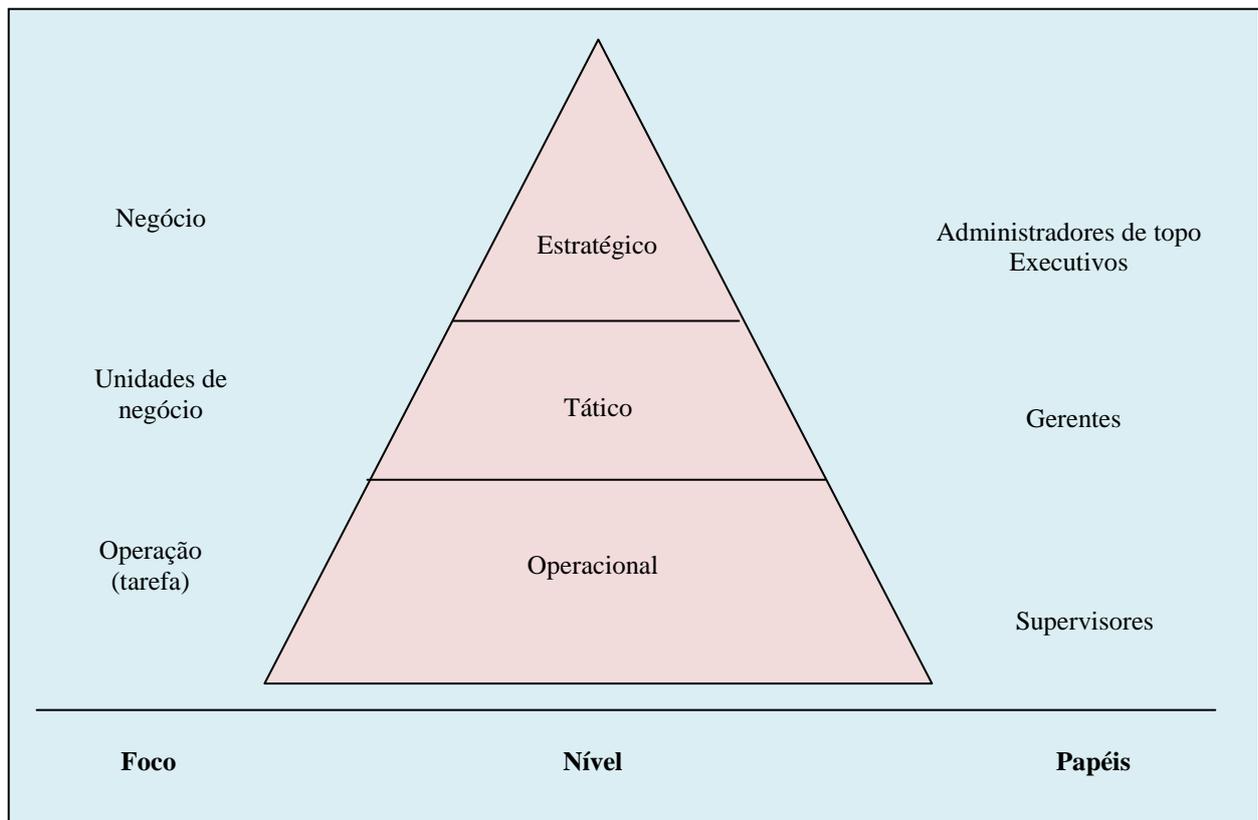


Figura 6 - Níveis hierárquicos e suas interações na organização
Fonte: Baseado em Caravantes, Panno e Kloeckner (2005).

A pirâmide mostrada acima também reflete a quantidade de administradores por nível, ou seja, indica que o número de gestores aumenta quanto mais se aproxima da base organizacional. Assim, o nível operacional tem mais gestores que o nível tático e que o nível estratégico, o qual apresenta o menor número de gestores (CARAVANTES; PANNO; KLOECKNER, 2005). Tal configuração simboliza em última análise, a distribuição de poder nas instituições (PFEFFER, 1992) e, certamente, será refletida nas IFES a pesquisar.

Para cumprir com o objetivo organizacional, a estrutura organizacional provê um conjunto de ações necessárias e nelas os gestores utilizam-se das funções administrativas.

3.2.1 Funções Administrativas

Segundo Daft (2010), a administração clássica é um processo dinâmico composto por quatro funções: planejar, organizar, dirigir e controlar. Kwasnicka (1995), a seu turno, evidencia diferenças que nove autores pontuam quanto ao rol nominal das funções que compõem o processo administrativo.

Segundo este inventário, não há dúvidas quanto à denominação dominante para três funções: planejamento, organização e controle. Para estas, percebe-se total concordância na literatura pesquisada, na qual também se destaca a função direção entre as mais comuns. O inventário permite estipular a associação exibida na figura 7, onde se destacam funções tidas como essenciais (em azul) e complementares (em vinho).

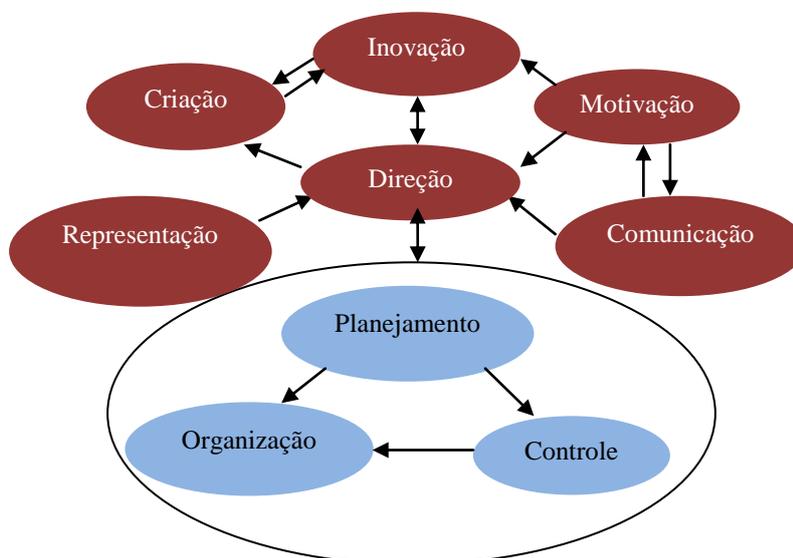


Figura 7 – Visões sobre principais funções administrativas
Fonte: Baseado em Kwasnicka (1995).

Concentrando-se, contudo, nas funções clássicas, a função planejamento reúne as atividades de definição da missão, dos objetivos e das metas a serem alcançadas pela organização. Como tal, contempla análise da situação atual, antecipação do futuro, determinação de objetivos, escolhas estratégicas corporativas e de negócios e determinação dos recursos necessários para atingir as metas organizacionais (BATEMAN; SNELL, 2011).

Reconhece-se que as organizações elaboram diferentes tipos de planos que podem ser estratégicos, táticos e operacionais e relacionam-se com os níveis organizacionais já vistos. O planejamento estratégico (PEE) ou planejamento estratégico de negócio (BRODBECK, 2001) é o planejamento geral que direciona a alocação de recursos, prioridades e ações necessárias

para atingir as metas estratégicas, geralmente em ações de longo prazo. Já o planejamento tático direciona ações específicas do PEE e envolve gestores de alto e médio escalão e contempla ações de médio prazo. Por fim, o planejamento operacional determina como deve ser a execução do plano tático para o alcance das metas operacionais, tendo enfoque de curto prazo (GRIFFIN, 2007).

Para que as ações planejadas sejam executadas é necessário existir a função organização. De acordo com Maximiano (2007), organizar consiste na disposição dos recursos numa estrutura de forma a viabilizar a execução dos planos. O resultado da organização é o ordenamento das partes de um todo, ou a divisão do todo em partes ordenadas.

Essa etapa de divisão do trabalho está relacionada com a divisão de atividades em tarefas ou em partes que são atribuídas a uma pessoa ou grupo de pessoas e são alocadas em órgãos, normalmente chamados de departamentos. O passo seguinte do processo é a definição de responsabilidades onde são designados obrigações e deveres de execução das tarefas e onde são caracterizados os cargos, que correspondem ao conjunto de atividades pelo qual uma pessoa é responsável, bem como outorgada a autoridade a cada cargo previsto. Por fim, é desenhada a estrutura organizacional onde todas as etapas anteriores estarão evidenciadas.

Assim, a estrutura organizacional representa a síntese do processo de organizar. A figura 8 apresenta as principais etapas do processo de organização.

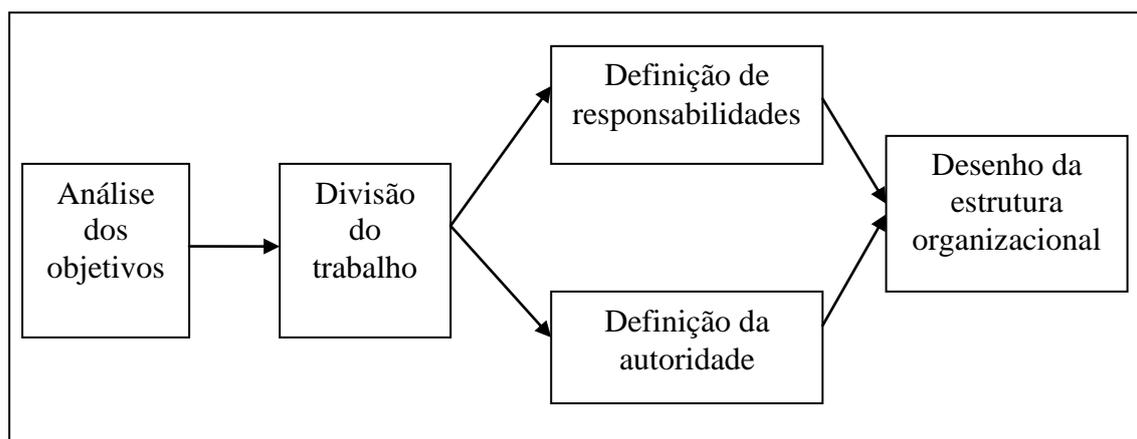


Figura 8 - Principais etapas ou decisões do processo de organização
Fonte: Maximiano (2007, p. 146).

Depois da elaboração dos planos e da estrutura das organizações faz-se necessário conduzir as pessoas ao objetivo da entidade. Tal tarefa compete à função direção, também chamada de liderança. Segundo Sobral e Peci (2008), dirigir significa liderar, motivar,

coordenar os colaboradores em suas atividades e direcionar ações ao objetivo organizacional. O responsável pela direção tem o papel, entre outros, de dirimir conflitos e de proporcionar um ambiente propício à execução das tarefas com qualidade e satisfação.

A última função administrativa básica é o controle, que denota a responsabilidade pela mensuração do desempenho presente em relação aos padrões esperados e permite a avaliação dos planos traçados e seus ajustes ou revisões (KWASNICKA, 1995). O controle será objeto de aprofundamento ulterior.

Assim, segundo Robbins (2005), indica-se a existência de um processo administrativo cíclico: o planejamento define objetivos e metas; a organização fornece a estrutura para atingimento dos objetivos traçados no planejamento; a direção mobiliza esforços dos recursos humanos em prol do planejado; e o controle monitora e avalia a execução dos planos, promovendo ajustes e alterações quando necessário. A figura 9 representa esse ciclo fundamental do processo administrativo, denotando alhures como ciclo PDCA.

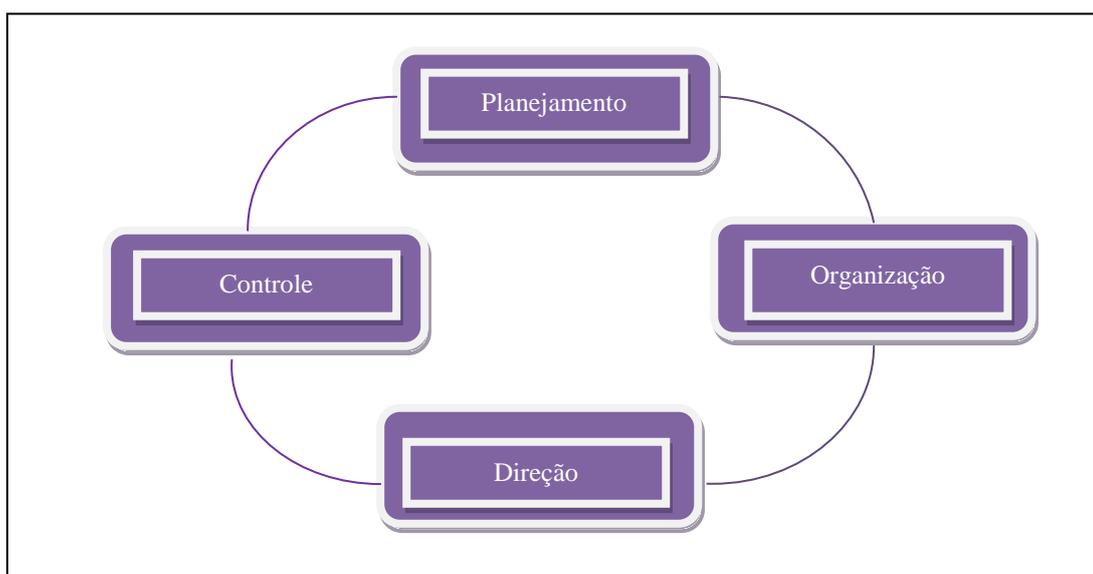


Figura 9 – Processo administrativo fundamental – Ciclo PDCA
Fonte: Baseado em Daft (2010).

Em paralelo à constatação de sua existência e preponderância, assegura-se que o ciclo fundamental exibido na figura 9 é bastante difundido na literatura e nas práticas organizacionais de mercado, tanto público como privado, e endereçado como ciclo PDCA (DAFT, 2010). Tal sigla resulta da abreviação das iniciais em língua inglesa das funções administrativas básicas (*plan* – P; *do* – D; *check* – C; *act* – A).

De acordo com Griffin (2007), embora exista uma lógica para descrever o processo

administrativo como um ciclo, esse fato não impede que os administradores utilizem mais de uma função simultaneamente ou em outra sequência. No entanto, o uso das funções sem critério afetará a eficiência da organização (KWASNICKA, 1995).

Embora todas as funções apresentem a mesma importância para o processo administrativo, nas organizações governamentais e para o foco de atuação da contabilidade, a função controle aparece como a mais destacada.

3.2.2 Controle

Com a visão mais centrada em processos organizacionais Robbins e Decenzo (2004, p. 281), definem controle como sendo “uma função administrativa que envolve o processo de monitoramento das atividades para se ter certeza de que elas estão sendo realizadas como planejado e para corrigir qualquer desvio significativo”, o que a torna a função, por essência, de monitoração e acompanhamento.

De fato, o processo de controle tem dupla atribuição: monitorar as atividades, de forma a garantir que sejam realizadas conforme o plano; corrigir os desvios, tomando medidas corretivas quando identificados desvios significativos. Sua importância reside na capacidade de garantir o fechamento do ciclo administrativo. Para Sobral e Peci (2008), sem a existência do controle, as demais funções não teriam razão de existir.

De acordo com Maximiano (2011), o processo de controle é fornecedor de informações e subsidia a tomada de decisões sobre os objetivos que devem ser atingidos; a comparação do desempenho da organização com os objetivos; os riscos e as oportunidades no caminho aos resultados; as ações tomadas para o alcance do propósito; e a necessidade de mudança nos planos.

Os administradores possuem três estratégias para garantir o controle dentro das organizações (BATEMAN; SNELL, 2011): o controle burocrático, o de mercado e o controle de clã. O primeiro se utiliza de regras, regulamentos e autoridade para orientar o desempenho. O segundo está baseado no uso de mecanismos de precificação e informações econômicas, como o lucro, para regular as atividades dentro da organização e o controle de clã se baseia em normas, valores, metas compartilhadas e confiança entre os membros do grupo.

Os sistemas de controle burocráticos ou formais têm a finalidade de medir desempenho e propiciar correções de desvios. Para tanto possuem etapas que percorrem o processo de controle, conforme mostra a figura 10.

A primeira etapa corresponde ao estabelecimento de padrões de desempenho, sendo padrão o desempenho esperado para dado objetivo. Nessa etapa se estabelecem os parâmetros a serem seguidos para o alcance dos resultados extraídos dos planos. Esses padrões estão registrados nas ferramentas de planejamento, tais como, cronogramas e orçamentos e também são refletidos nos instrumentos de contabilidade. A etapa de mensuração do desempenho corresponde ao levantamento de informações do que foi executado. Essas informações podem ser obtidas, via de regra, através da contabilidade a partir de três fontes: relatórios impressos/escritos, relatórios verbais e observações pessoais (BATEMAN; SNELL, 2011).

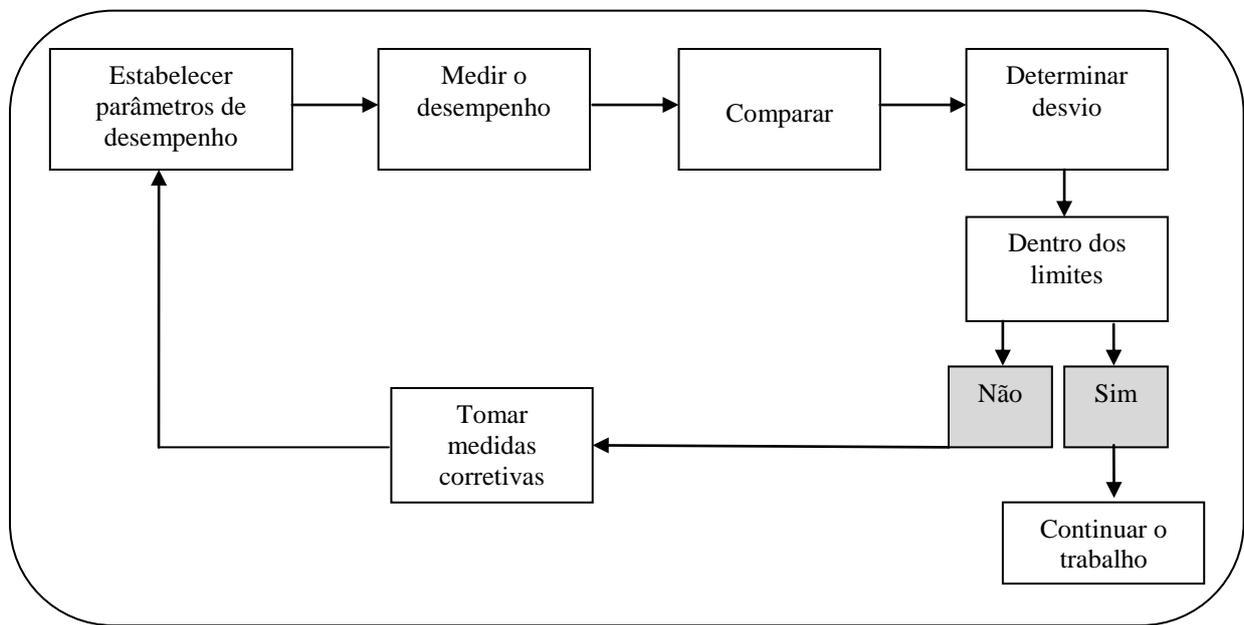


Figura 10 – Etapas essenciais do estabelecimento do processo de controle
Fonte: Adaptado de Bateman e Snell (2011).

Segundo Maximiano (2011), nas fases de comparação do desempenho com o padrão e ação corretiva, podem-se verificar três situações, conforme exposto no quadro 2.

DESEMPENHO	INFORMAÇÕES REVELADAS
MENOR QUE O ESPERADO	<ul style="list-style-type: none"> • O resultado ficou abaixo do objetivo • Uma ação corretiva pode ser apropriada • A redução do objetivo pode ser apropriada • Mais recursos podem ser necessários
IGUAL AO ESPERADO	<ul style="list-style-type: none"> • O resultado é igual ao objetivo • Avaliar relação objetivos x recursos
ACIMA DO ESPERADO	<ul style="list-style-type: none"> • O resultado é maior que o objetivo • O objetivo pode ser redimensionado • Uma ação inovadora pode ser apropriada • Pode haver rearranjo de recursos

Quadro 2 - Informações sobre desempenho organizacional reveladas pelo sistema de controle
Fonte: Adaptado de Maximiano (2011).

Percebe-se que a comparação de desempenho entre o que foi planejado e o que foi realizado pode alterar o planejamento em suas metas e objetivos. As informações fornecidas pelo sistema de controle podem identificar que valores foram subestimados ou superestimados, ou que os recursos alocados não foram corretamente distribuídos. A função controle promove então ajustes nos planos organizacionais ou os ratifica.

Segundo Griffin (2007), a maioria das organizações define suas áreas de controle baseadas em quatro recursos básicos: materiais, humanos, financeiros e de informação. Além da divisão do controle por áreas, existe a divisão por nível organizacional, a saber:

- Os controles de operação - concentram-se no nível operacional da organização e têm, por objetos, a transformação dos recursos em bens ou serviços. Apresentam-se de três formas, em pontos diferentes do processo de transformação:
 - Preliminar - quando ocorre antes do processo produtivo;
 - Triagem - quando ocorre no momento da transformação dos recursos em produtos ou serviços;
 - Posterior - quando o controle é realizado sobre os produtos acabados;
- O controle estrutural (ou gerencial) - tem como objeto os elementos da estrutura organizacional e sua eficiência;
- O controle estratégico - compreende o nível de mesmo nome e monitora a eficiência das estratégias traçadas em prol dos resultados;

Em se tratando do controle financeiro, o mesmo deve garantir que as organizações gerenciem suas receitas de modo que estas superem os custos de produção e gerem dividendos para os seus proprietários. Para tal, conta com instrumentos que auxiliam o monitoramento dos recursos, tais como, orçamentos, demonstrações contábeis ou financeiras, análise de índices e auditorias financeiras (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Nas entidades governamentais são registrados ainda três tipos de controle (RIBEIRO FILHO ET AL., 2008):

- O controle interno - realizado por um setor dentro da organização;
- O controle externo - realizado pelos órgãos de controle, chamados de tribunais de contas;
- O controle social - aquele advindo da sociedade.

Esta dissertação foca o cerne de sua análise no controle interno, o qual como assevera Griffin (2007), existe mesmo entidades do governo, como as universidades, que devem gerir seus recursos financeiros objetivando o equilíbrio entre receitas e despesas e deveriam se valer fortemente das informações contábeis. Ademais, no setor público o orçamento anual é o principal instrumento de planejamento e controle financeiro, sendo constituído pela Lei Orçamentária Anual (ANDRADE, 2010).

Para que sejam eficazes, os sistemas de controle necessitam possuir as seguintes características listadas no quadro 3 (MAXIMIANO, 2011):

Elementos do Controle	Definição
Foco nos pontos estratégicos	Deve se dar atenção ao processo de transformação, focando em seus elementos mais significativos
Precisão	Deve possuir informação precisa, a fim de possibilitar adequada tomada de decisão
Rapidez	Deve disponibilizar a informação tempestivamente, permitindo que ações corretivas ou de reforço produzam o efeito esperado
Objetividade	Deve produzir informações claras acerca do desempenho e indicar desvios em relação ao objetivo
Economia	Deve primar para que os benefícios advindos do controle superem os custos para implementá-lo
Aceitação	Deve-se conscientizar a equipe sobre a importância do controle para o seu trabalho e segurança, evitando resistência humana
Ênfase na exceção	Deve-se centrar esforços no que é essencial, pela impossibilidade de controlar toda estrutura

Quadro 3 – Características necessárias ao sistema de controle
Fonte: Adaptado de Maximiano (2011).

Nota-se nos diversos elementos de controle expostos no quadro 3, a presença incisiva do item informação, o que vem a enfatizar sua importância para o sistema de controle, bem como realçar as características do controle para denotar utilidade à informação contábil. Tais informações podem ser produzidas pela contabilidade, uma vez que é objetivo da contabilidade ceder informações de qualidade, com qualidade, para suportar os usuários em seus processos decisórios e ser-lhes úteis.

Por fim, antes de seguir o curso normal da revisão de literatura, vale a pena mencionar um conceito que se mostra compatível com as práticas modernas de gestão de pessoas é o autocontrole ou controle de si mesmo. De acordo com Maximiano (2011, p. 340), “a disciplina interior é o melhor substituto para a obediência forçada pelos controles de qualquer outro tipo”. Sendo assim, um dos principais desafios do gestor moderno é a criação de uma cultura orientada para o compromisso e para a disciplina interior, que promova a participação e conduza a chamada capacidade decisória local (MOTTA; VASCONCELOS, 2006).

3.2.3 Tomada de Decisão

Segundo Cury (2009), administrar consiste em tomar decisões em todos os níveis hierárquicos de uma organização. Portanto, “provavelmente, a maior responsabilidade dos administradores é tomar decisões” (LACOMBE; HEILBORN, 2008, p. 438) várias vezes e sobre diversos assuntos, requerendo, para que se possa garantir o alcance dos resultados organizacionais, alto grau de qualidade.

Maximiano (2011) completa esse entendimento ao afirmar que as decisões são tomadas com vistas à resolução de problemas ou aproveitamento de oportunidades. Refinando este entendimento, compreende-se decisão como sendo a escolha entre alternativas em um conjunto de alternativas possíveis (GOMES; GOMES; ALMEIDA, 2002) ou, de modo mais amplo, decisão consiste numa “escolha entre alternativas e possibilidades com o objetivo de resolver um problema ou aproveitar uma oportunidade” (SOBRAL; PECI, 2008, p. 98).

Aquela escolha entre alternativas e possibilidades, referida antes, pode ocorrer em circunstâncias de certeza, de incerteza e de risco. Quando a tomada de decisão ocorre num ambiente de certeza o decisor conhece o resultado de sua decisão (ROBBINS, 2005). Contudo, pouquíssimas decisões gerenciais são tomadas em ambiente de completa certeza. De fato, o ambiente de incerteza é aquele em que ocorre a maioria das decisões importantes da organização. Nele o tomador de decisão não conhece todas as alternativas possíveis, tampouco seus riscos ou prováveis consequências, nem controla o dinamismo e complexidade das organizações (GRIFFIN, 2007).

Caravantes, Panno e Kloeckner (2005, p. 451), definem a situação de risco como sendo aquela em que “o gerente tem um entendimento básico das opções disponíveis e pode estimar com certo grau de confiança as probabilidades associadas a cada alternativa”. Assim, a condição de risco pode ser posicionada entre as condições de certeza e incerteza (CERTO, 2003).

O risco está presente em qualquer ambiente de tomada de decisão, sendo que o grau de indefinição e probabilidade de tomar uma decisão equivocada é mais alto no ambiente de incerteza e vai diminuindo conforme o grau de certeza aumenta. A figura 11 evidencia, no geral, um ambiente decisório.

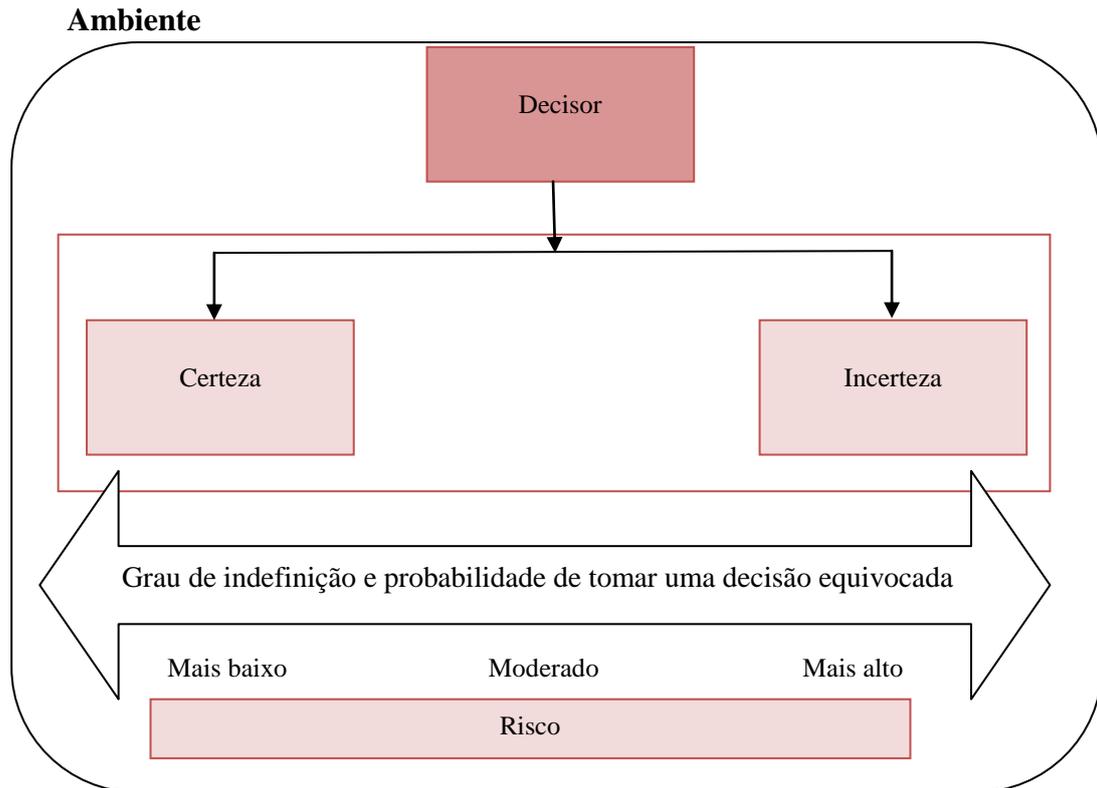


Figura 11 – Ambiente decisório sob riscos e incertezas
 Fonte: Baseado em Griffin (2007).

Ainda no escopo do estudo das decisões, constata-se que estas podem ser classificadas em programadas e não programadas. As programadas são aquelas que são tomadas de acordo com regras e procedimentos estabelecidos anteriormente e se propõem a resolver situações rotineiras e conhecidas, geralmente acontecem com mais frequência nos níveis mais baixos da organização (BATEMAN; SNELL, 2011).

Já as decisões não programadas correspondem àquelas requeridas em situações novas, onde não há prévio conhecimento, exigem esforço dos decisores para julgar a melhor alternativa a ser escolhida (CURY, 2009). Ocorrem com mais frequência à medida que se sobe na hierarquia da organização (CERTO, 2003).

O usual para estudar os tipos de decisões empresariais é averiguar que modelos ou *frameworks* as mesmas seguem. Nestes casos, a sistematização do procedimento de tomada de decisão, o chamado *Decision Making Process* (KEENEY; RAIFFA, 1976; SAATY 2003), equipara-se a um processo taxado na literatura de processo decisório (SIMON, 1971).

O processo decisório configura-se então como um processo lógico e racional, composto de etapas que devem ser seguidas pelos administradores, com vistas à tomada de decisão ótima que maximize os resultados organizacionais (ROBBINS; DECENZO, 2004).

Com um *script* como o descrito, a tomada de decisão é realizada mediante sequenciamento de etapas, as quais orbitam geralmente em torno de um conjunto básico e delimitado, que para Bateman e Snell (2011), tem a seguinte composição: identificação e diagnóstico do problema, geração de soluções alternativas, avaliação das alternativas, escolha, implementação da decisão e avaliação da decisão; definidos globalmente como:

- Estágio de identificação e diagnóstico do problema - consiste primeiramente em reconhecer que a decisão é necessária, e logo após obter o máximo de informações possíveis a respeito do problema, suas causas e relações com outros fatores (GRIFFIN, 2007);
- Geração de soluções alternativas - traça cursos de ação sobre as informações colhidas na primeira fase a fim de que se possa ter alternativas para resolver o problema em questão. Essas alternativas devem ser abrangentes, genuínas, exequíveis e numerosas (SAATY, 2003);
- Avaliar as alternativas - corresponde à avaliação e comparação das opções existentes visando à escolha da melhor alternativa. Essa fase apresenta três etapas: enumeração dos efeitos potenciais de cada alternativa; atribuição de probabilidade de ocorrência desses efeitos potenciais; e por fim, comparação das probabilidades de ocorrência dos efeitos de cada alternativa (CERTO, 2003);
- Escolha entre as alternativas disponíveis – efetivamente é a tomada de decisão. Bateman e Snell (2011) apresentam conceitos importantes nessa fase, quais sejam: maximização, tomar a melhor decisão possível, com o maior número de benefícios ao menor custo; satisfação, a escolha da melhor opção aceitável que resolva o problema; otimização consiste na escolha de uma alternativa que permita o alcance do maior equilíbrio entre vários objetivos;
- Implementação da decisão – por em prática as decisões tomadas, o que pode ocorrer com facilidade ou não, considerando a resistência a mudanças geradas pela insegurança, incômodo e medo do desconhecido (GRIFFIN, 2007);
- A avaliação da decisão – mensurar os efeitos de sua implementação e de seu alcance.

Por se tratar de um ciclo decisório, conforme retrata a figura 12, de acordo com Maximiano (2011), essa fase reinicia o ciclo do processo de resolver problemas, pois uma

decisão pode gerar outras decisões.

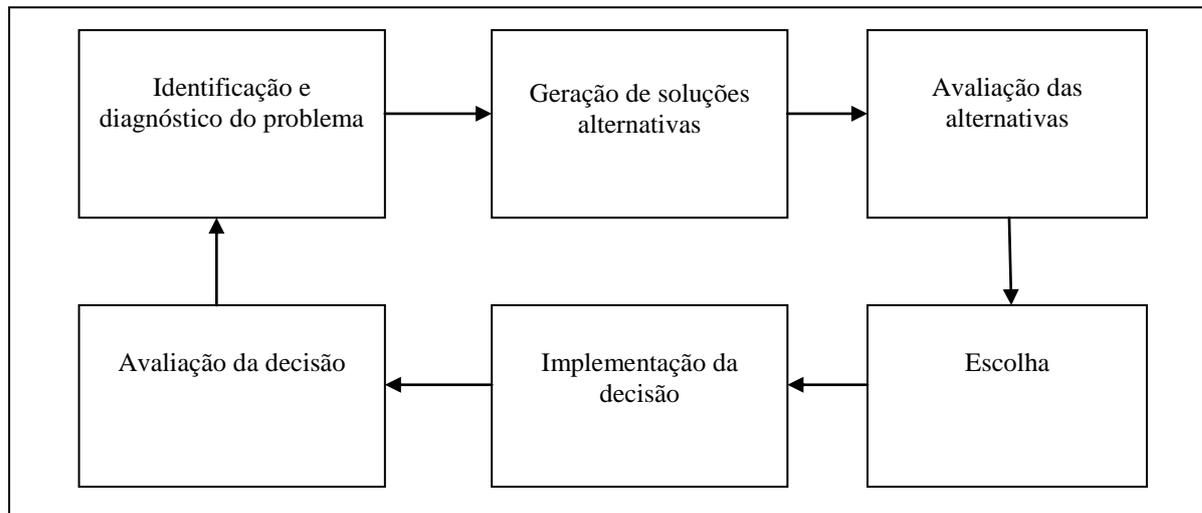


Figura 12 – Etapas do processo decisório
Fonte: Baseado em Bateman e Snell (2011).

A tomada de decisão ótima que maximize o resultado organizacional, perseguida por todos os administradores é, no entanto, de difícil verificação na prática, pois essa maximização depende de elevado grau de certeza e confiabilidade nas informações sobre as alternativas, objetivos e resultados.

Assim, segundo Maximiano (2011), opera-se com uma maximização contida, conjugada nos estudos da teoria da racionalidade limitada, em que Simon (1971), identificou os fatores limitantes do processo decisório racional. Neste contexto, há limitações situacionais, como complexidade da situação, informação incompleta e restrições de tempo e recursos; e limitações individuais como capacidade de armazenamento, processamento e percepção de informações. Com isso, os administradores vêm o seu ótimo decisional estar constricto por limitações humanas e ambientais e procuram adequar as suas tomadas de decisões à forma mais racional possível dentro das restrições.

Nesta escalada para suplantar estas restrições, alguns administradores utilizam-se da intuição como forma de resolução de problemas. Intuição pode ser definida como “uma crença inata sobre algo, sem ponderação consciente” (GRIFFIN, 2007, p. 142). Ela nasce da experiência e prática de decisão em situações semelhantes. Embora sejam conceitos e formas de tomada de decisão distintas, a racionalidade e a intuição podem servir ao administrador de forma eficaz.

Realçando os aspectos públicos e decisórios, o Estado tem como principal função a

criação de políticas públicas que serão implementadas pelas organizações públicas para garantir o desenvolvimento socioeconômico do país e o bem estar da sociedade.

A fim de concretizar tal tarefa, o governo deve, como ator preponderante, protagonizar as tarefas decisórias, decisões do governo, as quais muitas vezes são expressas por leis e normas que têm o objetivo de orientar o comportamento social e organizacional (MORITZ; PEREIRA, 2006), bem como efetuar a gestão social, mediante intervenções de perfil administrativo, contradizendo em alguma escala a máxima da racionalidade.

A intervenção governamental surgiu da necessidade de correção das falhas de mercado, ou seja, da incapacidade do mercado de atender todas as necessidades da população, devido à existência de bens públicos puros, externalidades, informações assimétricas e outros problemas (SLOMSKI, 2010).

A fim de concretizar tais intervenções, o Estado se aparelha através da união, estado e município, levando os decisores e responsáveis pelos caminhos trilhados pela sociedade, a decidirem visando o bem comum e o estado de direito.

Neste interim, para atender às perspectivas literárias, as decisões dos gestores públicos podem ser classificadas como de cunho social e de cunho organizacional. As primeiras estão relacionadas com as funções regulatórias, estabelecem limites e incentivos para governar o comportamento das pessoas. Já as segundas são implementadas pelos órgãos públicos e regem as atividades das organizações públicas (MORITZ; PEREIRA, 2006). Para Pereira (1997), tais decisões preparam o Estado para tratar dos problemas dessa intervenção governamental, os quais são denominados de falhas de governo, e subsidia a gestão pública em moldes gerenciais.

Nestas condições de intervenção governamental, as escolhas públicas tais quais as decisões de cunho gerencial, visam remeter ao uso de ferramentas modelos e outros apetrechos organizacionais que garantam a luz de critérios adequados justos e impessoais, a melhor alocação dos recursos e a melhor gestão da coisa pública, visando o bem estar comum. Notadamente, ambas têm em comum o tratamento e processamento informacional.

3.3 O *Constructo* Informação

Informação “são dados coletados, organizados, ordenados, aos quais são atribuídos significados e contexto” (MCGEE; PRUSAK, 1994, p. 24). O conceito de informação, nesse

caso, está relacionado com a perspectiva do usuário, pois é este quem irá definir se os dados processados têm utilidade para serem taxados de informação no instante do uso.

As organizações utilizam informações em seu processo administrativo e, conseqüentemente, em seu processo decisório e essa utilização independe dos objetivos traçados pela entidade. No entanto, as informações utilizadas irão variar de acordo com o nível hierárquico no qual o gestor se situa (FREITAS ET AL., 1997):

- No nível operacional - os gestores necessitam de informações internas detalhadas, precisas e atuais que reflitam os acontecimentos passados, as quais geralmente são periódicas, sendo apresentadas em datas definidas. Nesse nível organizacional as informações externas normalmente têm menor valor;
- No nível tático - as informações necessárias têm um perfil indicativo sendo em geral resumidas e apresentadas em gráficos, tabelas, quadros. Pela característica de tomada de decisão desse nível, os gestores apreciam informações que vêm do ambiente externo, com a finalidade de posicionar a organização no contexto em que a mesma está inserida e do nível interno para obtenção de indicadores informacionais;
- No nível estratégico - os gerentes necessitam de informações preditivas, a fim de possibilitar o planejamento e a decisão sobre o comportamento da instituição para alcançar um melhor desempenho. As informações tratadas neste nível têm o viés de propiciar o estabelecimento de relações negociais.

Essas informações, que atendem aos gestores dos diferentes níveis hierárquicos, são geradas a partir dos dados provenientes de múltiplas fontes da organização e tratadas e processadas a fim de que sejam disponibilizadas em tempo real e com a utilidade necessária à tomada de decisão (BRAGA, 2000).

Assim tratadas e processadas é possível chegar-se ao que se apregoa como informações valiosas, aquelas informações que para os decisores precisam possuir características que lhe assegurem qualidade (STAIR; REYNOLDS, 2010) e propiciem uma segura escolha nos processos decisórios em todos os níveis.

Tais características gerais da informação de qualidade, muitas vezes referidas como atributos das informações, são essenciais para a representação e modelagem de bases de dados. De fato, se considerados os modelos relacionais de dados evidenciados em entidades, atributos e relacionamentos (DATE, 2007), os atributos, mormente aqueles listados no quadro

4, servem de subsídio para a formulação dos critérios de uso e utilidade aos quais se destina a edificação desta dissertação.

INFORMAÇÕES	CARACTERÍSTICAS
Precisas	Não apresentam erros
Completas	Possuem todos os fatos importantes
Econômicas	O custo de elaboração deve ser compatível com seus benefícios
Flexíveis	Podem ser utilizadas para qualquer propósito
Confiáveis	A confiabilidade irá depender da fonte das informações e da forma como foram coletadas
Relevantes	São importantes para o decisor
Simple	Não contêm exageros e complexidade
Oportunas	Devem ser apresentadas no momento certo
Verificáveis	As informações podem ser checadas
Seguras	Deve haver restrição ao acesso de usuários não autorizados

Quadro 4 – Características da informação de qualidade
Fonte: Baseado em Stair e Reynolds (2010).

Em adição, foram identificadas outras formas de se abordar qualidades e características valiosas do *constructo* informação, suscitando até variações terminológicas.

Em pesquisa bastante ampliada sobre as características gerais que podem ser vinculadas como atributos das informações, balizada pelo tripé fundamental da teoria da comunicação de Shannon, no que concerne aos elementos essenciais do processo comunicativo (quais sejam: meio, conteúdo e uso), Arouck (2011) exhibe uma atrativa matriz de atributos muito significativos, que serão ecoados neste estudo e estão congregados no quadro 5.

Meio	Conteúdo	Uso
Tempestividade	Precisão	Pertinência
Clareza	Completeness	Utilidade
Acessibilidade	Atualidade	Suficiência
Legibilidade	Confiabilidade	Compreensibilidade
Concisão	Coerência	Importância
Formato	Credibilidade	Significância
Localização	Validade	Compatibilidade
Tempo de resposta	Abrangência	Conveniência
Aparência	Correção	Interpretabilidade
Mensurabilidade	Imparcialidade	Relevância
Ordem	Inequivocidade	Valor informativo
Quantidade	Logicidade	
Segurança	Veracidade	
Simplicidade		
Singularidade		
Volume		

Quadro 5 – Atributos da informação ao abrigo da modelagem fundamental do processo comunicativo
Fonte: Compilado a partir de Arouck (2011).

Com viés mais aderente à área de sistemas de informação, O'Brien (2010), taxa as características das informações como atributos das informações e os escalona em três dimensões, conforme atesta o quadro 6.

DIMENSÕES		
Conteúdo	Forma	Tempo
Precisão – a informação deve ser livre de erros	Clareza – a informação deve ser fornecida de forma a ser facilmente compreendida	Prontidão – a informação deve ser fornecida quando necessária
Integridade – a informação que for solicitada deve ser fornecida	Ordem – a informação pode ser organizada em uma sequência predeterminada	Frequência – a informação deve ser fornecida sempre que necessária
Concisão – deve ser fornecida apenas a informação necessária	Apresentação – a informação pode ser apresentada em forma de texto, números, gráficos	Período – a informação pode ser fornecida sobre diversos períodos: passado, presente, futuro
Amplitude – a informação pode ter alcance amplo ou estreito ou foco interno ou externo	Mídia – a informação pode ser fornecida na forma de documentos impressos, vídeos ou outras mídias	
Desempenho – a informação pode revelar desempenho		

Quadro 6 – Atributos da informação em dimensões de representação
Fonte: Derivado de O'Brien (2010).

Já da literatura de maior contato com a área contábil, resgatam-se formas mais brandas e reduzidas de se apresentarem as características da informação útil. Griffin (2007), por exemplo, mostra apenas quatro características. A primeira trata das informações precisas, as quais são o reflexo válido e confiável da realidade; a segunda revela as informações atualizadas, que estão disponíveis a tempo para a ação gerencial adequada; a terceira, as informações completas, que oferecem ao administrador todos os dados que este precisa; por fim, as informações relevantes, que são aquelas úteis às necessidades e circunstâncias particulares de um gestor.

Embora a quantidade e o conceito das características da informação não sejam convergentes na literatura, há um consenso em relação à importância da visão do usuário nesse processo de qualificação. Uma informação pode ser mais ou menos valiosa dependendo de como ela auxilia os tomadores de decisão a alcançarem os objetivos organizacionais (MORAES; FADEL, 2009), e é por isto equiparável a qualquer recurso empresarial que necessite de rotinas de gestão, consignando a gestão da informação.

A gestão da informação também pode ser denominada de gerenciamento da informação. Segundo Davenport (1998, p. 173) o processo de gerenciamento da informação

consiste num “conjunto estruturado de atividades que incluem o modo como as empresas obtêm, distribuem e usam a informação e o conhecimento”.

De acordo com Cândido, Valentim e Contani (2005), a gestão da informação é um fator importante para que a organização seja competitiva. Mas, a ausência de uma estrutura organizacional alinhada ao gerenciamento da informação é uma barreira à sinergia entre os diversos setores da organização tanto pelo excesso quanto pela falta de informação. Enfim o acesso inadequado à informação pode encaminhar para um ambiente de tensão e imprecisão.

Nesse ínterim, segundo Braga (2000, p.5), a gestão da informação “tenta fazer a ponte entre a gestão estratégica e a aplicação das tecnologias de informação nas empresas”, procurando entender as necessidades de informação da empresa, para em seguida definir processos, identificar fontes e modelar sistemas.

Por fim, modernamente, a gestão da informação adquiriu um valor significativo nas organizações, pois, conforme Moritz e Pereira (2006), o comportamento da organização é diretamente afetado, em relação à eficiência e eficácia, pela qualidade das decisões tomadas e a qualidade da decisão está diretamente atrelada à qualidade da informação utilizada no processo decisório.

Neste fórum despontam então dois elementos de fundamental importância à consecução deste trabalho: como tratar e onde salvaguardar as informações na estrutura organizacional. A resposta é encaminhada pelas duas seções seguintes na estrutura desta dissertação.

3.4 Tecnologia da Informação

A TI proporciona às organizações a capacidade de melhorar a qualidade e disponibilidade das informações importantes no ambiente interno, além de aprimorar os seus processos internos, reduzir os custos e melhorar os controles (ALBERTON; LIMONGI; KRUEGER, 2004).

Além dos benefícios gerados para as organizações, a TI também é responsável pelo desenvolvimento: da economia, quando altera a natureza dos mercados através do comércio eletrônico, parcerias e propaganda; da educação, possibilitando o ensino à distância, acesso a vastas quantidades de material de referências; do país, permitindo a presença internacional de pequenas empresas, facilitando o comércio e disponibilizando vasta quantidade de

informação.

Detidamente, a TI pode ser definida sob alguns enfoques (TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004):

- Um mais restrito - trata-a como sendo a parte tecnológica dos sistemas de informação de uma organização, e como tal a vê como a infraestrutura que inclui periféricos, bancos de dados, programas, redes e outros dispositivos e mesmo os sistemas de informação;
- O outro, mais amplo - enfoca-a numa visão mais organizacional, como um recurso, contemplando-a como um conjunto de sistemas de informação, usuários e gestão de uma empresa inteira.

Buscando uma visão sintética e sistêmica, Albetin (2009, p. 20) afirma “que TI é tudo aquilo com que podemos obter, armazenar, tratar, comunicar e disponibilizar a informação’. Aquele autor assevera que essa definição é a mais completa, pois realça a criação das infraestruturas de TI dentro e fora da organização e a aplicação da mesma aos processos de cadeia de valor de negócio.

Diante do cenário atual, extremamente competitivo, as organizações precisam estar aptas às mudanças que o ambiente tecnológico exige (AUDY; BRODBECK, 2003). Neste sentido, para terem sucesso e serem competitivas, as organizações precisam fazer uso eficaz da TI e alinharem sua estratégia de negócio, estabelecida no PEE, as características da empresa e sua estrutura organizacional, às estratégias de TI presentes no planejamento estratégico de TI (PETI) (LAURINDO ET AL., 2001).

O PETI é um planejamento que visa estruturar estratégica, tática e operacionalmente as informações organizacionais, a TI e seus recursos, sistemas de informação, as pessoas envolvidas e a infraestrutura, necessários ao atingimento do objetivo organizacional (REZENDE; ABREU, 2002).

Evolutivamente, o processo que define as regras, a organização e os processos que nortearão o uso da TI pelos usuários, departamentos, e determina como devem funcionar os serviços de TI dentro da organização é chamado de governança de TI (FERNANDES; ABREU, 2008). Na perspectiva desses autores, a governança da TI pode ser representada por um ciclo de quatro etapas, quais sejam:

- Alinhamento estratégico – refere-se ao PETI que deve estar direcionado às

estratégias da organização para seus produtos e segmentos de atuação;

- Decisão, compromisso, priorização e alocação de recursos – nesta fase faz-se referência às responsabilidades pelas decisões de TI, tais como, arquitetura de TI, serviços de infraestrutura, investimentos, entre outros;
- Estrutura, processos, operações e gestão – aqui “são definidas ou redefinidas as operações de sistemas, infraestrutura, suporte técnico, segurança da informação” (FERNANDES; ABREU, 2008, p. 15);
- Medição do desempenho – avalia se a TI contribuiu para a estratégia e objetivo do negócio, determinando a coleta de informações e a geração de indicadores de resultado dos processos, produtos e serviços de TI.

Descendo do patamar de gestão da informação e olhando pela perspectiva técnica, dentre os recursos de TI podem-se citar três elementos importantes para o entendimento da influência exercida pela tecnologia dentro das organizações, são eles: banco de dados, redes e sistemas de informações (TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004).

Segundo Lucas (2006), o banco de dados é um dos elementos mais importantes da TI, pois é a ferramenta de armazenamento de todo conteúdo informacional da organização, como dados, documentos, fotos e tudo que possa ser representado no computador, além de tornar possível o resgate desses dados instantaneamente.

Um conceito importante relativo ao banco de dados que vem ganhando representatividade no trato da informação gerencial, inclusive no feitiço contábil, é o conceito de *data warehouse*. Turban, Rainer e Potter (2005, p. 81), definiram *data warehouse* como “um repositório de dados históricos orientados a assunto, que são organizados para serem acessíveis em uma forma prontamente aceitável para atividades de processamento analítico” e anotaram entre as suas principais características a capacidade de ser variante no tempo, multidimensional e baseados na *web*.

Outro elemento importante no escopo da TI são as redes. Para Lucas (2006, p. 208), “o objetivo de uma rede é conectar organizações e indivíduos”. São usuais na compreensão do que seja uma rede as menções a:

- Internet - rede mundial que liga organizações a indivíduos (TURBAN; RAINER; POTTER, 2005) e caracteriza-se como “um fenômeno revolucionário em computação e telecomunicações” (O’BRIEN, 2010, p. 169), porque permite a

conexão de milhares de redes comerciais, educacionais e de pesquisa entre si, derrubando barreiras geográficas e ligando pessoas de todos os lugares do mundo;

- *Intranet* - rede interna que utiliza o mesmo conceito e ferramentas da Internet, porém é restrita ao ambiente organizacional, o que possibilita a troca de informações, comunicações e suporte ao processo de negócios (TURBAN; RAINER; POTTER, 2005);
- *Extranet* - também utiliza o conceito da Internet para interligar a *intranet* de uma organização às *intranets* de seus clientes, fornecedores ou outros parceiros (LUCAS, 2006).

Os sistemas de informação, como parte integrante da TI em seu sentido mais amplo, têm a função de coletar, processar, armazenar, analisar e disseminar as informações com um determinado objetivo. Assim, processam as entradas e produzem saídas que podem ser direcionados a um usuário ou a outro sistema, estruturando-se para tal com procedimentos pré-definidos, e geralmente podem ser classificados por estrutura organizacional, por área funcional e pelo tipo de suporte por eles proporcionado (TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004). São vitais às atividades organizacionais de todos os níveis, ao desenvolvimento organizacional e social e têm representação em praticamente toda a cadeia de atividade humana conhecida (LUCAS, 2006).

Os sistemas de informação suportam diversas classificações quanto ao seu escopo, formando algo similar a uma taxonomia. As mais proeminentes classificações surgem alinhando os tipos de sistemas a aspectos referentes a tipos de sistemas relacionados à estrutura organizacional beneficiada; à área funcional suportada (onde desponta o sistema de informação contábil); ao tipo de suporte fornecido aos usuários. A mais citada destas tipificações veicula os seguintes tipos: sistema de processamento de transação, sistema de informação gerencial, sistema de administração do conhecimento, sistema de automação de escritório, sistema de apoio à decisão, sistema de informação empresarial, sistema de apoio a grupos e sistema de suporte inteligente (TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004).

Dentre os tipos de sistemas acima descritos, destaca-se o sistema de informação gerencial (SIG) que tem como foco fornecer acesso a informações sumarizadas e de qualidade, a fim de garantir a satisfação das necessidades dos gerentes e tomadores de decisão de todas as áreas da organização (STAIR; REYNOLDS, 2010). Tal definição revela íntima associação entre os aspectos SIG e os desígnios da contabilidade gerencial, em especial pela

capacidade intrínseca dos SIG gerarem indicadores gerenciais de *performance*. Desta associação provém boa parte dos aspectos da avaliação organizacional.

Em termos miúdos, a avaliação do desempenho organizacional pode ser realizada através de estratégias de desempenho que, segundo McGee e Prusak (1994), abrangem três pontos, que por sua vez são fortemente embasados em indicadores informacionais de desempenho, necessários à efetividade gerencial:

- Um conjunto de indicadores de desempenho - abrangendo medidas financeiras e não financeiras;
- Processos de gestão claramente definidos - para se incorporarem os indicadores;
- Uma infraestrutura - para coletar, filtrar, analisar e propagar indicadores importantes a quem de direito dentro da organização.

Em regra, os gestores usuários de SIG e de indicadores informacionais para mensuração de desempenho valem-se de modelos estruturadores desta prática de gestão.

Um modelo de mensuração do desempenho bastante conhecido é o *Balanced Scorecard* (BSC) que pode ser definido como “um enfoque abrangente para o estabelecimento de objetivos e a mensuração de desempenho, ou um conjunto de medidas que dá à administração uma rápida mais abrangente visão dos negócios” (CHING, 2006, p. 206).

Medidas de desempenho utilizadas sob o enfoque do BSC tendem a se encaixar em quatro grupos, quais sejam: financeiras, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2011). Assim, a ideia que encadeia essas métricas é que aprendizagem e crescimento são necessários para melhorar os processos internos; os processos internos são necessários para aumentarem a satisfação dos clientes; e o aumento da satisfação dos clientes é necessário para melhorar os resultados financeiros. Este ciclo construtivo, cujo foco é, portanto, a melhoria contínua, é mostrado na figura 13 e conhecido como ciclo projetado do potencial incremento do negócio na visão BSC.

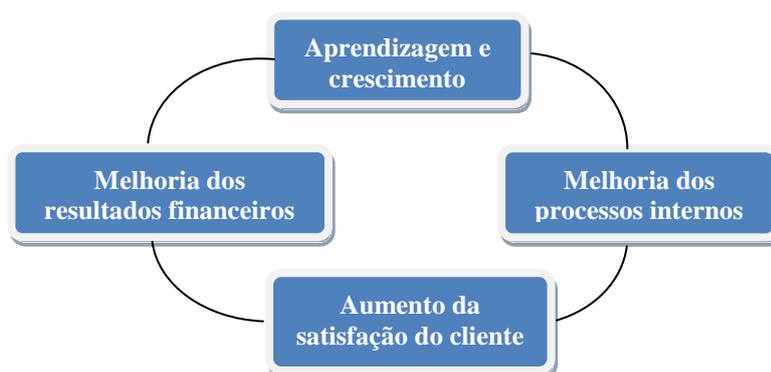


Figura 13 – Ciclo projetado do potencial incremento do negócio na visão BSC
 Fonte: Baseado em Garrison, Noreen e Brewer, (2011).

Dentre os recursos sistêmicos e tecnológicos que tratam a informação, independentemente da abordagem adotada, reconhece-se a procedência do sistema de informação contábil (SIC). Segundo Padoveze (2010), esse sistema processa dados e os transforma em informações contábeis úteis à tomada de decisão de toda a empresa em todos os níveis, conjectura esta que suporta essa dissertação.

As saídas de um SIC podem ser efetivadas sob qualquer meio de comunicação, sejam escritos, tais quais: relatórios contábeis; análises contábeis; informação integrada para usuários específicos, dentro e fora da organização; interfaces com outros sistemas de informações; sejam sob a forma oral em consultorias, assessorias apresentações formais para os gestores, apresentações, palestras e cursos para usuários internos e externos.

Com este direcionamento, retoma-se a segunda grande conjectura deste trabalho, qual seja que a contabilidade é um dos instrumentos que se põe a disposição do gestor, através de suas demonstrações, as quais deixam transparecer a democracia do uso e a transparência das aplicações sócio-governamentais. Consagra-se ainda a contabilidade como uma importante geradora e fornecedora de informações dentro das organizações e suas informações também devem possuir características que as tornem úteis aos tomadores de decisão.

3.5 Contabilidade

A contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades e o efeito que pode ser provocado nesse patrimônio, a partir dos fatos econômicos resultantes da ação humana no processo de gestão das instituições (ANDRADE, 2009). Para Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), seu campo de atuação verifica-se nas entidades, concebidas como um sistema de decisões, onde todas as pessoas, independente do nível hierárquico ou função,

tomam decisões que afetam o ambiente institucional.

Nesse ambiente organizacional, onde as decisões do processo de gestão têm o poder de provocar mutações no patrimônio, a ciência contábil aparece com a finalidade de subsidiar o processo decisório dos agentes envolvidos, sejam eles internos ou externos, com informações úteis. Assim, Szuster *et al.* (2011, p. 19) afirmam que “a contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária”, pois tem como objetivo mensurar para poder informar aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio das instituições, provendo os usuários de informações úteis para tomada de decisão e controle.

Para Iudícibus (2009b), historicamente, há duas abordagens distintas sobre a finalidade da contabilidade. A primeira apresenta como objetivo o fornecimento de um conjunto básico de informações que atenda igualmente a todos os usuários. A segunda traz uma contabilidade com a capacidade e responsabilidade de apresentação de um conjunto completo de informações diferenciadas para cada tipo de usuário, sendo essa abordagem a mais aceita pelos estudiosos.

Isoladamente, porém, o ponto de vista daquele último autor (Op. Cit, p. 3) diferencia-se das abordagens citadas, “e repousa mais na construção de um “arquivo básico de informação contábil”, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes, neste ou naquele tipo de informação”.

O ponto convergente entre as abordagens apresentadas resvala no objetivo da contabilidade como sendo a ciência provedora de informações úteis para tomada de decisão, o qual lastreia a ideia desta dissertação. A divergência se apresenta quando o assunto é a disposição de informações generalizadas ou específicas para cada tipo de usuário.

Os tipos de usuários da informação contábil são caracterizados pelas suas localizações dentro das estruturas e ambientes organizacionais. Sendo assim, os usuários podem ser internos e externos. Os usuários internos incluem os atores que estão envolvidos no processo de gestão organizacional, tais como colaboradores e gestores e constituem o foco do presente trabalho. Já os usuários externos estão representados pelos indivíduos ou grupos externos à empresa, mas que possuem interesse em suas operações e situação econômico-financeira, como, por exemplo, investidores, credores, governo, fornecedores e clientes (LUNKES, 2007).

Cada usuário, para Szuster *et al.* (2011), apresenta demandas diferenciadas de informações contábeis, a depender de seu interesse, tanto que esses autores os dividem em:

acionistas controladores, administradores, financiadores, governo, acionistas minoritários, clientes e empregados e elegem algumas informações necessárias a cada um dos grupos citados. Tal arranjo incluindo uma projeção relacional é exibido na figura 14, a seguir.

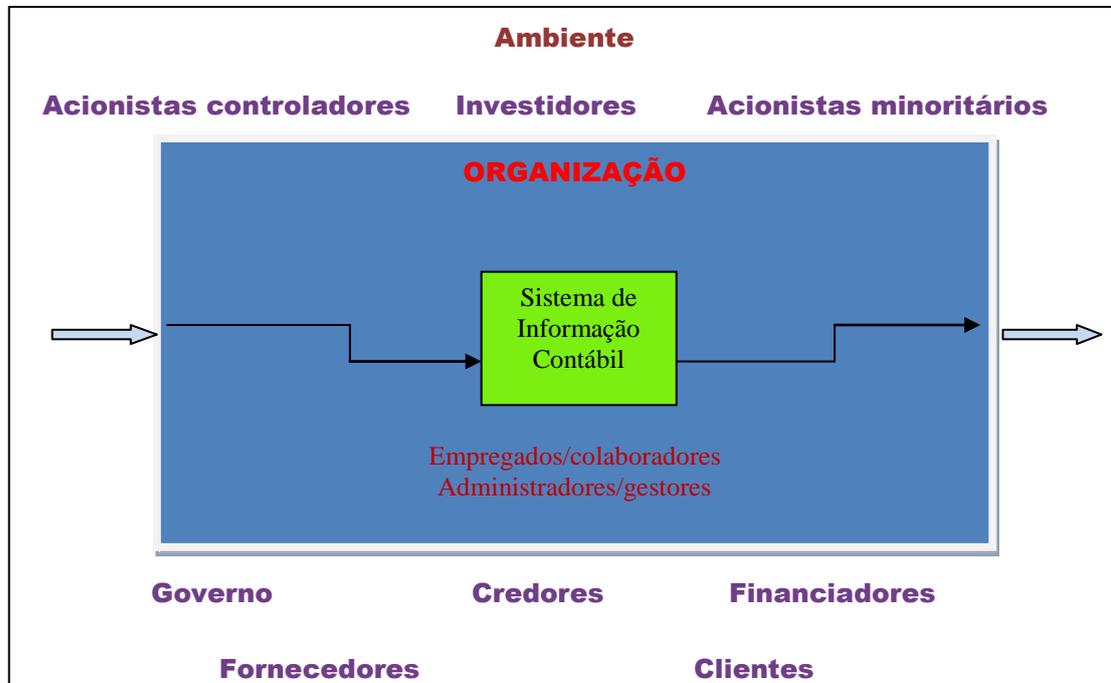


Figura 14 – Usuários internos e externos da contabilidade
 Fonte: Baseado em Lunkes (2007) e Szuster *et al.* (2011).

Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), tanto os usuários internos quanto os externos objetivam o uso da contabilidade como subsídio à tomada de decisão, mas não a utilizam da mesma forma. Aqueles autores ainda afirmam que um dos principais fatores que levam a esta divisão é a assimetria informacional, que é menor para os usuários internos, pois os mesmos detêm acesso às informações mais aprofundadas da organização. Dessa forma, a contabilidade seria dividida em financeira, visando atender aos usuários externos, e gerencial, destinada aos usuários internos.

Independentemente do foco escolhido, como uma ciência social aplicada, a ciência contábil atua na sociedade de forma ativa e para tanto conta com um arcabouço conceitual (CARQUEJA, 2007) e normativo (CFC, 1993) formado por princípios que devem reger a interpretação e a aplicação de suas normas em nível prático. Segundo o CFC (1993), os princípios da contabilidade que correspondem de fato a emanações de cunho normatizador para aplicação das regras e práticas contábeis, são: o da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, o do registro pelo valor original, o da competência e o da prudência.

O princípio da entidade revela o patrimônio como objeto da contabilidade e busca

garantir a autonomia patrimonial, que torna necessário a dissociar o patrimônio da organização do patrimônio individual dos seus sócios pela contabilidade (CFC, 1993). Segundo Iudícibus (2009b, p. 34), a “entidade contábil é o ente, juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo de entidades ou empresas para os quais devemos realizar relatórios distintos”. Tais relatórios são individualizados por entidade de receitas e despesas, por investimentos e retornos, por metas e realizações, independentemente dos demais relatórios elaborados para os usuários da contabilidade.

Outro princípio elencado é o princípio da continuidade o qual é descrito pelo Conselho como sendo aquele que “pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância” (CFC, 1993, p. 3). Sistematizando essa prática, Campos (2011) afirma que do ponto de vista contábil a entidade está em continuidade quando não apresenta indícios de interrupção definitiva de suas atividades.

O terceiro princípio listado é o da oportunidade que corresponde ao método de mensurar e divulgar os componentes do patrimônio da entidade de forma a produzir informações íntegras e tempestivas (CFC, 1993). Esse princípio está ligado à capacidade da contabilidade de fornecer informações que estejam disponíveis aos seus usuários a tempo de serem utilizadas na tomada de decisão (SIQUEIRA; FERREIRA; CANAN, 2006).

O princípio do registro pelo valor original, segundo o CFC (1993, p. 5), “determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”. Para tanto contam com as seguintes bases de mensuração: custo histórico e variação do custo histórico (custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária). A base para esta elaboração é a contabilidade de custos (MARION, 2004).

Já o princípio da competência é aquele que prevê o reconhecimento dos efeitos das transações da entidade no período em que ocorrem independentemente do desembolso ou desembolso de recursos financeiros (CFC, 1993). Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 97) esse princípio prevê ainda que “as despesas deverão, sempre que possível, ser confrontadas diretamente com as receitas reconhecidas no período”.

Por fim, o princípio da prudência ou do conservadorismo (IUDÍCIBUS ET AL., 2011) determina que sejam adotados menor valor para o ativo e maior valor para o passivo, em condições de incerteza, buscando evitar a superestimação de ativos e de receitas, bem como a

subestimação de passivos e despesas.

Para aplicação efetiva destes princípios na prática e na vivência organizacional, há, segundo Padoveze (2010), as demonstrações contábeis básicas – balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do fluxo de caixa – que podem ser utilizadas tanto para tomada de decisão dos usuários externos – contabilidade financeira - quanto para os usuários internos – contabilidade gerencial.

Em adendo, Lunkes (2007), afirma que a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade voltado a atender os usuários internos da organização com informações relevantes e úteis à tomada de decisão. Para tanto se utiliza de relatórios específicos, tais como orçamentos, relatórios de desempenho, relatórios de custos, entre outros, exclusivos para subsidiar a tomada de decisão dos gestores. As características das informações destes relatórios são: ênfase no futuro, relevância e flexibilidade. As mesmas são transmitidas através de relatórios particularizados para atender a um público específico na organização.

Ainda para aquele autor a contabilidade gerencial pode configurar-se em uma unidade administrativa que assessore a presidência ou as demais áreas da empresa, bem como, estar inserida numa área maior da organização, a controladoria.

Já, para Iudícibus (2009a, p. 21), “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Padoveze (2010), em concordância, assegura que a contabilidade gerencial existirá dentro das organizações se houver a ação de gerenciamento das informações contábeis; ou seja, gerir informações contábeis significa o uso da contabilidade pela administração.

Assim, as informações originadas das demonstrações contábeis obrigatórias, como balanço patrimonial e demonstração do resultado, através de um procedimento de análise de cálculo de índices, bem como por outros relatórios que informem sobre custos, mediante procedimentos contábeis ou financeiros ligados ao orçamento e planejamento empresarial, entre outros, revelam utilidade e apóiam os decisores.

Uma das estratégias de obtenção de informações contábeis para fins gerenciais, normalmente suportada por artefatos de TI, é a utilização da análise de balanços ou análise das demonstrações contábeis “que envolve o exame de tendências de dados financeiros básicos, a comparação de dados financeiros de empresas distintas, e análise de índices com a

finalidade de avaliar a saúde financeira e as perspectivas futuras de uma empresa” (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2011, p. 636). Com posterior incorporação dos resultados a modelos como o BSC conforme explicitado na seção 3.4.

Para estes fins, portanto, o sistema de informações contábeis é peça essencial, pois, é nele que se processam todos os dados advindos dos fatos patrimoniais resultantes das transações econômicas das organizações e as informações geradas pelo processamento desses dados é que são base para a geração dos indicadores informacionais para gerenciamento (PADOVEZE, 2010).

Reforça-se, por fim, no campo da prática contábil, que visando garantir fidedignidade à feitura das demonstrações e prover as características qualitativas que devem ser observadas pelos contadores para assegurar qualidade às informações contábeis, as já citadas regras, chamadas de princípios pelos órgãos normativos, no caso do Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade, têm valor equiparável a lei.

3.6 Características Qualitativas da Informação Contábil

Conforme mencionado na seção 3.3, as informações possuem características que as tornam úteis aos seus usuários. Por ter o seu foco voltado às informações de natureza contábil, esta dissertação valeu-se da estrutura delineadora para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, elaborada em conjunto pelo IASB e FASB, e adotada pelo Brasil através da Resolução CFC nº 1.374/11, para apresentar as características qualitativas da informação contábil-financeira útil. Tais normativos devem ser aplicados às informações contábeis evidenciadas nas demonstrações contábeis, bem como nas informações contábeis fornecidas por outros meios.

Essas características ou atributos são divididos em dois grupos: características qualitativas fundamentais e características qualitativas de melhoria. A estrutura delineadora explicita o sentido dessa divisão ao dizer que para ser útil a informação contábil (CFC, 2011, p. 12):

- “Precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar”;
- “A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível”.

3.6.1 Características Qualitativas Fundamentais

Na normativa editada pelo CFC (2011) as características qualitativas fundamentais são os atributos indispensáveis à utilidade da informação contábil, tal que a ausência de um deles retira-lhe o caráter útil. Na figura 15 há uma representação gráfica, que expõe essa relação e através dela nota-se que a utilidade da informação contábil dependerá da interseção entre os atributos fundamentais relevância e representação fidedigna. Assim, se a informação for simultaneamente relevante e fidedigna em relação aos fenômenos contábeis não poderá ser considerada útil.

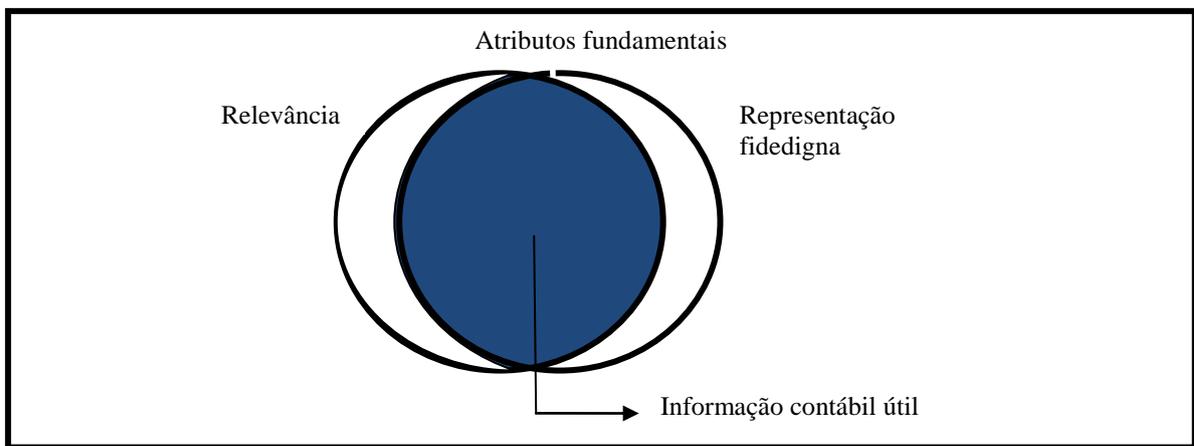


Figura 15 – Apresentação gráfica da ideia de utilidade da informação contábil.

Adequando este entendimento a uma prática de mensuração tem-se que a utilidade da informação contábil (UIC) expressa-se como:

$$UIC = f(\text{RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO}; \text{REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA})$$

Estudar-se-ão na sequência todos os componentes do *constructo* informação útil.

3.6.1.1 Relevância

Para Hendriksen e Van Breda (2010), a informação relevante é aquela pertinente à questão que está sendo analisada. Essa pertinência pode ser evidenciada de três maneiras, como pode ser observado no quadro 7.

Aspecto afetado	Descrição
Metas	Alcançadas quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas, sendo de difícil aplicação quando as metas são subjetivas
Semântica	Alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada
Tomada de decisões	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários Este aparenta ser o objetivo primordial

Quadro 7 – Aspectos associados à relevância da informação contábil

Fonte: Adaptado de Hendriksen e Van Breda (2011).

Szuster *et al.* (2011, p. 96) afirmam que “a relevância da informação contábil se verifica quando altera a compreensão do usuário, ajuda a avaliar as operações efetuadas e traz mudança no processo decisório, ou quando confirma o entendimento anterior”. Assim, nota-se, na prática, anotada nas impressões do CFC (2011), que a capacidade de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários é característica da informação contábil-financeira relevante e tal capacidade será satisfeita se a informação tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

O valor preditivo está relacionado à predição de resultados futuros, podendo ser a informação uma predição ou projeção de fatos contábeis, ou tal valor ser atribuído a uma informação pelo usuário ao fazer sua própria predição. Hendriksen e Van Breda (2011) afirmam que para que os dados contábeis sejam relevantes, precisam permitir essas projeções.

Já o valor confirmatório ou valor de *feedback* torna a informação relevante se esta for capaz de alimentar avaliações prévias, confirmando-as ou alterando-as. Trata-se da utilização da informação contábil para controle e avaliação de entendimento anterior, servindo de *feedback*.

Os valores preditivo e o confirmatório da informação contábil, como era de se esperar se relacionam, pois uma informação pode tanto ter valor preditivo quanto valor confirmatório. Assim, como dito anteriormente, a informação contábil-financeira só será relevante se possuir uma dessas características ou ambas.

Outro aspecto da informação relevante é a materialidade. Para Szuster *et al.* (2011, p. 96) “a materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua não apresentação ou distorção”. Trazendo à prática, segundo o CFC (2011), uma informação é material se sua omissão ou sua divulgação distorcida tiver o poder de influenciar decisões tomadas pelos usuários. Este atributo tangencialmente deriva da credibilidade da informação contábil-financeira lastreada por entidade específica que reporta a informação.

Ratificando este halo tangencial e dada a dificuldade de contextualização, este atributo, não foi objeto de estudo nesta dissertação.

Em função das características comentadas ao longo desta seção é factível construir a seguinte relação de representação para a relevância da informação (RI):

$$RI = f(\text{VALOR PREDITIVO; VALOR CONFIRMATÓRIO})$$

3.6.1.2 Representação Fidedigna

Para ser útil, a informação contábil precisa representar com fidedignidade os fenômenos econômicos que se propõe a representar (COCKER, 2005; MAINES; WAHLEN, 2006; OBAIDAT, 2007). Para atingir esse objetivo a realidade retratada pela informação contábil deve apresentar três atributos: ser completa, neutra e livre de erro.

A representação da realidade é considerada completa, quando possui todos os fatos importantes (STAIR; REYNOLDS, 2010), ou seja, inclui toda informação necessária à compreensão do usuário sobre o fenômeno retratado e contém todas as descrições e explicações imprescindíveis ao entendimento do fenômeno. A neutralidade da informação representada com fidedignidade é evidenciada quando não há existência de viés na seleção ou apresentação das informações contábeis (CFC, 2011). Já a informação livre de erros ou informação precisa é aquela retratada sem erros ou omissões e livre de erros também no processo de seleção e produção da informação (STAIR; REYNOLDS, 2010).

Em função das características comentadas ao longo desta seção é factível construir a seguinte relação de representação para a fidedignidade da informação contábil (FIC):

$$FIC = f(\text{COMPLETUDE; NEUTRALIDADE; CORRETUDE})$$

Nestes tempos de alta difusão informacional via elementos computacionais, a característica de fidedignidade se atrela cada vez mais à capacidade de armazenamento e recuperação de bases de dados e *data warehouses* (INMON, 2005).

3.6.2 Características Qualitativas de Melhoria

Reafirma-se, com base em Obaidat (2007), que a utilidade da informação contábil só pode ser evidenciada quando a informação disponível for relevante e representada com fidedignidade, já que a ausência de um desses atributos descaracteriza a informação contábil útil. Em contrapartida, porém, a utilidade percebida pode ainda ser melhorada a partir da observação de características como comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

3.6.2.1 Comparabilidade

A informação comparável é aquela que permite comparações das demonstrações contábeis de uma organização através dos anos e entre demonstrações contábeis de diferentes entidades objetivando a análise da situação patrimonial e de tendências (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009). Dois aspectos cruciais que auxiliam no alcance do objetivo da comparabilidade são a consistência e a uniformidade.

Consistência refere-se ao uso dos mesmos procedimentos contábeis por uma entidade de um período a outro, ao uso dos conceitos e procedimentos de mensuração para itens afins das demonstrações da instituição e ao uso desses métodos em um único período entre entidades (OBAIDAT, 2007).

Já a uniformidade caracteriza-se pela representação de fenômenos iguais de maneira idêntica e pode ser definida como sendo a qualidade de apresentar características semelhantes suficientes para tornar as comparações apropriadas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Segundo o CFC (2011), em termos práticos, a comparabilidade é um atributo que permite ao usuário identificar e compreender semelhanças e diferenças entre itens contábeis similares em períodos distintos em perspectiva intra ou inter organizacional.

3.6.2.2 Verificabilidade

Segundo Stair e Reynolds (2010), as informações verificáveis são aquelas que podem ser checadas. Corroborando, Hendriksen e Van Breda (2010, p. 99) concluem que “verificar algo é estabelecer se é verdadeiro”.

Essa verificação pode ser direta ou indireta. A verificação direta corresponde à análise

da realidade por meio de observação direta; já o segundo tipo de verificação utiliza-se de procedimentos de checagem de dados, fórmulas e técnicas e recálculo dos resultados obtidos por meio da mesma metodologia empregada.

A verificabilidade é uma característica que auxilia os usuários a garantir que a informação contábil está representando com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para a atividade prática concreta, de acordo com o CFC (2011), a verificabilidade expressa a confirmação acerca da representação fidedigna do evento econômico, a partir de consenso entre diferentes observadores, conscientes e independentes.

3.6.2.3 Tempestividade

Segundo Fuji e Slomski (2003), a informação para ser útil deve "estar disponível ao usuário antes de perder sua capacidade de influência", ou seja, deve ser tempestiva. Corroborando Iudícibus, Marion e Faria (2009), afirmam que pouco adianta receber uma informação relevante e fidedigna se ela não for disponibilizada a tempo de se tomar uma decisão.

Tal atributo, então, se torna relativo, pois irá depender do tipo de decisão e de avaliação a ser realizada em cada caso, ou seja, uma mesma informação pode ser tempestiva na visão de um usuário e não ser para outro.

No campo aplicado, uma informação é considerada tempestiva quando disponibilizada aos usuários a tempo de influenciá-los na tomada de decisões. A utilidade da informação contábil é inversamente proporcional à sua antiguidade, ou seja, quanto mais antiga a informação contábil menos utilidade se lhe atribui (CFC, 2011).

3.6.2.4 Compreensibilidade

Para serem prontamente entendidas pelos usuários as informações contábeis devem ser evidenciadas de forma direta e clara e ainda que tais usuários possuam conhecimento razoável dos negócios, das atividades econômicas e de contabilidade (SZUSTER ET AL., 2011), o entendimento deve ser rápido e fácil.

Segundo o CFC (2011), a classificação, caracterização e apresentação da informação com clareza e concisão tornam-na compreensível. Porém, a impossibilidade de compreensão de fatos complexos não deve ser motivo de exclusão de tal informação do escopo contábil,

porque essa exclusão pode gerar incompletude e distorção nos relatórios contábeis.

Enfim, as características qualitativas de melhoria da informação contábil-financeira útil devem ser maximizadas dentro das possibilidades disponíveis. Haverá momentos em que uma característica poderá ser minimizada em detrimento da maximização de outra característica. Todavia, tais características não podem tornar as informações úteis caso as mesmas não sejam relevantes e representem com fidedignidade a realidade. O papel das características de melhoria é, portanto, melhorar tal utilidade.

Do que se relatou até o término desta seção consagra-se que a melhoria da aceção da informação relevante é função expressa em quatro outras características. Assim, o valor aqui taxado de valor de melhoria (VM) é mais bem equacionado como segue.

$$VM = f (\text{Comparabilidade; Verificabilidade; Tempestividade; Compreensibilidade})$$

3.6.3 Restrição de Custo na Elaboração e Evidenciação das Informações Contábeis

Os custos da produção de informação devem ser pesados contra os benefícios da utilização da informação (OBAIDAT, 2007). Essa é uma restrição à elaboração e evidenciação das informações contábeis, pois o dispêndio de recursos utilizados no processo produtivo e no fornecimento das informações, deve ser superado pelo benefício advindo da utilização de tais informações pelos seus usuários. Ou seja, na aplicação da restrição do custo, deve-se avaliar se os benefícios advindos do fornecimento de informações contábeis justificam seus custos.

A dificuldade de mensuração associa-se aos aspectos intangíveis dos benefícios advindos da elaboração e divulgação das informações contábeis úteis, que são o auxílio à tomada de decisão pelos usuários, uma maior confiança para a escolha, o melhor funcionamento dos mercados e o custo menor para economia como um todo.

Assim, como grande construção conceitual deste escrutínio das características qualitativas da informação contábil útil, constrói-se uma visualização do formato de mensuração da utilidade da informação a partir de seus aspectos práticos recém apreciados. O enquadramento a seguir reflete este esforço que se mostrará vital para as etapas de mensuração em campo.

$$UIC = f*(\text{VALOR PREDITIVO, VALOR CONFIRMATÓRIO,} \\ \text{FIDEDIGNIDADE, VALOR DE MELHORIA})$$

* Restrita a CUSTO

Por fim, a estrutura delineadora para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro apresenta as características qualitativas da informação contábil-financeira útil, que devem ser aplicadas às informações contábeis evidenciadas nas demonstrações contábeis, bem como nas informações contábeis fornecidas por outros meios. Estas normas naturalmente, com as adequações legais governam a função contábil na administração pública.

3.7 Administração Pública

As organizações públicas são instituições que visam o bem social sendo organizações não-lucrativas. Essas organizações prestam serviços públicos, que são aqueles realizados pela administração pública, direta ou indireta, para buscar a satisfação das necessidades da sociedade (ANDRADE, 2010) e são divididos em serviços públicos propriamente ditos, exercidos diretamente pela administração pública por serem considerados essenciais à sobrevivência da sociedade e do próprio Estado, e de utilidade pública quando não são considerados essenciais e podem ser prestados diretamente pela administração ou sob regime de concessão, permissão ou autorização.

De acordo com Meirelles (1989, p. 56), a administração pública corresponde a “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Assim, a administração pública é responsável pela consolidação da utilização de todos os serviços públicos disponíveis à população.

Para Moreira (2008), a administração pública pode ser caracterizada em duas vertentes:

- Subjetiva - que designa as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos responsáveis por exercer a função administrativa em qualquer um dos poderes, legislativo, executivo e judiciário;
- Objetiva - que se relaciona com a natureza dos serviços executados pelos referidos entes, ou seja, é a própria função administrativa e incumbência predominante do poder executivo.

Sendo assim, a administração pública é dividida em direta e indireta. A administração direta corresponde à estrutura administrativa do Estado como ente administrativo e é composta pelos órgãos máximos dos três poderes e seus órgãos correspondentes (SILVA, 2009), conforme configuração exibida na figura 16.

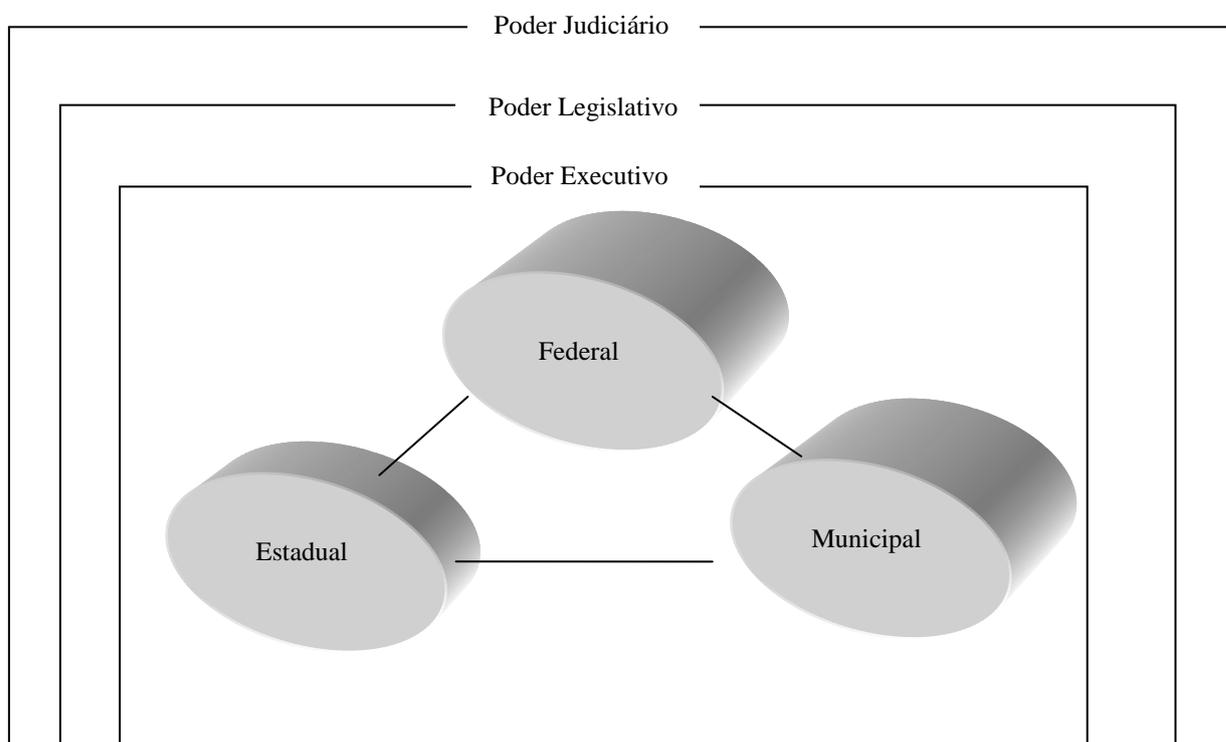


Figura 16 – Estrutura dos poderes do Estado segundo as esferas de governo
Fonte: Baseado em Silva (2009).

Já a administração indireta “é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada” (KOHAMA, 2001, p. 37). Caracteriza-se pela descentralização da execução dos serviços públicos, por meio das Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista.

Segundo Meirelles (1989, p. 3), as autarquias “são pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou”. As autarquias podem ser classificadas em fundacionais ou de regime especial. O primeiro tipo contempla as autarquias com finalidade próprias. Já as autarquias de regime especial, são aquelas a quem a lei confere privilégios e maior autonomia em relação às fundacionais (CASTRO; GARCIA, 2008).

As fundações são entes de personalidade jurídica de direito privado, sem fins

lucrativos, que realizam atividades que não são típicas do Estado, mas que são de interesse coletivo. São criadas por leis específicas e estruturadas por decreto, possuindo, portanto, autonomia administrativa e patrimônio gerido pelos respectivos órgãos de direção. O seu funcionamento é custeado por recursos do ente público ou de outras fontes. As fundações e as autarquias são regidas pela contabilidade aplicada ao setor público, que corresponde ao arcabouço contábil, quando aplicado às organizações governamentais, e tem como principais usuários, os gestores públicos, a sociedade e os órgãos de controle externo.

Os entes com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental são chamados de empresas públicas. São criadas por lei para exercer atividade de natureza empresarial, sendo assim regidas pela contabilidade voltada às empresas privadas.

Por fim, apresenta-se a sociedade de economia mista, que segundo Kohama (2001, p. 43) é a “entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei para exploração de atividade econômica ou serviço, com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração”. Embora seu capital seja constituído de forma mista, a maioria de suas ações com direito a voto devem pertencer ao ente governamental. Também são regidas pela contabilidade societária.

Em qualquer das posturas administrativo-gerenciais preconizadas acima, o gestor público tem os seus papéis determinados em lei, os quais compreendem a alocação de recursos públicos visando o atendimento às necessidades da população. Para que essa alocação de recursos seja eficiente, eficaz e efetiva o gestor deve valer-se de informações úteis para tomada de decisão. Esse suporte informacional pode ser fornecido pela contabilidade com o apoio da tecnologia da informação.

3.7.1 O Uso da Informação na Administração Pública

A administração pública é responsável pelo atendimento das necessidades sociais e também por disponibilizar informações às dimensões ambientais, externa e interna. A primeira dimensão centra seus esforços em suprir a sociedade de informações sobre a alocação dos recursos públicos e sua relação com o atendimento de suas necessidades. Já a segunda dimensão está relacionada com a disponibilização de informações aos gestores públicos como subsídio à tomada de decisão (TAIT, 2000).

Na perspectiva de atender aos anseios sociais por informação, a Constituição Federal estabeleceu a obrigatoriedade das entidades da administração prestarem contas dos recursos por elas utilizados e de respeitarem o princípio da publicidade em suas ações (PLATT NETO ET AL., 2007). Em seguida, foram implementados mecanismos com foco na transparência das ações governamentais e na participação popular, através de leis como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei de Acesso à Informação e a criação do portal da transparência pela Controladoria Geral da União (CGU).

A LRF, como é chamada a Lei Complementar nº 101 de maio de 2000, se apoia em princípios como o planejamento, a transparência no uso de recursos públicos e a participação popular, para disciplinar a gestão dos recursos públicos imputando maior responsabilidade aos seus gestores. Assim, para a LRF o planejamento deve ser condição prévia aos atos do governo; a transparência um instrumento de divulgação de informações compreensíveis sobre alocação de recursos públicos; e a participação popular nas decisões de políticas públicas deve ser incentivada (TCE/SC, 2002).

Nessa linha de pensamento, em 2004, a CGU criou o portal da transparência visando assegurar a boa e correta aplicação dos recursos públicos e aumentar a transparência das ações dos gestores públicos, bem como para que a população exerça o controle social e a fiscalização dessas ações. No portal são disponibilizadas informações sobre recursos públicos transferidos e sua aplicação direta (origem, valores, favorecidos) e informações detalhadas e atualizadas diariamente sobre a execução orçamentária e financeira.

Já a Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011, deu mais um passo para a participação popular, fortalecendo os instrumentos de controle da gestão pública (CGU, 2011). Esse instrumento legal regulamenta o contido na Constituição Federal, Art. 5, que estabelece como direito do cidadão o acesso às informações sob a guarda do Estado, restringindo-o apenas em alguns casos específicos. Entre os benefícios da Lei estão a criação da cultura de acesso, onde o Estado entende que é seu dever prover a informação de forma tempestiva e compreensível; a facilidade do acesso sem necessidade de justificativa do cidadão; a criação de canais eficientes de comunicação entre governo e cidadão; o estabelecimento de regras claras de procedimento para a gestão da informação.

Assim, a sociedade conta com um arcabouço legal e informatizado de acesso às informações de interesse público visando à efetivação do controle social sobre a aplicação dos recursos públicos.

Já no ambiente interno, os gestores podem valer-se das informações geradas pelos processos internos, pela produção de informações da contabilidade, graças aos sistemas de informações próprios ou integrados com os demais órgãos públicos. Tais suportes serão tratados nas seções a seguir e certamente inventariados em campo mais a frente.

3.7.2 Tecnologia da Informação na Administração Pública

Segundo Balbe (2010), a relação do governo com o cidadão está se alterando devido às inovações tecnológicas e a tecnologia da informação está cada vez mais presente na administração pública, especialmente com o advento do governo eletrônico.

No Brasil, o governo eletrônico um programa criado em 2000, prioriza o uso da tecnologia de informação e de comunicação para democratizar o acesso à informação e atua em três frentes: junto ao cidadão, na melhoria da gestão pública e na integração com parceiros e fornecedores. O objetivo do programa é a transformação da relação do governo com o cidadão, com as empresas e entre os órgãos do governo visando à melhoria dos serviços públicos, do relacionamento com empresas e indústrias e fortalecimento da participação popular através da disponibilização de informações e de uma administração eficiente (GOV.BR, 2013).

No que tange à atuação do governo na melhoria de suas atividades internas perseguindo a qualidade dos serviços públicos, o governo federal conta com alguns sistemas de informação que auxiliam em suas atividades de gestão, tais como o Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPENET).

O SIASG é o sistema responsável pela operacionalização interna e funcionamento sistêmico das atividades de gestão de materiais, edificações públicas, veículos oficiais, comunicações administrativas, licitações e contratos. Uma das funções mais importantes desse sistema é a operacionalização de todos os pregões eletrônicos do governo federal através do *site* *comprasnet*.

O SIAFI foi criado com o objetivo de dar suporte informacional para tomada de decisão a partir das necessidades da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Esse sistema surgiu da integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do poder executivo e possibilitou o fornecimento de informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da administração.

Já o SIAPENET é o sistema de informações voltado às informações pessoais, funcionais e financeiras dos servidores públicos federais, aposentados e pensionistas objetivando uma maior transparência e agilidade no acesso a essas informações. O sistema também permite a comunicação por meio de informes entre o órgão central e suas unidades setoriais.

Os sistemas de informações citados antes são apenas exemplos da adoção da tecnologia de informação pelo governo federal, que, obviamente, não se restringe aos sistemas integrados. Há ações no sentido de modernizar a estrutura física e de equipamentos de tecnologia através da exigência legal de criação de um planejamento estratégico da tecnologia da informação (PETI) alinhado ao planejamento institucional para aquisição de bens e serviços de informática e soluções de TI, prevista no Decreto nº 7.174 de 12 de maio de 2010 e Instrução Normativa nº 4 de 12 de novembro de 2010.

3.7.3 Contabilidade na Administração Pública

Para Petri (1980) a contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às organizações públicas.

Recordando um pouco, a contabilidade pública era regida apenas pela Lei nº 4.320/64, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os contadores utilizavam essa Lei com um enfoque puramente orçamentário e eram chamados de legalistas por pautarem os registros dos fatos contábeis pela legislação. O problema residia não na legislação em si, mas na interpretação dada pelos profissionais da área. O equívoco clássico foi a utilização, por muitos anos, do regime misto – regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas - como regime contábil em detrimento do que preceitua o princípio contábil da competência (SILVA, 2009).

Mesmo assim, essa visão legalista, não deixou de trazer contribuições à contabilidade, embora Lima e Castro (2009) a considerem anacrônica, até mesmo frente aos princípios de contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essa última dupla de autores ainda enfatiza a necessidade de substituição da Lei nº 4.320/64 ou ao menos a substituição da referência dada pela legislação à contabilidade.

Slomski (2010) reforça que a contabilidade pública pauta-se pelo enfoque legal, o que impede o desenvolvimento da mesma, pois não permite aos contadores proporem novas formas de evidenciação contábil.

Atendendo a alguns anseios dos doutrinadores da área contábil pública e da internacionalização dos mercados, com a conseqüentemente internacionalização das normas, foi publicada a LRF. Essa Lei estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal e trouxe novos desafios para os gestores públicos no Brasil. Dentre os princípios da Lei estão o planejamento, a transparência no uso de recursos públicos e a participação popular.

Na área contábil, a LRF trouxe para o contabilista a responsabilidade no fornecimento de informações com transparência e controle para a execução de uma contabilidade responsável e destinada a contribuir com a sociedade.

Fato marcante após a publicação da LRF foi a orientação delineadora dada a contabilidade aplicada ao setor público, com a edição pelo Conselho Federal de Contabilidade, da Resolução nº 1.111 de 29 de novembro de 2007 que aprovou a interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, considerando todas as determinações contidas na Resolução nº 750/93, que trata da adoção dos princípios contábeis no Brasil. Assim foi introduzido o enfoque patrimonial na contabilidade pública.

Com a adoção dos princípios criou-se uma base referencial que permitiu o estabelecimento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Inicialmente foram criadas 10 normas, completamente fundamentadas nos princípios contábeis. As normas tratam da conceituação, objeto e campo de aplicação; patrimônio e sistemas contábeis; planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil; transações no setor público; registro contábil; demonstrações contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; controle interno; depreciação, amortização e exaustão; e avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Posteriormente, no ano de 2011, foi criada a décima primeira norma que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (CFC, 2011).

Dando prosseguimento às mudanças no arcabouço legal e normativo, foram elaborados pela STN, os manuais da receita e da despesa nacional que têm como objetivo a padronização dos procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas na forma estabelecida na LRF (STN, 2012). Os procedimentos também visam aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas; uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; e instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante

consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas.

Esse marco regulatório da contabilidade aplicada ao setor público pode permitir que a contabilidade cumpra seu objetivo de suprir os usuários do setor com informações a respeito não só do orçamento público, mas também do patrimônio social gerido pela administração pública (SILVA, 2009).

No entanto, para que as informações contábeis sobre o patrimônio, seja ele público ou privado, sejam úteis aos seus usuários, devem possuir, como extensamente discutido na seção 3.6, características que imprimam qualidade às informações, os denominados atributos da informação, que aqui também foram chamadas características qualitativas da informação contábil útil, só assim, supostamente, as informações provenientes dos registros contábeis auxiliarão o gestor na tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais públicos.

3.7.4 Instrumentação para Gestão de Recursos na Administração Pública

A prestação de serviços públicos pela administração pública é precedida de planejamento, conforme preceitua a Constituição Federal em seu Art. 165. Nesta ótica, foi estabelecido o orçamento e sua hierarquia como instrumento máximo de planejamento público, do qual constam o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual. Esses planos são interligados, tal que as informações constantes em um, orientam elaboração do outro.

O orçamento público é o planejamento do Estado, materializado nas ações de manutenção do patrimônio público e na execução dos projetos. Esse orçamento é o elo entre o planejamento e a execução das políticas públicas (ANDRADE, 2010). É conhecido como orçamento-programa por abranger todos os custos com programas e ações. Ainda segundo Andrade (2010, p. 38) “o orçamento público é, pois, uma das primeiras peças de planejamento e controle ao alcance dos entes públicos”.

O planejamento tem início no primeiro ano de mandato do poder executivo constituído, com a elaboração do Plano Plurianual (PPA), o qual começará a ser utilizado no segundo ano do seu mandato e terá vigência até o primeiro ano do mandato seguinte, totalizando quatro anos. Com base no PPA o executivo elaborará o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), para cada ano, o qual deverá ser encaminhado para o poder legislativo, para apreciação e aprovação antes do recesso de julho. A LDO aprovada é

devolvida para o poder executivo para fins de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Como dito, o PPA é o instrumento de planejamento de longo prazo, com vigência de quatro anos, que abrange todos os poderes União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Na lei que estabelece o PPA devem constar, de maneira regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as despesas com programas de duração continuada (SLOMSKI, 2010).

O segundo instrumento de planejamento é a LDO. Sua elaboração é orientada pelo PPA, pois é um plano de curto prazo e tem vigência de um ano. A LDO estabelece as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, dispõe sobre as alterações na legislação tributária, orienta a elaboração da LOA e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (LIMA; CASTRO, 2009).

A LOA é elaborada conforme diretrizes descritas na LDO e compreende o orçamento fiscal referente aos três poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta incluindo fundações instituídas e mantidas pelo poder público; o orçamento de investimento das empresas em que o Estado detenha a maioria das ações ordinárias; e o orçamento da seguridade social abrangendo todas as entidades e órgão a ela vinculados, da administração direta e indireta, inclusive os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público (KOHAMA, 2001).

Se o orçamento público é o planejamento das ações governamentais advindas das políticas públicas, o papel do gestor público é gerir os recursos públicos, seguindo os preceitos da administração e do orçamento, visando o alcance do objetivo organizacional, assim como qualquer gestor.

Então, seguindo essa premissa os gestores públicos devem buscar informações de qualidade que deem suporte ao seu processo decisório e instrumentos que permitam a disponibilização dessa informação em tempo hábil. Tal suporte pode ser fornecido pela área contábil, que tem como função o fornecimento de informações úteis para tomada de decisão e via sistemas de informação fazem o tratamento e o processamento das informações visando oferecer informações precisas e tempestivas.

3.8 Modelo Operacional da Pesquisa

Com base na revisão da literatura, alguns conceitos foram incorporados ao diagrama conceitual da pesquisa, a fim de indicar a forma operacional que se levará a campo para buscar concretizar os objetivos desta dissertação. Este arranjo é mostrado na figura 17.

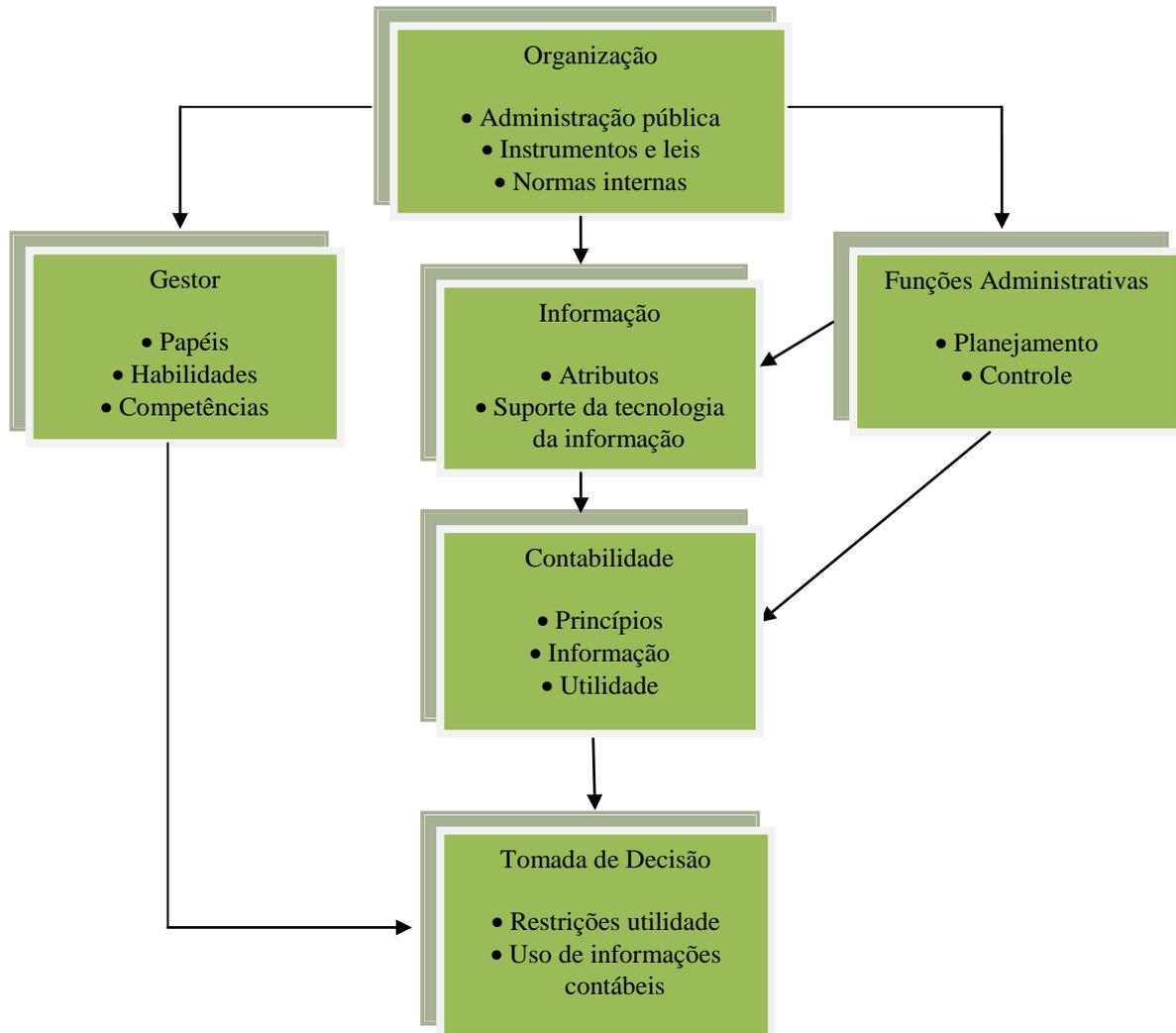


Figura 17 – Modelo Operacional da Pesquisa.

Exibidos os aportes conceituais necessários à compreensão do fundamento à pesquisa e esboçado o seu desenho operativo, trata-se agora de enunciar o procedimento metodológico posto em prática na realização da pesquisa.

4. Procedimento Metodológico

A abordagem epistemológica refere-se à fundamentação das escolhas utilizadas na pesquisa e define-se a partir de uma rede de pressupostos ontológicos e da natureza humana que definem o ponto de vista do pesquisador e orientam seu estudo à opção para método, metodologia e técnicas de pesquisa (RICHARDSON, 2011).

Para Creswell (2007), essa epistemologia é chamada de alegações de conhecimento e define quatro escolas de pensamento: positivismo, construtivismo, reivindicatória e pragmatismo, brevemente citadas a seguir:

- O positivismo – assume que as causas determinam os efeitos e visa reduzir ideias a um conjunto de regularidades menor, sendo baseado na observação e mensuração da realidade objetiva do mundo. Preocupa-se com a verificação e refinamento de teorias e assim a determinação de medidas numéricas de observação e estudo do comportamento das pessoas são muito importantes. Tem evoluído na direção do que convencionamos chamar de pós-positivismo;
- O construtivismo social - alega que o conhecimento advém de um processo alternativo e de um conjunto de suposições e requer uma visão subjetiva do mundo, a qual procura entender o mundo e as pessoas que desenvolvem significados de uma situação forjados na interação social, através de normas históricas;
- As alegações reivindicatórias - surgiram com o objetivo de entrelaçar pesquisa com política. Segundo Creswell (2007, p. 27) “a pesquisa deve conter uma agenda de ação para reforma que possa mudar a vida dos participantes, as instituições nas quais as pessoas trabalham ou vivem e a vida do pesquisador”;
- O pragmatismo – caracteriza-se pelo uso de métodos mistos, pois os investigadores usam livremente os métodos que acreditam ser mais adequados para a realização do estudo. Centra-se nos problemas e é pluralista e orientado para a prática no mundo real.

O presente estudo, baseado no problema de pesquisa e objetivos, fundamentou-se na postura pós-positivista, por tratar da busca via observação e mensuração da realidade objetiva do mundo, da importância dada à determinação de medidas numéricas de observação, a fim de estudar o comportamento das pessoas.

4.1 Natureza de Pesquisa

Raupp e Beuren (2009) afirmam que quanto à sua natureza uma pesquisa pode ser enquadrada como exploratória, descritiva ou explicativa.

A pesquisa exploratória é realizada quando há pouco conhecimento sobre o tema a ser estudado, objetiva o desenvolvimento de uma visão geral acerca de determinado fato e a aproximação do pesquisador com seu objeto de estudo (VERGARA, 2010). Esse tipo de pesquisa, segundo Gil (2008), também apresenta como finalidade servir de base para estudos posteriores com a formulação de problemas mais precisos e hipóteses pesquisáveis, por isso, pode constituir a primeira fase de uma investigação mais ampla.

Já, para Richardson (2011, p. 146), as pesquisas descritivas “são realizadas com o propósito de fazer afirmações para descrever aspectos de uma população ou analisar a distribuição de características ou atributos”. O estudo de natureza descritiva tem como principal característica o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados como o questionário e a observação sistemática (REIS, 2008). Da pesquisa descritiva deve resultar a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou a possibilidade de investigação de existência de associações entre as variáveis estudadas (GIL, 2008).

Por fim, a pesquisa explicativa tem a finalidade de explicar o porquê dos fatos e seus fatores determinantes (RAUP; BEUREN, 2009). De acordo com Ciribelli (2003), na pesquisa explicativa procura-se aprofundar o conhecimento da realidade evidenciando as causas dos fenômenos estudados, sendo, por isso, considerado o tipo de pesquisa mais complexo. Nessa linha, Gil (2008, p. 28) conclui, “pode-se dizer que o conhecimento científico está assentado nos resultados oferecidos pelos estudos explicativos”.

Observando as definições expostas, classificou-se a presente pesquisa como descritiva, pois é interesse do estudo, descrever a utilização das informações contábeis para tomada de decisão sobre recursos organizacionais no setor público e nuances desse fenômeno quanto aos seus aspectos de percepção pelos agentes públicos a respeito da utilidade das mesmas.

4.2 Métodos de Pesquisa

De acordo com Richardson (2011), existem métodos de pesquisa quantitativos e qualitativos. Os primeiros são definidos como sendo métodos que se caracterizam pela quantificação tanto na coleta dos dados, quanto no tratamento dos mesmos por meio de

técnicas estatísticas, simples ou complexas. Segundo aquele autor tais métodos representam a intenção do pesquisador quanto à garantia da precisão dos resultados, possibilitando uma margem de segurança nas inferências.

Creswell (2007) ensina que os procedimentos qualitativos se baseiam em dados de texto e imagem, seus passos para análise de dados são únicos e utilizam várias estratégias de investigação. As alegações epistemológicas mais adequadas a este tipo de método são o construtivismo e a reivindicatória.

Há ainda, para esse último autor, há ainda um terceiro tipo de procedimento: o método misto que se utiliza tanto de técnicas quantitativas, quanto qualitativas para resolver o problema de pesquisa. Esse método é centrado no problema e tem viés pluralista, sendo direcionado para apuração das consequências. As alegações de conhecimento que mais se afinam com esse método são as pragmáticas.

Consequência da postura adotada nesse estudo, pós-positivista, o mesmo utilizou-se da abordagem quantitativa na aferição do uso das informações contábeis para tomada de decisão no setor público e levantamento das percepções dos gestores quanto à utilidade dessas informações para tomada de decisão nas organizações públicas.

Em adendo, cada método de pesquisa, qualitativo, quantitativo ou misto, possui estratégias diferenciadas voltadas ao seu objetivo.

4.3 Estratégia de Pesquisa

Estratégias de pesquisa são as direcionadoras de procedimentos a serem empregados pelo pesquisador para planejamento e estruturação do estudo (CRESWELL, 2007). Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 53) correspondem às “diferentes maneiras de abordar e analisar dados empíricos no contexto das ciências sociais aplicadas”.

De acordo com Creswell (2007), para cada método de pesquisa há estratégias correspondentes; portanto, em estudos quantitativos se destacam o levantamento (*survey*) e o experimento; em estudos qualitativos as estratégias mais frequentes são a fenomenologia, a teoria embasada, a etnografia, o estudo de caso; já no caso da escolha do método misto são utilizados procedimentos taxáveis como sequencial, concorrente e transformador.

Dos procedimentos utilizados em pesquisas quantitativas, o levantamento é definido por Martins e Theóphilo (2009) como sendo a estratégia típica de casos onde o pesquisador

procura responder questões acerca das relações entre grupos e pessoas e suas características, como ocorrem em situações naturais. Segundo Gil (2008), o levantamento também é caracterizado pela interrogação direta às pessoas cujo comportamento busca-se conhecer. Basicamente solicitam-se informações a um número significativo de pessoas acerca do fenômeno estudado, para em seguida analisar os dados quantitativamente e obter as conclusões.

Raupp e Beuren (2009) aduzem ser o levantamento importante técnica na área contábil visto que permite compilar informações úteis para mapear a realidade de determinada população em relação às questões de foco, de interesse do pesquisador, justo o *script* desta pesquisa.

Diante do exposto, o presente estudo optou pela estratégia de levantamento e o instrumento utilizado consistiu num questionário com questões abertas e fechadas, a fim de que fosse aferido o uso das informações contábeis e mapeadas as percepções dos gestores públicos, a respeito da utilidade dessas informações para tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais.

4.4 Desenho da Pesquisa

De acordo com Marconi e Lakatos (2002), o desenho da pesquisa corresponde à representação da ordem lógica do estudo e objetiva auxiliar o pesquisador em sua produção. Usualmente um estudo acadêmico, derivando para o seu desenho, subdivide a sua implementação em fases que se sucedem e lhe dão uma ordem lógica. Por esta ótica, este estudo foi efetuado em três etapas obedecendo ao rigor metodológico requerido, e esquematizado de acordo com o diagrama apresentado na figura 18 a seguir.

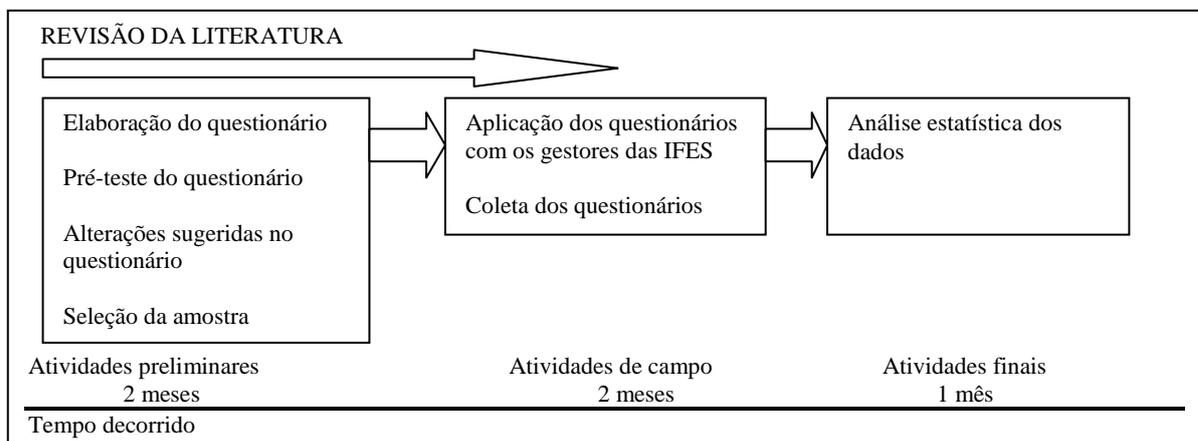


Figura 18 - Desenho da Pesquisa.

Percebe-se na análise do desenho que a *survey* ocorreu em um horizonte de tempo de cinco meses, tendo sido executada uma etapa preliminar de teste e calibragem do instrumento e sua aplicação em campo. O instrumento de coleta de dados foi construído objetivando levantar as características das instituições e da amostra sob análise, de modo a verificar o uso e a utilidade das informações contábeis para tomada de decisão sobre recursos organizacionais. Após a coleta de dados, estes foram submetidos à análise estatística, a fim de possibilitar a apreciação dos resultados do campo às formulações definidas.

4.5 Breve Visão das Instituições Pesquisadas

O ambiente institucional tomado como base para a execução do estudo foi o das IFES da cidade de Recife, abrangendo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), e dentro desse ambiente, os respectivos gestores de níveis estratégico e tático: os tomadores de decisão.

O IFPE visa à promoção da educação profissional, científica e tecnológica nos diversos níveis e modalidades e fundamenta-se no princípio da indissociabilidade das ações de ensino, pesquisa e extensão, comprometendo-se com a inclusão social, formação do ser humano e desenvolvimento sustentável (IFPE, 2012). A ação descentralizada do Instituto é visualizada pela sua distribuição em todo território pernambucano, através dos *Campi* Recife, Afogados da Ingazeira, Barreiros, Belo Jardim, Caruaru, Garanhuns, Ipojuca, Pesqueira e Vitória de Santo Antão.

A estrutura administrativa do IFPE é composta pela reitoria e por cinco pró-reitorias, a saber: pró-reitoria de integração e desenvolvimento institucional, pró-reitoria de administração, pró-reitoria de pesquisa, pró-reitoria de extensão e pró-reitoria de ensino, além de uma assessoria de comunicação e eventos. Há também diretorias ligadas às pró-reitorias e cada campus descentralizado possui um diretor geral em seu comando. De acordo com dados do Relatório de Gestão de 2011 o IFPE possui, aproximadamente, 15.000 alunos, 900 docentes e 800 técnicos administrativos (IFPE, 2012).

A UFPE tem como missão “promover um ambiente adequado ao desenvolvimento de pessoas e à construção de conhecimentos e competências que contribuam para a sustentabilidade da sociedade, através do ensino, pesquisa, extensão e gestão” (UFPE, 2012, p. 50). Para consecução de tal ideário conta com uma estrutura composta por três *campi*

(Recife, Caruaru e Vitória de Santo Antão), os quais compreendem 12 centros acadêmicos e 09 órgãos suplementares, dentre eles o Hospital das Clínicas e o Núcleo de Tecnologia da Informação.

Sua estrutura organizacional é composta pela reitoria e mais sete pró-reitorias, a saber: pró-reitoria de planejamento, orçamento e finanças, pró-reitoria de gestão administrativa, pró-reitoria de gestão de pessoas e qualidade de vida, pró-reitoria de assuntos acadêmicos, pró-reitoria de assuntos de pesquisa e pós-graduação, pró-reitoria de extensão e pró-reitoria de assuntos estudantis. Cada pró-reitoria é composta de várias diretorias e no mínimo uma coordenação. Os órgãos suplementares, os centros acadêmicos e os *campi* descentralizados são geridos por diretores. A UFPE conta ainda com uma Prefeitura que tem em seu comando, atualmente uma prefeita. Seu corpo discente é formado por cerca de 37.000 alunos, incluindo graduação e pós-graduação. Já o corpo docente da instituição conta com aproximadamente 2.300 professores; e sua estrutura administrativa congrega cerca de 4.200 técnicos administrativos.

Segundo avaliação do Ministério da Educação (MEC), em 2011, a UFPE foi considerada uma das melhores universidades do país e a melhor universidade do Norte-Nordeste (UFPE, 2013).

Por fim, a UFRPE apresenta como missão “ser uma Instituição de excelência no desenvolvimento de pessoas, voltada para a busca do conhecimento científico e para a inovação tecnológica, atendendo aos anseios da sociedade” (UFRPE, 2012, p. 20). A sua compleição espacial contempla três *Campi* (Recife, Garanhuns e Serra Talhada) e *Campi* avançados (no Litoral, na Zona da Mata, no Agreste e no Sertão do Estado). Sua estrutura administrativa é composta pela reitoria, seis pró-reitorias, nomeadamente pró-reitoria de administração, pró-reitoria de ensino e graduação, pró-reitoria de planejamento, pró-reitoria de atividades de extensão, pró-reitoria de gestão estudantil e pró-reitoria de pesquisa e pós-graduação, as atividades dessas pró-reitorias são apoiadas por alguns departamentos e coordenadorias. Os órgãos suplementares e cada campus descentralizado são comandados por diretores (UFRPE, 2013).

Sua estrutura física é enriquecida com a Biblioteca Central; Centro Esportivo com piscina semi-olímpica, quadra coberta, campo de futebol e pista de atletismo; quatro Residências Estudantis Femininas e Masculinas; Núcleo de Assistência à Saúde; e Hospital Veterinário. A fim de concretizar tal ideal é composta por, aproximadamente, 17.000 estudantes, 1.000 professores e 900 técnicos administrativos.

A escolha pelas instituições de ensino como espaço para realização dessa pesquisa decorreu da convergência de três fatos:

- Oportunidade - por serem essas instituições alvo de aporte de recursos organizacionais com o programa REUNI, um avanço do investimento público na área educacional;
- Conveniência - em razão do razoável nível de conhecimento da pesquisadora sobre as atividades administrativas das IFES mencionadas, o que veio a se traduzir numa condição favorável ao andamento do estudo;
- Contexto - pelo fato de o Recife representar um reconhecido centro universitário e de produção do conhecimento de ponta no país, além de ser destaque como pólo de tecnologia da informação, pólo médico e de serviços (PREFEITURA DO RECIFE, 2013).

4.6 Coleta de Dados

A coleta de dados consiste na etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e se faz uso das técnicas escolhidas, com o objetivo de coletar os dados previstos (MARCONI; LAKATOS, 2002).

Segundo Hair Jr. *et al.* (2005), a quantidade e o tipo de dado a ser coletado irá depender da natureza e dos objetivos da pesquisa. Assim, se o estudo for de natureza exploratória, visando identificar ou refinar problemas de pesquisa para estudos futuros, o pesquisador tenderá a coletar dados através do uso de técnicas qualitativas, como entrevistas pessoais ou observação de eventos.

Já sendo a natureza da pesquisa descritiva ou explicativa, a coleta de dados provavelmente estará focada na obtenção de uma quantidade relativamente grande de dados. Assim as abordagens quantitativas poderão prevalecer, pois, essas abordagens “são usadas quando o pesquisador está utilizando modelos teóricos e problemas de pesquisa bem definidos” (HAIR JR. ET AL., 2005, p. 152).

Diante da natureza, objetivos e estratégia da presente pesquisa foi utilizado um questionário auto-administrado, elaborado a partir da revisão da literatura buscando atingir os objetivos traçados no estudo, instrumento que é discutido a seguir.

4.6.1 Instrumento de Coleta

Um questionário corresponde a “um conjunto predeterminado de perguntas criadas para coletar dados dos respondentes. É um instrumento cientificamente desenvolvido para medir características importantes de indivíduos, empresas, eventos e outros fenômenos” (HAIR JR. ET AL., 2005, p. 159). Esse instrumento de coleta de dados geralmente apresenta duas funções: a primeira de descrever as características da população ou amostra pesquisada e a segunda medir variáveis de indivíduos ou grupos.

O processo de elaboração do questionário segundo Rea e Parker (2002), é formado por estágios que vão da determinação das questões relevantes que acompanham o objetivo do estudo, ao formato do instrumento em termos do método de administração, incluindo um pré-teste em escala real. Ao discorrerem sobre esses estágios de criação do questionário, Hair Jr. *et al.* (2005) apresentam cinco passos a serem seguidos pelo pesquisador, conforme pode ser visto na figura 19.

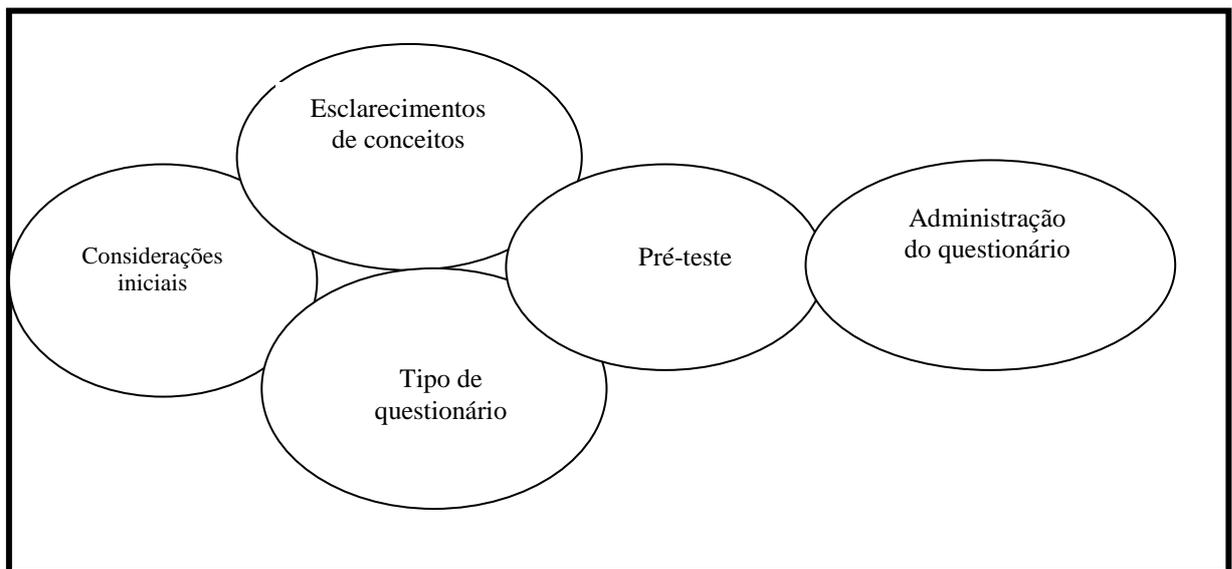


Figura 19 – Etapas para criação de um questionário
Fonte: Adaptado de Hair Jr. *et al.* (2005).

Em adição, estuda-se que os questionários podem ser compostos por perguntas fechadas e abertas, variando, como no presente caso, entre perguntas fechadas com alternativas dicotômicas ou respostas múltiplas e alternativas hierarquizadas em escalas normalmente à La Likert com respostas fixas e preestabelecidas. Já as perguntas abertas, também utilizadas no instrumento desta pesquisa, são aquelas onde se dá a opção do respondente elaborar suas opiniões, sem antecipação de respostas (MARTINS; THEÓPHILO,

2009).

O instrumento do estudo foi dividido em quatro partes. A primeira parte do instrumento buscou capturar o perfil da instituição a qual pertencia o respondente. A segunda parte objetivou resgatar o conhecimento do perfil do gestor alvo da pesquisa. Já a terceira seção centrou suas perguntas na utilização das informações contábeis pelos gestores, sua frequência e fontes. Por fim, na seção 4, foram agrupadas as questões que visavam capturar a percepção dos respondentes a respeito da utilidade das informações contábeis (representadas pelos seus atributos), para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais em autarquias federais, e estas valeram-se, como dito, de uma escala tipo Likert, de cinco pontos.

Foram realizados pré-testes com vistas a aprimorar o instrumento de coleta de dados em suas validade e confiabilidade. Um pré-teste tem a finalidade de capturar possíveis falhas existentes no instrumento, quer seja em sua formulação, quer seja em seu conteúdo (REA; PARKER, 2002). O pré-teste corresponde à aplicação do rascunho do questionário a fim de possibilitar a avaliação do instrumento em três pontos críticos: clareza (compreensão da pergunta); abrangência (cobertura das alternativas respostas); aceitabilidade (não se constrange quem responde).

A fim de concretizar o pré-teste do instrumento, foram escolhidas três pessoas, em duas das três instituições pesquisadas, com o mesmo perfil da amostra, para avaliar os instrumentos nos aspectos evidenciados acima. Os selecionados foram informados quanto ao objetivo do teste e foi solicitado que contribuíssem na análise do instrumento.

O primeiro respondente foi um Pró-reitor, com formação em ciências contábeis, que sugeriu a troca de uma questão fechada por uma aberta, acerca dos relatórios e informações contábeis utilizados pelos gestores. O segundo escolhido foi um diretor, formado em ciências contábeis que sinalizou elencar em forma de pergunta fechada as possíveis informações ou relatórios contábeis utilizados, a fim de facilitar a resposta, acrescentar uma opção à questão de fontes das informações e uma pequena mudança textual em uma das questões. O terceiro respondente, coordenador, não especializado em contabilidade, não fez sugestões alegando que a disposição do instrumento estava satisfatória quanto à clareza das questões e formato.

Por fidedignidade os respondentes do pré-teste foram excluídos da amostra da pesquisa que segundo Field (2009, p. 641), corresponde a “uma pequena (mas com sorte representativa) coleção de unidades de uma população, usada para determinar verdades sobre essa população”.

4.6.2 Amostra da Pesquisa

As amostras são utilizadas com o objetivo de se reduzir o elevado número de itens de uma população, bem como seus custos elevados e tempo de obtenção de seus dados numa pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Por esse motivo a amostra se apresenta como mais adequada na maioria das pesquisas por permitir a redução do custo, maior rapidez, facilidade de controle e possibilidade de analisar com mais exatidão variáveis da população (COLAUTO; BEUREN, 2009).

Segundo Gil (2008), a amostragem pode ser probabilística e não probabilística. A amostragem probabilística é caracterizada “por garantir, *a priori*, que todo elemento pertencente ao universo de estudo possua probabilidade, conhecida e diferente de zero, de pertencer à amostra sorteada” (SILVA, 2004, p. 24). Os tipos de amostragens probabilísticas mais utilizadas são: aleatória simples, sistemática, estratificada e por conglomerado.

A amostragem não probabilística é aquela na qual o pesquisador não conhece a probabilidade de um indivíduo ser escolhido como parte da amostra. Nesse caso, não é possível estimar se há igualdade na escolha dos indivíduos o que faz com que os dados da amostra não possam ser generalizados (REA; PARKER, 2002). Os tipos de amostragem não probabilísticas são de conveniência, por julgamento ou intencional e bola de neve (*Snowball*).

Pela característica da presente pesquisa, a técnica de amostragem utilizada foi a não probabilística por julgamento ou intencional.

A população estipulada para a pesquisa contempla os gestores públicos, inseridos nas IFES, na cidade de Recife, no ano de 2012. O Estado de Pernambuco conta com quatro IFES (UFPE, UFRPE, IFPE e Universidade do Vale do São Francisco - UNIVASF), mas como fora descrito na seção 4.5, apenas as três que têm sede na cidade do Recife foram objeto desse estudo.

O procedimento para seleção da amostra ocorreu a partir da análise dos organogramas das IFES escolhidas e identificação do público alvo, gestores dos níveis estratégicos e táticos alocados nas pró-reitorias, diretorias e coordenações subordinadas diretamente às pró-reitorias, além da identificação dos gestores dos órgãos suplementares e superintendências. A partir dessa análise chegou-se à quantidade de cargos dos gestores selecionáveis, incluindo entre outros, pró-reitores, diretores e coordenadores, e àqueles que se mostraram acessíveis após contato foram entregues questionários. Naturalmente, portanto, a quantidade de questionários entregues por instituição variou de acordo com a estrutura organizacional de cada IFES. No final foram entregues os quantitativos dispostos no quadro 8.

Instituição	Questionários entregues	Questionários respondidos
IFPE	18	13
UFPE	44	31
UFRPE	13	6
Total	75	50

Quadro 8 – Estratificação da amostra por instituição.

4.6.3 Procedimento de Coleta

Segundo Martins e Theóphilo (2009), os questionários podem ser aplicados de diversas formas. As mais comuns são por entrevista pessoal, por entrevista telefônica, pelos correios, de forma postal, pelo correio eletrônico (*e-mail*) e em forma auto-administrada.

A aplicação do instrumento de coleta de dados foi realizada com entrega direta aos respondentes, a fim de que fosse possível mencionar a importância da participação do gestor na pesquisa e assim sensibilizá-lo a escolher as opções mais realistas possíveis, representando com fidedignidade a sua percepção. Dada a impossibilidade de entrega dos instrumentos diretamente aos respondentes, pela ausência desses, os mesmos foram deixados com suas secretárias. Nesse caso o trabalho de sensibilização precisou ser mais efetivo, buscando a compromissar a colaboração dessas servidoras.

Em detalhe, foram realizadas visitas nas três instituições durante dois meses para entrega e coleta dos questionários. A coleta demandou mais tempo do que o previsto, pois foram feitas várias visitas buscando reforçar a importância do preenchimento. A primeira instituição visitada foi a UFPE, seguida pelo IFPE e UFRPE. A UFPE possui uma estrutura administrativa ampla, o que possibilitou a entrega de maior número de questionários nesta unidade, pela proporcionalidade de gestores da instituição. O mesmo, porém, não ocorreu com as demais, pois na UFRPE houve recusa por parte da maioria dos gestores em responder o questionário, e o IFPE estava passando pela transição administrativa, refletida no baixo número de questionários entregues e respondidos.

Houve dificuldade de se obter resposta dos gestores devido à coleta de dados ter ocorrido nos meses de novembro e dezembro, meses de alto fluxo de trabalho, decorrente da liberação da maior parte dos recursos financeiros a serem gastos pelas instituições federais públicas até o final do ano. Outro fator dificultador foi a recusa por parte de alguns gestores da UFRPE, em especial de segundo escalão em responder a pesquisa alegando falta de tempo.

Depois da coleta dos dados foi realizada a análise dos mesmos, conforme apresentada na seção seguinte.

4.7 Análise de Dados

Segundo Gil (2008, p. 156), a análise de dados é a fase da pesquisa posterior à coleta de dados e visa “organizar e sumarizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação”.

Dependendo de suas características, os dados podem ser analisados quantitativamente através de técnicas estatísticas simples ou complexas, ou de forma qualitativa, envolvendo uso de técnicas de análise textual ou de imagem (CRESWELL, 2007). Quando a análise estatística é taxada de simples e o esforço de associação recai sobre variáveis ou sobre associações de duas variáveis menciona-se fazer uso de estatística descritiva. A seu turno, quando se usam técnicas estatísticas complexas que estabelecem múltiplas correlações e associações, recai-se no campo da estatística multivariada, que envolve associações complexas, permitindo usos mais sofisticados e inferenciais. Pelo seu caráter quantitativo simples, a presente pesquisa fez uso apenas da estatística descritiva.

A análise estatística descritiva possibilitou traçar as características das instituições e de seus gestores, verificar a utilização das informações contábeis para tomada de decisão e a percepção pelos atores selecionados da utilidade dessas informações para a tomada de decisão. Para este último proceder foram feitas tabulações preliminares com os atributos individualmente mensurados e avaliadas as suas valências.

Buscou-se também, com base na revisão da literatura e seguindo o agrupamento de características qualitativas efetuado, ver seção 3.6, efetuar a análise da percepção de utilidade da informação contábil, como um *constructo*, tal que se pôde aferir com base em atributos individuais e coletivizados o que pensam os gestores sobre a utilidade da informação contábil.

Tecnicamente o agrupamento dos atributos realizado equiparou-se a uma redução de variáveis com semelhanças processuais a uma análise fatorial, onde as dimensões dos atributos medidas individualmente importavam para uma interpretação coletiva do atributo, admitindo-se ainda um reforço de percepção.

Assim para as características qualitativas definidas como questões de desdobramento em atributos, estipulou-se uma captura direta, e um reforço pela captura dos componentes. O estratagema corresponde ao alinhamento feito na seção 3.6 e foi mapeado no instrumento em termos de questões. Este artifício levou a interpretar as questões escalares como descrito a seguir, no quadro 9.

Característica qualitativa da informação contábil	Componentes mensurados (Questões dos instrumentos para captura)	
	Questão	Item Capturado
Relevância	1	Relevância
	2	Valor Preditivo
	3	Valor Confirmatório – Avaliação
	4	Valor Confirmatório - Entendimento
	5	Valor Confirmatório – Alteração
Representação Fidedigna	6	Fidedignidade
	7	Completude
	8	Neutralidade
	9	Precisão
Comparabilidade	10	Uniformidade
	11	Consistência
Mensuração de componente único		
	Questão	Item Capturado
	12	Verificabilidade
	13	Tempestividade
	14	Compreensibilidade
	15	Restrição do custo de elaboração

Quadro 9 – Formatação de componentes à captura das características qualitativas da informação contábil.

Por fim, buscou-se identificar relações existentes entre a variável instituição e a variável uso da informação contábil, através do uso do teste exato de Fisher, que é um teste não paramétrico que permite calcular a probabilidade de associação entre duas variáveis e é utilizado quando o tamanho da amostra é pequeno ou quando o número de frequências encontradas em alguns casos é menor que 5 (CALLEGARI-JACQUES, 2003). Adotou-se um nível de significância de 5% para testar a associação.

As tabulações e cálculos estatísticos para a análise valeram-se do *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 19.0 e do apoio de um profissional de estatística.

4.8 Cuidados Metodológicos

Essa seção busca evidenciar os cuidados adicionais necessários para que o estudo fosse conduzido com o máximo de rigor metodológico. Para tanto foram utilizadas algumas medidas potencialmente capazes de preservar a integridade do trabalho.

Uma preocupação na realização do presente estudo foi com a escolha dos respondentes do pré-teste do instrumento de coleta. Procurou-se ouvir os gestores com perfil consistente com a futura amostra do estudo, mas que tivessem conhecimento acadêmico ou prático sobre o tema e que tivessem disponibilidade para responder o questionário evidenciando as vertentes do seu ambiente de trabalho e conhecimento científico com vista a contribuir na validação do instrumento de coleta de dados. Com isso obteve-se informações que

possibilitaram o aprimoramento das questões dispostas, sua formatação e clareza.

Na fase de coleta de dados, houve um cuidado para que fossem estabelecidos procedimentos que permitissem abordar os gestores de forma a conduzi-los a responder as questões da pesquisa com a maior fidedignidade possível. Essa forma de abordagem também foi previamente estudada, a fim de demonstrar a seriedade do estudo e sua relevância, preocupando-se também em deixar o gestor à vontade para responder o questionário posteriormente, caso não dispusesse de tempo para respondê-lo no momento.

Outra medida tomada referiu-se ao prévio exame dos aspectos de neutralidade da pesquisa. A pesquisadora buscou ser neutra e isenta de opiniões pessoais no desenvolvimento da pesquisa. Avaliando constantemente o andamento do estudo com os objetivos propostos no mesmo.

A etapa seguinte trata da análise dos dados da pesquisa e é onde se buscou averiguar as intenções associadas ao uso e à percepção do *constructo* utilidade das informações contábeis. Para tal fez-se o agrupamento em seções das interpretações recolhidas do campo.

5. Resultados Verificados

O presente capítulo tem como objetivo descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa. Procurou-se categorizar os dados a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas à questão formulada.

Para tanto, o capítulo foi dividido em quatro seções que objetivaram traçar o perfil das IFES e dos gestores, descrever a percepção dos gestores quanto às características qualitativas da informação contábil isoladamente, analisar essas características como um *constructo*, enfim confrontar variáveis a fim de se obter uma análise mais detalhada dos dados em tela.

5.1 Dados Gerais da Pesquisa

A amostra pesquisada contempla uma representação dos gestores públicos dos níveis estratégico e tático das IFES da cidade de Recife (IFPE, UFPE e UFRPE), distribuídos conforme tabela 1.

Tabela 1 – Respondentes por Instituição.

Instituição	Gestores	Percentual
IFPE	13	26 %
UFPE	31	62 %
UFRPE	6	12 %

Fonte: Pesquisa de campo.

Como pode ser observado, a maior parte dos respondentes (31) é de gestores da UFPE. Tal fato retrata proporcionalmente, as estruturas administrativas das Instituições¹. Assim, o IFPE por apresentar estrutura organizacional reduzida, tem, conseqüentemente, um menor número de gestores e unidades organizacionais. Já a baixa representatividade da UFRPE deve-se primordialmente à recusa por parte dos gestores daquela IFES em responder o questionário alegando falta de tempo.

¹ Pode-se explicar o tamanho da estrutura da UFPE pelo seu orçamento anual maior que R\$ 800.000.000,00 (oitocentos milhões de reais).

Examinando o aspecto gênero na amostra escolhida, notou-se de forma maciça, uma maior presença de mulheres. De fato, os respondentes são, em sua maioria, do sexo feminino representando, 58% dos gestores contra 42% do sexo masculino. Tal resultado está aparentemente sintonizado com a maior presença das mulheres no segmento laboral, especificamente na administração pública, onde 55,3% dos servidores, em 2011, eram do gênero feminino (IBGE, 2012). Ainda segundo a fonte recém citada, os setores onde as mulheres superam os homens em número de trabalhadores, são o público e o de serviços domésticos, pois nos demais grupamentos de atividade os homens ainda estão em maior número. A figura 20 apresenta a distribuição percentual referida.

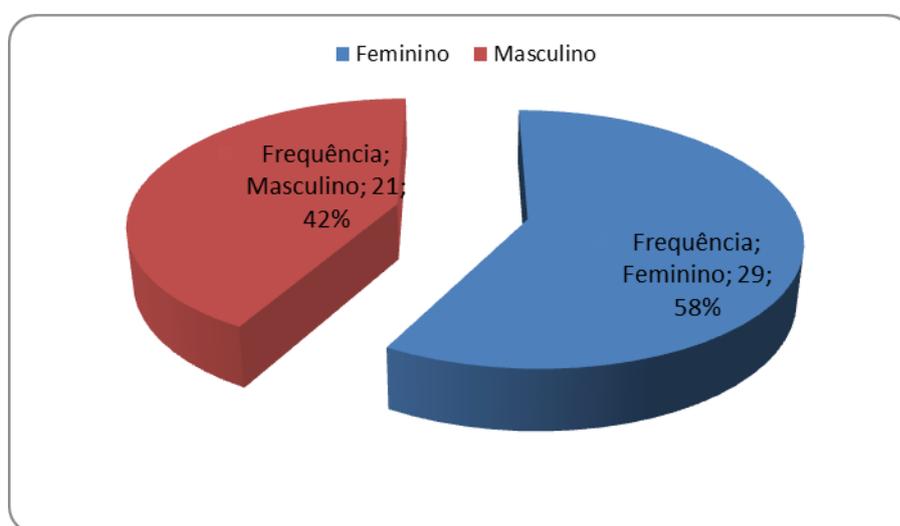


Figura 20 – Gênero dos gestores no contexto estudado.

No que tange à idade dos gestores pesquisados, a faixa que apresentou maior frequência, com 54% dos respondentes, foi a de 46 a 60 anos, seguida do intervalo de 31 a 45 anos com 30%. As pessoas mais jovens de até 30 anos correspondem a apenas 10% e como era de se esperar, a faixa acima de 60 anos apresentou um baixo percentual, da ordem de 6%.

Diante destes resultados, pode-se afirmar que a gestão das IFES no universo pesquisado é realizada por pessoas mais maduras. Esse fato pode ser explicado se levado em consideração o tempo de experiência dessas pessoas no serviço público ou até mesmo no mercado de trabalho de forma geral. As pessoas mais velhas, em especial aquelas situadas na faixa de maior percentual da pesquisa, de 46 a 60 anos, têm geralmente mais tempo de experiência laboral do que as pessoas das demais faixas do estudo, até porque, no cenário estudado, os mais experientes, aqueles que estão na faixa de mais de 60 anos, já estão em vias de se aposentar. Percebeu-se, assim, uma maior confiança por parte da alta administração das

IFES pesquisadas, em disponibilizar os cargos de gestão a pessoas com maior tempo de vivência laboral. A tabela 2 apresenta a distribuição dos gestores respondentes por faixa etária.

Tabela 2 – Idade dos gestores das IFES estudadas na pesquisa.

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	5	10%
Entre 31 e 45 anos	15	30%
Entre 46 e 60 anos	27	54%
Acima de 60 anos	3	6%

Fonte: Pesquisa de campo.

Em se tratando das funções desempenhadas pelos gestores dentro das IFES, constatou-se, neste estudo que grande parte dos decisores alcançados na pesquisa são diretores, correspondendo a 52% dos respondentes. A função de coordenador é a segunda mais frequente com 28%, seguida pela função de pró-reitor com 14%. As demais funções (prefeita, procurador institucional e superintendente) corresponderam a 2% das respostas, cada. Essa distribuição é evidenciada na figura 21 a seguir:

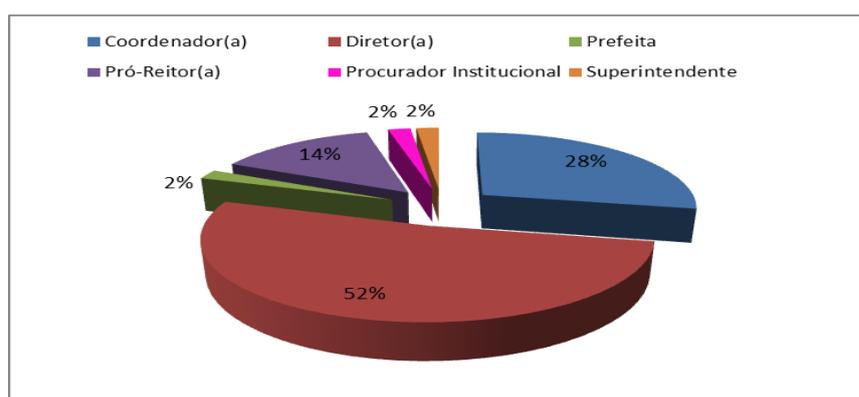


Figura 21 – Funções desempenhadas pelos gestores ouvidos na pesquisa.

A distribuição acima é aderente à clássica pirâmide representativa dos níveis hierárquicos ocupados pelos gestores dentro das organizações. O menor número de pró-reitores ouvido destaca plenamente a distribuição aludida, pois este cargo corresponde ao nível estratégico das IFES, onde há menos administradores, porém com a maior responsabilidade e autoridade no processo decisório. Já as demais funções refletem o nível

tático, intermediário entre a alta gestão e o nível operacional, representados nesse caso pelos diretores e coordenadores.

A participação majoritária dos diretores constatada nesta pesquisa ressalta a importância da função de apoio de nível tático, vez que os colaboradores que a executam são os apoiadores dos gestores de nível estratégico e espera-se que utilizem com mais intensidade as informações geradas pela contabilidade.

Também se buscou identificar o tempo de exercício nas funções desempenhadas pelos gestores. Mais da metade dos gestores respondentes está há pouco tempo na função. A faixa de resposta com maior frequência foi a de até 2 anos com 56%; o intervalo de 2 a 5 anos obteve um percentual de 20% e as faixas de 5 a 10 anos e acima de 10 anos, respectivamente, 14% e 10%. Esses percentuais podem ser explicados pela mudança recente do reitorado das três IFES, em 2011 no IFPE e em 2012 na UFRPE e na UFPE, demonstrando, por um lado a renovação política usual em órgãos deste tipo, mas reforçando o perigo de descontinuidade que a excessiva rotação de pessoas em funções pode acarretar para um bom sequenciamento da gestão, como listado na seção 3.2.1. A figura 22 retrata este resultado, o qual com alguma credibilidade pode ser extrapolado para o universo da administração pública em geral.

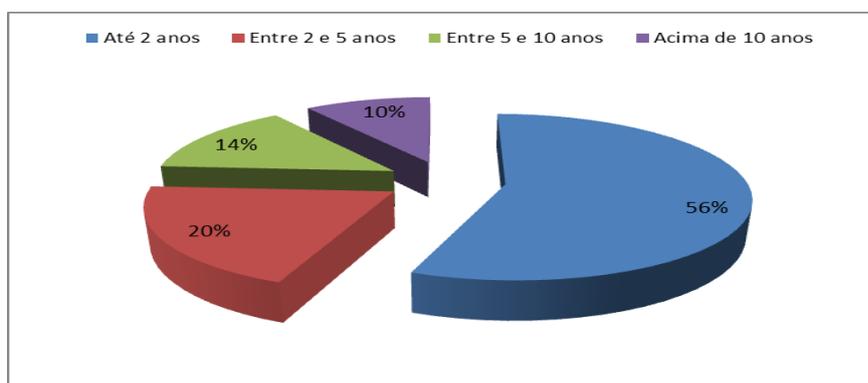


Figura 22 – Tempo de exercício na função desempenhada na amostra.

Dentre as características dos gestores das IFES buscou-se identificar o grau de formação dos mesmos. Pode-se afirmar que quase a totalidade dos gestores públicos, respondentes da pesquisa, (94%), possuem pós-graduação. Isso demonstra que esses gestores são qualificados, o que pode colaborar para uma gestão mais eficaz e eficiente dos recursos organizacionais.

Embora não tenha sido objeto de questionamento nessa pesquisa é sabido que a gestão nas IFES pode ser exercida tanto por técnicos administrativos, quanto por professores das

instituições, exceto para a função de Reitor, que é privativa de docentes. Esta parece ser uma explicação bastante aceitável para o elevado percentual de gestores pós-graduados no ambiente de estudo. De fato, professores em instituições de ensino superior, têm exigência para exercício da profissão de, no mínimo, graduação, sendo quase mandatório, nas IFES mais conceituadas, formação superior a esta, justificando, pois o percentual acumulado de 40% nas classes doutorado e mestrado. Já no caso dos técnico-administrativos, essa qualificação é incentivada pelo recente plano de carreira deste grupo em âmbito federal, editado em 2005, o qual beneficia os servidores qualificados em nível de graduação e pós-graduação com percentuais de ganho sobre o salário. Neste sentido, a formação de especialização foi a mais evidenciada, até por ser a mais imediata e plausível para os cargos examinados e no nível técnico. A distribuição dessa característica apresentou os percentuais evidenciados na tabela 3, a qual não exibe uma não resposta contabilizada.

Tabela 3 – Formação acadêmica dos gestores pesquisados.

Formação acadêmica	Frequência	Percentual
Doutorado	11	22%
Especialização/MBA	27	54%
Mestrado	9	18%
Mestrado Incompleto	2	4%

Fonte: Pesquisa de campo.

Seguindo a linha de identificação da formação acadêmica, questionou-se sobre a área de formação dos gestores, visando verificar se os respondentes possuíam graduação em administração ou áreas afins, tais como economia e contabilidade, por se supor que essas seriam as áreas de qualificação mais adequadas aos gestores de recursos organizacionais, visto que o curso de administração proporciona à formação específica para gestão desses recursos e que os demais apresentam componentes curriculares com a mesma finalidade. Além dessas opções, foi disponibilizada a categoria outros para permitir que o gestor especificasse sua área de formação se diferente das três acima citadas.

Supreendentemente, o resultado demonstrou que a maior parte dos gestores respondentes, 70%, não possui formação acadêmica nas áreas de administração, ciências contábeis e economia, tanto que as três somaram apenas um percentual de 30%, sugerindo que a alocação de recursos organizacionais e a tomada de decisão efetuada pelos gestores das

IFES pesquisadas pode ser deficitária pela ausência de qualificação específica na área administrativa. A figura 23 apresenta as frequências encontradas.

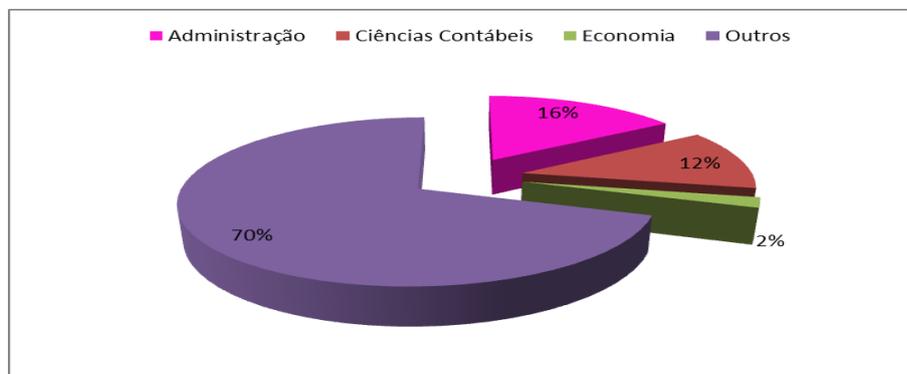


Figura 23 – Área de formação dos gestores (graduação) no contexto estudado.

Detalhando a categoria outros foram identificadas 17 áreas de formação, cuja frequência de aparição é exibida na tabela 4, mostrando a diversidade existente na gestão das instituições.

Tabela 4 – Áreas de formação dos gestores na amostra pesquisada.

Área de formação	Frequência	Percentual	Área de formação	Frequência	Percentual
Agronomia	1	2%	Arquitetura	1	2%
Biblioteconomia	3	6%	Educação	3	6%
Educação Física	2	4%	Engenharia	5	10%
Estatística	3	6%	Fonoaudiologia	1	2%
Informática	1	2%	Letras	4	8%
Licenciatura em Geografia	2	4%	Licenciatura em Matemática	1	2%
Medicina	1	2%	Pedagogia	4	8%
Psicologia	1	2%	Serviço Social	1	2%
Zootecnia	1	2%			

Fonte: Pesquisa de campo.

Continuando a tarefa de exame dos dados coletados pelo procedimento *survey*, buscou-se compreender qual era a percepção dos gestores pesquisados quanto ao uso das informações contábeis para tomada de decisão. Foi dado apurar que a maioria dos gestores, 68%, afirmou utilizá-las, ao passo que 32% responderam de forma contrária. A figura 24 evidencia esse resultado.

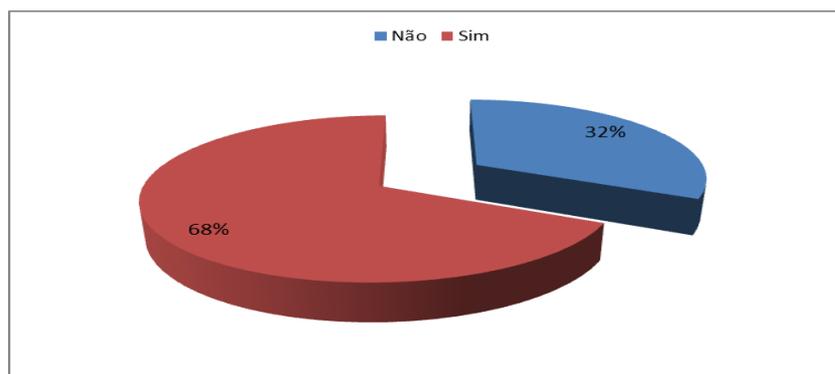


Figura 24 – Utilização das informações contábeis pelos gestores ouvidos.

Buscou-se identificar no grupo dos 32% que disse não utilizarem as informações contábeis, quais os principais motivos para tão ação. O principal motivo alegado pelos gestores das IFES inclusos nesta classe foi a ausência de compatibilidade entre a atividade desempenhada por eles e o uso das informações contábeis. Averiguou-se que, 10 (dez) gestores responderam que o uso das informações contábeis “não são efetivas para as atividades desempenhadas pelo gestor”. Os demais motivos listados foram sequencialmente: desconhecimento, falta de capacitação para o uso da contabilidade, ausência de prática no uso dos relatórios e a ausência de acesso às informações.

Tabela 5 – Motivos para não utilização das informações contábeis na tomada de decisão identificadas no estudo.

Motivos	Citações
Não são efetivas para as atividades desempenhadas pelo gestor	10
Ausência de prática no uso dos relatórios	1
Ausência de acesso às informações	1
Desconhecimento	1
Falta de capacitação para uso da contabilidade	1

Fonte: Pesquisa de campo.

Por se tratar de questão aberta, os respondentes puderam relacionar mais de um motivo para não utilizar as informações contábeis para tomada de decisão. A tabela 5 revela, no entanto, que pelo menos 3 gestores fariam uso do instrumental contábil se fossem capacitados para isso ou tivessem acesso às informações. A capacitação desses gestores em sua totalidade poderia possibilitar o uso das informações em apreço para tomada de decisão, tanto para aqueles que disseram não haver relação entre suas atividades e o uso da contabilidade, quanto para os que alegaram falta de conhecimento.

Os gestores usuários foram questionados sobre quais informações ou relatórios

contábeis utilizavam para tomada de decisão, sendo-lhes facultada a opção de fornecer mais de uma resposta. O razão orçamentário foi o relatório indicado como de maior utilização, 14 gestores, seguido pelo relatório de execução orçamentária com 7 citações e dos relatórios de gestão, orçamento e relatórios gerenciais. Tais dados estão exibidos na tabela 6.

Tabela 6 – Informações e relatórios contábeis utilizados pelos gestores usuários pesquisados.

Elemento informado	Citações
Razão Orçamentário	14
Relatório da Execução Orçamentária	7
Relatório de Gestão	5
Relatórios Gerenciais	4
Relatório de Conformidade Contábil , Relatório de Desempenho, Relatório do Sistema <i>Pergamum</i> , Relatórios do SIAFI	1
Orçamento	4
Balancete	2
Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Balanços	1
Parecer do Contador , Consulta Setor Contábil	1
Diárias, Pagamentos, Provisão, Planejamento	1

Fonte: Pesquisa de campo.

Analisou-se também a frequência de uso das informações contábeis pelos gestores e foi percebido que a maioria deles faz uso das informações contábeis num período menor que seis meses, correspondendo a 70,6% dos respondentes, contra 29,4% que utilizam as informações acima desse período. Pode-se inferir assim, que o uso das informações contábeis é frequente, reforçando o resultado anterior e demonstrando que há um uso intenso pelos gestores respondentes, conforme evidencia a figura 25.

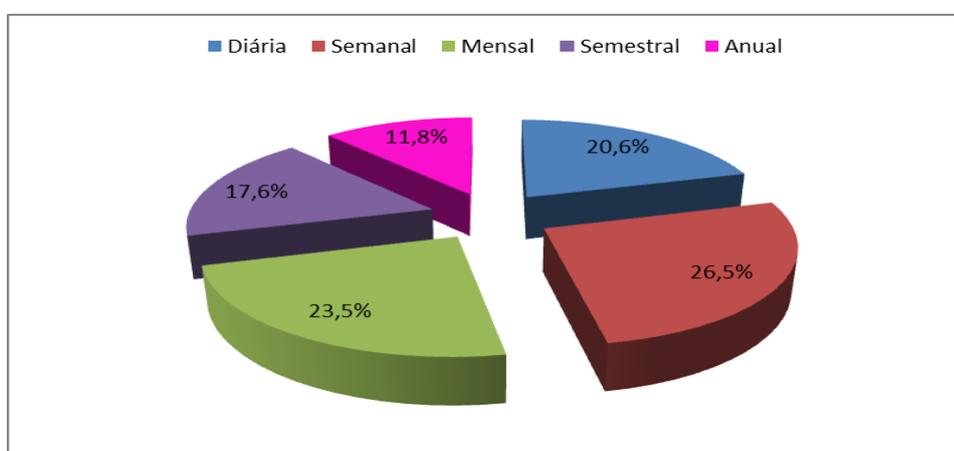


Figura 25 – Frequência de uso das informações contábeis pelos gestores ouvidos.

A distribuição refletida na figura 25 pode ser explicada da seguinte forma:

- O uso diário e semanal pode estar associado às atribuições de alguns gestores, como os pró-reitores diretores e coordenadores administrativos, responsáveis pelo controle e acompanhamento orçamentário e financeiro e avaliação de desempenho, que fazem então uso sistemático e permanente dessas informações;
- O uso mensal pode estar associado à apropriação de curto prazo, mas que não necessite ser tão imediata como no caso anterior, estando eventualmente relacionado às atribuições dos demais pró-reitores, diretores e coordenadores;
- O uso semestral e anual deve relacionar-se com o acompanhamento e avaliação do desempenho de médio e longo prazo e pode ser objeto de análise de quaisquer dos gestores.

Em seguida estudou-se a forma pela qual as informações contábeis são disponibilizadas aos gestores. A análise pretendia identificar como e via quais canais os gestores têm acesso às informações. Os respondentes poderiam optar por tantas respostas quantas achassem necessárias. A categoria outros foi posta entre as escolhas a fim de que surgissem algumas outras formas de disponibilização. As frequências encontradas estão apresentadas na tabela 7.

Tabela 7 – Formas de disponibilização das informações contábeis aos gestores escutados.

Elementos citados	Frequência	Percentual
Consultas a Órgãos	14	19,9%
Consulta à Coordenação de Gestão Organizacional	1	1,4%
Consulta ao Setor Contábil	12	17,1%
Consulta ao Setor de Orçamento	1	1,4%
Relatórios Impressos	30	42,9%
Sistemas Informatizados	26	37,2%
Sistema de Informação do Governo Federal	16	22,9%
Sistema de Informação Próprio	10	14,3%

Fonte: Pesquisa de campo.

Os gestores escutados, revelaram em geral dispor de três macro formas de acesso às informações contábeis.

A primeira e mais tradicional é a busca em relatórios contábeis. A história da própria evolução contábil denota que este tipo de suporte informacional, vem, desde sempre,

ocupando lugar de destaque no trato e fornecimento de informações aos gestores. De fato, como ensinam os compêndios contábeis (MATARAZO, 2008; SZUSTER ET AL., 2011), a produção primária de informações contábeis provém das demonstrações usuais e delas são extraídos relatórios mais analíticos que compõem a contabilidade gerencial (IUDÍCIBUS, 2009a). Sendo assim parece natural que os gestores busquem nestes relatórios o principal subsídio informacional às suas tarefas.

Todavia, por tratar de enquete conduzida junto a gestores de médio e alto escalão, natural se faz a imposição da consulta a órgãos especializados, mormente à unidade contábil. Como se destacara na função essencial do gerente no capítulo 3, o assessoramento é peça e parte vital da tarefa de decidir. Um gestor dificilmente mergulhará em intricados exames informacionais (MINTZBERG, 1973), preferindo recrutar informes mediante consultas a pessoas ou artefatos que lhe deem apoio na execução da tarefa de gestão. Assim ressoa como pertinente que cerca de 20% das indicações valham-se do apoio consultivo a órgãos.

Não diferente deste resultado, porém mais determinante e hodierno, é o acesso a sistemas informatizados para apoio. Neste particular, independentemente da origem interna ou externa dos sistemas, tem-se quase 40% das indicações para os entes computadorizados como suporte à atividade de gestão. Nesta condição, como destacara a revisão sobre sistemas levada a cabo no capítulo 3, avolumam-se as tendências ao uso de ferramentas analíticas de suporte, quer na área estratégica, quer na área operacional. Ressalte-se, contudo, o perfil centralizado de uso das ferramentas de gestão e de contabilidade na esfera federal de governo. A síntese deste exame é exibida na figura 26.

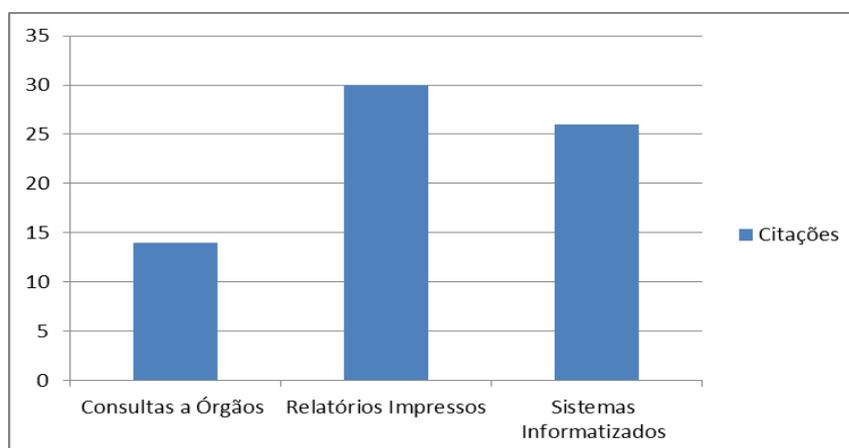


Figura 26 – Fontes de informações contábeis buscadas nas IFES pesquisadas.

Após traçar o perfil geral dos dados, dos respondentes da pesquisa e do uso das

informações contábeis pelos mesmos, evidencia-se a partir desse ponto a percepção acerca das questões que visam aferir a utilidade da informação contábil.

5.2 Análise Descritiva da Utilidade da Informação Contábil

Retomando a discussão travada no capítulo 3, a partir do estudo científico dos atributos da informação, também conhecidos como características qualitativas da informação (IUDÍCIBUS, 2009b), o CFC (2011) compilou, em uma visão prática, a noção de utilidade das informações contábeis, a qual irá depender da existência de características qualitativas fundamentais e de melhoria. As características fundamentais são a relevância e a representação fidedigna e determinam a essência da percepção de utilidade. Já, as características de melhoria visam aprimorar a utilidade da informação contábil e compreendem: a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade.

A partir dessas informações pôde-se verificar a percepção dos gestores públicos das IFES a respeito de cada uma dessas características. Algumas delas comportam condições de múltipla mensurabilidade e, como tal, para serem capturadas necessitam preencher diversos requisitos. A melhor forma de capturar tais requisitos, conforme explicitado no esboço metodológico foi criar afirmações individualizadas para mirar cada componente da característica em destaque, tal qual fora revelado no quadro 9 (seção 4.7).

5.2.1 Relevância e Valor Confirmatório das Informações Contábeis

A primeira característica analisada foi a relevância. Para Szuster *et al.* (2011), a informação relevante é aquela capaz de promover mudanças no processo decisório. Assim, questionados sobre a capacidade da informação contábil em modificar sua decisão os gestores das IFES responderam de acordo com os dados apresentados na tabela 8.

Tabela 8 – A informação contábil e sua influência na mudança do processo decisório nos casos estudados.

Relevância	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	18	52,9%
Concordo	13	38,2%
Indiferente	2	5,9%
Discordo	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Para 91,2% dos gestores a informação contábil é capaz de modificar a sua decisão, sendo que dentre estes, 52,9% concordaram que isso ocorre com maior intensidade. Tal fato reflete a importância da informação contábil como subsídio ao processo decisório dos gestores respondentes, pois ao tomarem decisões sobre alocação de recursos organizacionais os gestores dessas IFES, em contando com o suporte informacional do setor contábil, mostraram propensão a optarem por alternativas que melhor refletissem o objetivo organizacional, mudando ações caso necessário.

Assim, confrontando os resultados advindos da análise da característica relevância, a partir da percepção dos gestores das IFES alcançados na pesquisa, com o que se identificou na revisão da literatura, pode-se inferir que segundo a percepção da maioria dos gestores das IFES pesquisadas, a informação contábil é relevante.

A seu turno, o valor confirmatório relaciona-se à capacidade da informação contábil auxiliar na avaliação de operações efetuadas, podendo confirmar ou alterar entendimentos anteriores. Deste modo, o valor confirmatório ata-se a avaliar operações presentes, confirmar entendimentos passados ou modificá-los. Para cada um destes aspectos foi feita uma indagação como atestam o apêndice A e o quadro 9 (ver seção 4.7) e sobre elas debruça-se o trabalho neste instante, analisando cada aspecto do valor confirmatório individualmente.

Quanto à capacidade de realização de avaliações das operações efetuadas, obteve-se como resultado, o entendimento majoritário por parte dos gestores dessas IFES, 91,2%, de que a informação contábil é capaz de auxiliar a realização de tais avaliações. Ressalta-se, portanto, a importância do valor confirmatório para a avaliação de desempenho organizacional das IFES pesquisadas, medida essencial de controle dos planos traçados e, conseqüentemente, importante para o alcance dos resultados. A tabela 9 apresenta as demais frequências obtidas na questão.

Tabela 9 – A informação contábil e a avaliação de operações efetuadas no contexto da pesquisa.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	17	50,0%
Concordo	14	41,2%
Indiferente	1	2,9%
Discordo	1	2,9%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Este fato recorda uma espécie de confirmação da preponderância de um sistema de controle gerencial (SCG) baseado em informações e dependente de fatores como tamanho da

empresa, estrutura interna, tecnologia empregada, experiência, conhecimento do gestor e cultura organizacional que Merchant e Van der Stede (2007) asseguravam existir.

Sobre a capacidade da informação contábil de permitir a confirmação de entendimentos anteriores, 91,2% dos gestores responderam que concordam com a afirmação, conforme resultados apresentados na tabela 10. Esse resultado é idêntico ao resultado obtido na questão anterior, ou seja, os gestores percebem no geral, o valor confirmatório de avaliação e de confirmação da mesma forma. Mais uma vez os gestores pesquisados ratificaram o conteúdo confirmatório da informação contábil, o qual lhes permite avaliar os efeitos de decisões passadas e é mais um fator importante de controle de desempenho.

Tabela 10 – A informação contábil e a confirmação de entendimentos anteriores na amostra trabalhada.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	15	44,1%
Concordo	16	47,1%
Indiferente	1	2,9%
Discordo	2	5,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Este foco particularmente, reforça a importância e utilidade do sistema de controle em duas situações de decisão empresarial: alocação de recursos e avaliação de desempenho como já pregavam Naranjo-Gil e Hartmann (2006).

Em relação à capacidade da informação contábil de alterar entendimentos anteriores, também houve maioria concordante no percentual de 88,2%. Segundo Bateman e Snell (2011), as informações para controle podem ser obtidas, via de regra, através das informações contábeis e a partir dessas informações pode-se comparar o disposto no planejamento com o executado, fazendo-se ajustes posteriores, caso necessário. Com isso, evidencia-se que também nesse aspecto, de alteração de entendimentos anteriores, o valor confirmatório da informação contábil está em consonância com a literatura. Os resultados obtidos a partir dessa análise efetuada encontram-se evidenciados na tabela 11.

Tabela 11 – A informação contábil e a alteração de entendimentos anteriores.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	13	38,2%
Concordo	17	50%
Indiferente	3	8,8%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Analisando-se o valor confirmatório de forma conjunta, destaca-se a existência de semelhança quase que total das curvas de medição apresentadas na figura 27. O que garante afirmar que nesta amostra, com confiança, os gestores respondentes percebem o valor confirmatório da mesma forma e com significativa concordância com o teor das afirmações sobre utilidade das informações contábeis.

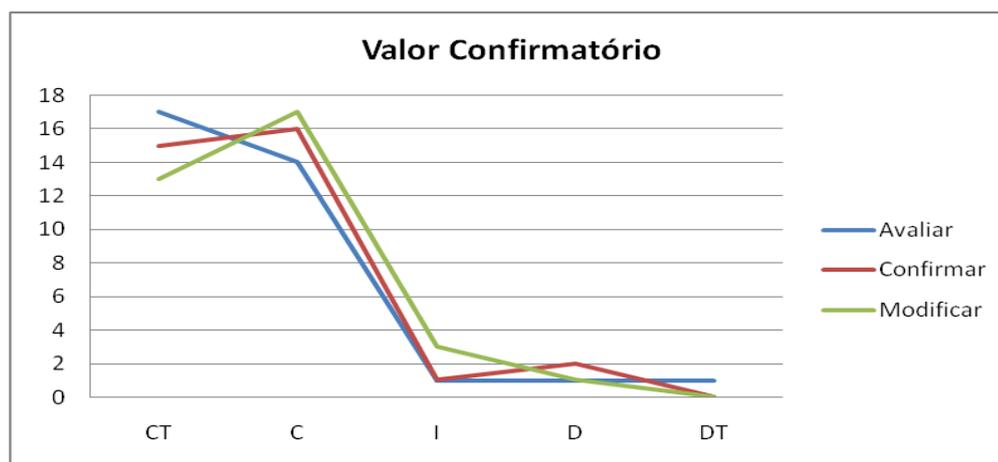


Figura 27 – Visão obtida sobre os aspectos componentes do valor confirmatório das informações contábeis.

5.2.2 Valor Preditivo das Informações Contábeis

Para Hendriksen e Van Breda (2010), o valor preditivo está relacionado com a capacidade da informação contábil de prever resultados futuros. Tal aceção é bem compreendida pelo CFC (2011), que a recomenda em termos aplicados como a noção que a informação será capaz de modificar a decisão se possuir valor preditivo. Nesta condição, os gestores das IFES concordaram, em sua maioria, 88,2%, com essa afirmação. Os resultados são evidenciados na tabela 12.

Tabela 12 – Impressões dos respondentes sobre o valor preditivo da informação contábil.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	17	50%
Concordo	13	38,2%
Indiferente	3	8,8%
Discordo	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Nesse caso, pode-se afirmar que os gestores respondentes avaliaram que a informação contábil fornece elementos para realizar projeções auxiliando, assim, no planejamento de

ações futuras, tão importante para a gestão de recursos organizacionais e alcance dos resultados desejados.

No entanto, para ser útil, a informação contábil além de ser relevante e ter valores confirmatório e preditivo, precisa representar com fidedignidade os fenômenos econômicos que se propõe a representar (COCKER, 2005; MAINES; WAHLEN, 2006; OBAIDAT, 2007).

5.2.3 Fidedignidade das Informações Contábeis

Quando perguntados sobre a representação fidedigna dos fenômenos pelas informações contábeis, os gestores das IFES responderam conforme evidencia a análise gráfica das respostas obtidas na figura 28, a qual demonstra claramente a concordância dos gestores das IFES neste quesito.

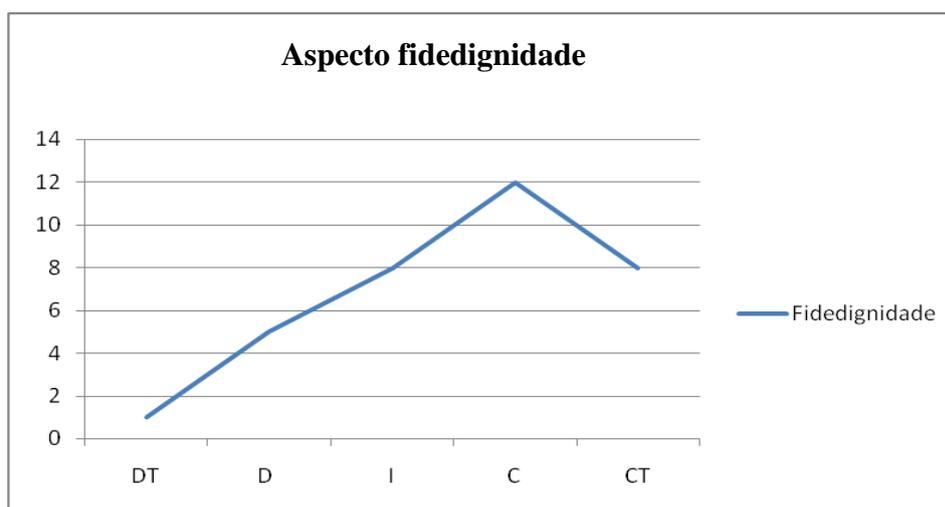


Figura 28 – Percepção efetiva sobre fidedignidade.

A partir dos dados retratados acima, os quais aparecem de forma explícita na tabela 13, pode-se afirmar que, para a maioria dos gestores respondentes, a informação contábil representa com fidedignidade os fenômenos que se propõe a representar. Esse é um fato bastante importante, pois evidencia que ao tomarem decisões os gestores das IFES contam com informações confiáveis, que representam a realidade dos fenômenos econômicos, para lhes auxiliar de maneira efetiva na escolha de alternativas ótimas para alocação de recursos organizacionais.

Tabela 13 – Fidedignidade da informação contábil para representação de fenômenos na amostra estudada.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	8	23,5%
Concordo	12	35,3%
Indiferente	8	23,5%
Discordo	5	14,7%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Como declarado na revisão conceitual apresentada no capítulo 3, para que possa representar os fenômenos com fidedignidade, as informações contábeis fidedignas precisam possuir três atributos: serem completas, neutras e livres de erros.

Também ancorado nas premissas aqui mostradas, o CFC (2011, p.13) divulga que a informação contábil será completa quando “incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias”. Sendo assim, os gestores foram questionados a respeito da completude da informação contábil.

Segundo exposto na tabela 14, a percepção dos gestores acerca da completude das informações contábeis resultou em 47,1% de concordância, contra 35,3% de discordância. Assim, constata-se que uma maioria, embora não significativa, dos respondentes considera a informação contábil completa.

Tabela 14 – Completude das informações contábeis para os gestores das IFES recifenses.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	7	20,6%
Concordo	9	26,5%
Indiferente	3	8,8%
Discordo	9	26,5%
Discordo totalmente	3	8,8%

Fonte: Pesquisa de campo.

Percebe-se graficamente, a partir da figura 29, que há um equilíbrio entre os respondentes nas faixas simples de concordância e discordância, porém o resultado final é influenciado pela intensidade (forte) com que parte significativa dos gestores (20,6%) concorda com a afirmação. Embora se tenha constatado que a maioria dos gestores respondentes percebe a completude da informação contábil, há de se atentar para o elevado número de discordância na questão.

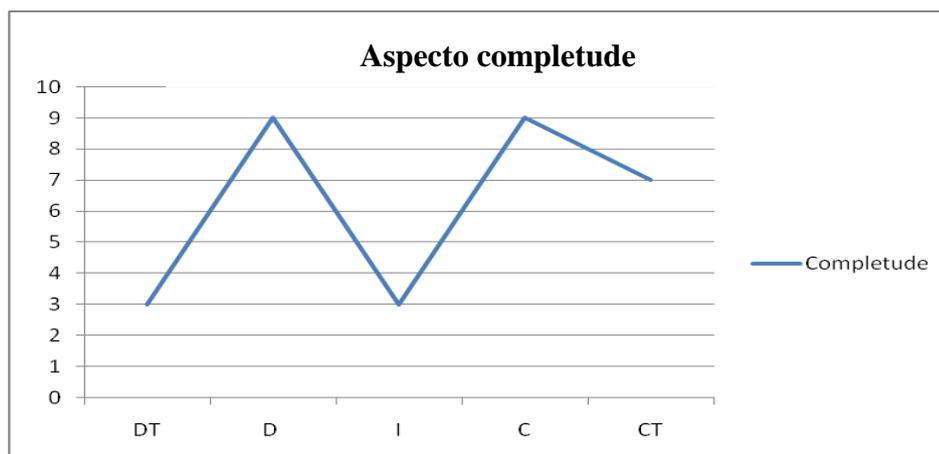


Figura 29 – Representação gráfica do aspecto completude da característica fidedignidade.

Outro aspecto a ser considerado para representação fidedigna dos fenômenos pelas informações contábeis é a neutralidade. A neutralidade da informação fidedigna é evidenciada quando não há existência de viés na seleção ou apresentação das informações contábeis na visão ajustada da literatura pelo órgão de classe (CFC, 2011). Quando analisado esse atributo, foram encontrados os resultados dispostos na tabela 15.

Tabela 15 – Percepção sobre neutralidade das informações contábeis dos gestores alcançados.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	6	17,6%
Concordo	6	17,6%
Indiferente	3	8,8%
Discordo	9	26,5%
Discordo totalmente	10	29,4%

Fonte: Pesquisa de campo.

Em relação à neutralidade da informação contábil, verificou-se que a maioria dos gestores, 55,9%, respondeu discordar da afirmação, ou seja, para eles as informações contábeis não são neutras. Esse fato evidencia que os gestores respondentes percebem a presença de viés na informação contábil disponibilizada, o que pode acarretar na perda de fidedignidade dessas informações, fazendo com que a credibilidade da contabilidade seja abalada e assim, os gestores não a utilizem no processo decisório prejudicando a sua utilidade. Cogita-se que esse fato talvez explique aquela percepção de que as informações contábeis não eram efetivas para a atividade de gestão prolatada anteriormente pelos gestores das IFES.

O resultado da análise gráfica da neutralidade da informação contábil como aspecto da fidedignidade está demonstrado na figura 30.

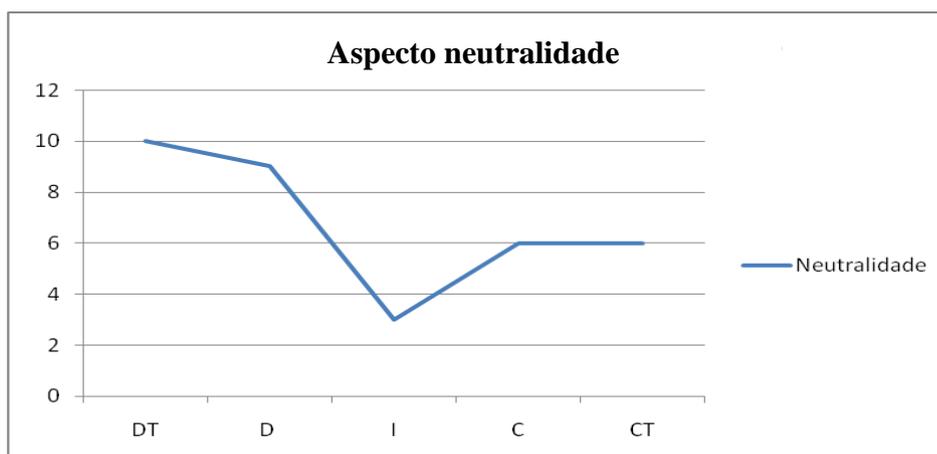


Figura 30 – Representação gráfica do aspecto neutralidade para a característica fidedignidade.

Como observado, o aspecto neutro da informação contábil não é percebido pelos gestores das IFES, indicando a presença de viés e prejudicando na utilidade da informação para tomada de decisão.

Por fim, para representar com fidedignidade os fenômenos que se propõe a representar a informação contábil deverá também ser livre de erros. A informação livre de erros é aquela retratada sem erros ou omissões, também sendo selecionada e produzida por processos de extrema confiança.

Na mensuração efetuada, percebe-se claramente, a forte discordância e indiferença retratada pelos gestores em suas respostas. Assim, a priori, a forte percepção da presença de erros nas informações contábeis favorece ao não uso desta por aqueles e se se contrastar com a literatura favorece também a ineficiência e a ineficácia das decisões tomadas pelos gestores das IFES.

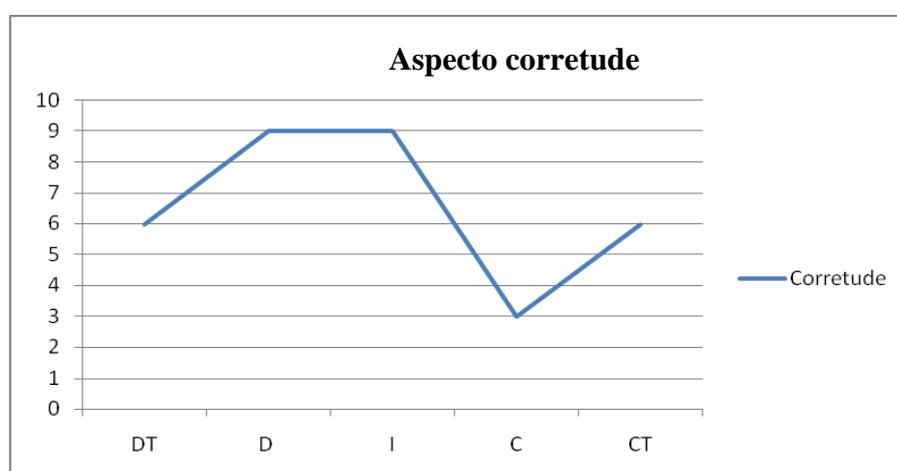


Figura 31 - Representação gráfica do aspecto corretude para a característica fidedignidade

Os resultados incrustados na tabela 16 são bem eloquentes quanto a esta inquietante percepção.

Tabela 16 – Impressões compiladas na pesquisa sobre corretude da informação contábil.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	6	17,6%
Concordo	3	8,8%
Indiferente	9	26,5%
Discordo	9	26,5%
Discordo totalmente	6	17,6%

Fonte: Pesquisa de campo.

Nesse aspecto, apenas 26,5% dos respondentes concordaram com a afirmação de que a informação contábil é livre de erros. Para a maioria dos gestores, 44,1%, a informação contábil não é correta. O fato dos gestores perceberem erros nas informações contábeis revela-se um risco para fidedignidade dessas informações. Chama especial atenção o percentual de gestores indiferentes, cerca de 26,5%. Tal fato pode ser atribuído à dificuldade de entendimento das informações contábeis por esses gestores.

Se considerado isoladamente este resultado, a confiabilidade do suporte contábil à decisão pode estar comprometida nas IFES, simplesmente pelo fato da informação contábil não assegurar confiança aos gestores. Este resultado precisa ser mais bem evidenciado, mas é deveras inquietante para quem estuda a área contábil como a pesquisadora.

Tendo como base a análise das questões atinentes à característica representação fidedigna, de forma isolada, obteve-se como resultado que a maioria dos gestores das IFES percebe que a informação contábil representa com fidedignidade os fenômenos que se propõe representar e não considera que os atributos essenciais para essa condição sejam atendidos em sua totalidade, pois, segundo a percepção dos gestores as informações contábeis são completas, mas não são neutras e nem livres de erro.

Porém, como revela o gráfico exibido na figura 32 tal explanação, quando os aspectos completude, neutralidade e corretude são vistos de maneira conjugada, apresenta comportamento similar ao do aspecto fidedignidade percebido de maneira isolada, chegando até a ter uma frequência de concordância maior que o da fidedignidade *per si*.

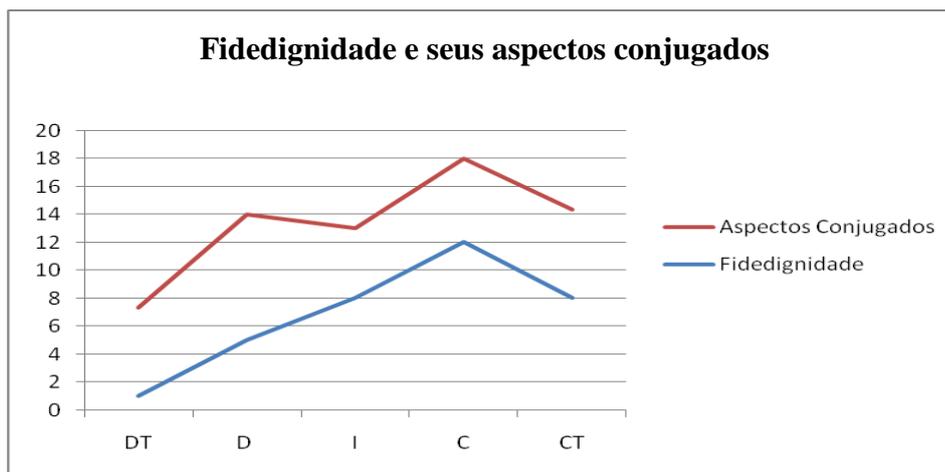


Figura 32 – A fidedignidade *per si* e pelos seus aspectos.

Aparentemente então, isso quer dizer que apesar dos aspectos individuais exacerbarem suas contradições, na média se tomados como componentes do *constructo*, as resultantes têm comportamento equiparável, sendo admissível supor que numa amostra maior tendam a ser mais equivalentes. A preocupação é que isto põe em xeque a confiança inabalável que se supunha ter nas informações contábeis e isto pode debilitar um pouco a real utilidade dessas informações para a tomada de decisão em organizações públicas.

Após verificar a presença das características relevância e fidedignidade, mesmo que parcialmente, nas informações contábeis, partiu-se para análise das características que melhoram a utilidade dessas informações, quais sejam: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Em adição agregou-se ao conjunto em análise a percepção dos gestores respondentes sobre a relação entre custo e benefício na produção e evidenciação das informações contábeis.

A primeira etapa desta análise suplementar ainda correspondeu a um exercício de captura em formato de *constructo*. Por esta razão, o esforço de espreita sobre a característica comparabilidade será também feito em seção isolada.

5.2.4 Comparabilidade das Informações Contábeis

Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009), a comparabilidade é a característica que deve permitir a comparação das demonstrações contábeis de diversos períodos distintos da entidade objetivando a identificação de tendências em sua situação patrimonial e em seu desempenho, e ainda permitir a comparação das informações contábeis entre entidades

distintas.

Nesse sentido, foram realizadas duas perguntas aos gestores das IFES sobre esse quesito. A primeira relacionava-se com a possibilidade da informação contábil permitir comparações entre organizações. Esse aspecto é denominado de uniformidade e se caracteriza pela representação de fenômenos iguais de maneira idêntica e pode ser definido como sendo a qualidade de apresentar características semelhantes suficientes para tornar as comparações apropriadas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Nesta direção, na percepção da maior parte dos gestores respondentes, 67,6%, a informação contábil é uniforme. Constata-se que os gestores das IFES podem utilizar as informações contábeis para efetuar comparações entre a situação patrimonial e financeira da sua entidade e das demais entidades do mesmo segmento. Também pode ser comparado o desempenho entre as instituições, permitindo que o gestor avalie suas ações em uma perspectiva externa.

Tabela 17 – A informação contábil e o aspecto uniformidade da comparabilidade.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	11	32,4%
Concordo	12	35,3%
Indiferente	5	14,7%
Discordo	2	5,9%
Discordo totalmente	4	11,8%

Fonte: Pesquisa de campo.

O outro aspecto analisado foi a possibilidade de comparação entre as características da própria entidade em períodos distintos. Para Obaidat (2007), esse aspecto é a consistência que se refere ao uso dos mesmos procedimentos contábeis por uma entidade de um período a outro, ao uso dos conceitos e procedimentos de mensuração para itens afins das demonstrações da instituição e ao uso desses métodos em um único período entre entidades. Para essa afirmação obteve-se o resultado descrito na tabela 18.

Tabela 18 – A informação contábil e o aspecto consistência da comparabilidade.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	12	35,3%
Concordo	14	41,2%
Indiferente	4	11,8%
Discordo	2	5,9%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota-se que a maioria dos respondentes (76,5%) acredita que a informação contábil seja consistente. A presença dessa característica permite afirmar que os gestores podem utilizar as informações contábeis para comparar a evolução patrimonial através da análise temporal das demonstrações contábeis, bem como o desempenho organizacional das IFES.

Portanto, de acordo com a visão dos gestores respondentes, a informação contábil possui a característica comparabilidade.

Analisando os aspectos uniformidade e consistência, de maneira conjunta, tem-se a representação gráfica visualizada na figura 33. Esta permite afirmar que nesta amostra, com confiança, todos os gestores respondentes percebem a comparabilidade de maneira semelhante e com significativa concordância com o teor das afirmações sobre utilidade das informações contábeis.

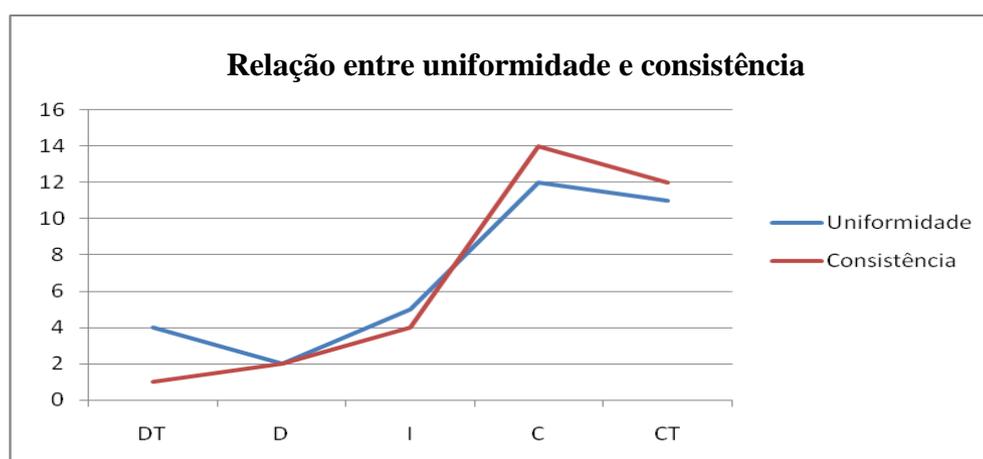


Figura 33 – Representação gráfica da relação entre os aspectos da comparabilidade.

5.2.5 Demais Características das Informações Contábeis Úteis

A verificabilidade é uma característica que auxilia os usuários a garantirem que a informação contábil está representando com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Traduzindo esta veiculação acadêmica Stair e Reynolds (2009) afirmam que a informação verificável é aquela que pode ser checada. O CFC (2011) repercute a verificabilidade como a confirmação acerca da representação fidedigna do evento econômico, a partir de consenso entre diferentes observadores, conscientes e independentes.

Buscou-se identificar nesse quesito se os gestores poderiam comprovar as informações contábeis utilizadas por eles. O resultado demonstra que 91,2% dos gestores das IFES

concordam que a informação contábil pode ser verificada, sendo que 58,8% concordam com maior intensidade, 32,4% concordam e 8,8% são indiferentes. Não houve, no lócus de respostas, menções às alternativas de discordância e isso leva a crer que os gestores podem comprovar se as informações contábeis utilizadas por eles são verdadeiras e essa possibilidade de checagem propicia que o ambiente de decisão seja mais previsível. Já em relação ao percentual de respostas à alternativa de indiferença, uma possível explicação para o fato decorre da ausência de conhecimento sobre como e onde buscar os documentos comprobatórios das informações contábeis utilizadas. Todos esses números compõem a tabela 19.

Tabela 19 – A informação contábil e o seu teor comprobatório.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	20	58,8%
Concordo	11	32,4%
Indiferente	3	8,8%

Fonte: Pesquisa de campo.

Em seguimento, segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009), a tempestividade da informação contábil está relacionada com a disponibilização da informação aos usuários a tempo de influenciá-los na tomada de decisões. Para identificar se na percepção dos gestores das IFES as informações contábeis eram tempestivas, questionou-se se as informações contábeis utilizadas eram disponibilizadas em tempo hábil.

De acordo com a opinião da maioria dos gestores das IFES, 55,9%, a informação contábil é tempestiva. Esse fato pode ser corroborado se consultado o resultado na seção 5.1, onde se verificou a frequência de uso das informações contábeis em diversos períodos distintos (diário, semanal, mensal, semestral e anual), o que pode revelar a disponibilização das informações em tempo hábil para tomada de decisão. A relação útil dos percentuais apurados habita a tabela 20.

Tabela 20 – Impressões quanto à tempestividade da informação contábil.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	9	26,5%
Concordo	10	29,4%
Indiferente	8	23,5%
Discordo	5	14,7%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

A última característica qualitativa formal de melhoria da informação contábil útil é a compreensibilidade. Para Szuster *et al.* (2011, p. 94), as informações contábeis devem ser diretas e claras para serem prontamente entendidas pelos seus usuários, dos quais se espera “um conhecimento razoável dos negócios, das atividades econômicas e da contabilidade”. Mesmo que seja desejável esse tipo de conhecimento dos gestores, a contabilidade também deve permitir, através de informações compreensíveis, que quaisquer usuários que tenham interesse em conhecer a situação patrimonial das organizações possam entender as informações disponibilizadas.

Desta forma, perguntados se a informação contábil utilizada era de fácil compreensão, a maioria dos gestores respondentes, 52,9% afirmou que a informação contábil possui sim o atributo da compreensibilidade. Desse fato, pode-se inferir que além das informações contábeis serem de fácil compreensão na percepção dos gestores respondentes, que esses gestores possuem um razoável conhecimento acerca dos negócios, das atividades econômicas e da contabilidade.

Contrapondo este nível de conhecimento com o encontrado na seção 5.1, sobre a área de formação dos gestores respondentes, na qual 70% revelaram não ter formação nas áreas de administração, economia e ciências contábeis, percebe-se que, mesmo tendo, em sua maioria, formação diferente das áreas de gestão, os gestores das IFES demonstram certo conhecimento nessas áreas, ou ainda, que a contabilidade é capaz de fornecer informações compreensíveis a maior parte de seus usuários, independente do nível de conhecimento.

Tabela 21 – Facilidade de compreensão da informação contábil pelos gestores pesquisados.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	6	17,6%
Concordo	12	35,3%
Indiferente	4	11,8%
Discordo	9	26,5%
Discordo totalmente	3	8,8%

Fonte: Pesquisa de campo.

Analisando globalmente as características de melhoria da informação contábil desta seção, tem-se a representação dos resultados na figura 34. Pode-se verificar que cada atributo se comporta de maneira distinta, embora todos, e cada um deles, tenham revelado nível de concordância dos gestores respondentes superiores a 50%. Confirma-se a verificabilidade com

alto nível de concordância, a tempestividade apresenta um crescimento suave e a compreensibilidade demonstra certa instabilidade nas respostas apresentadas.

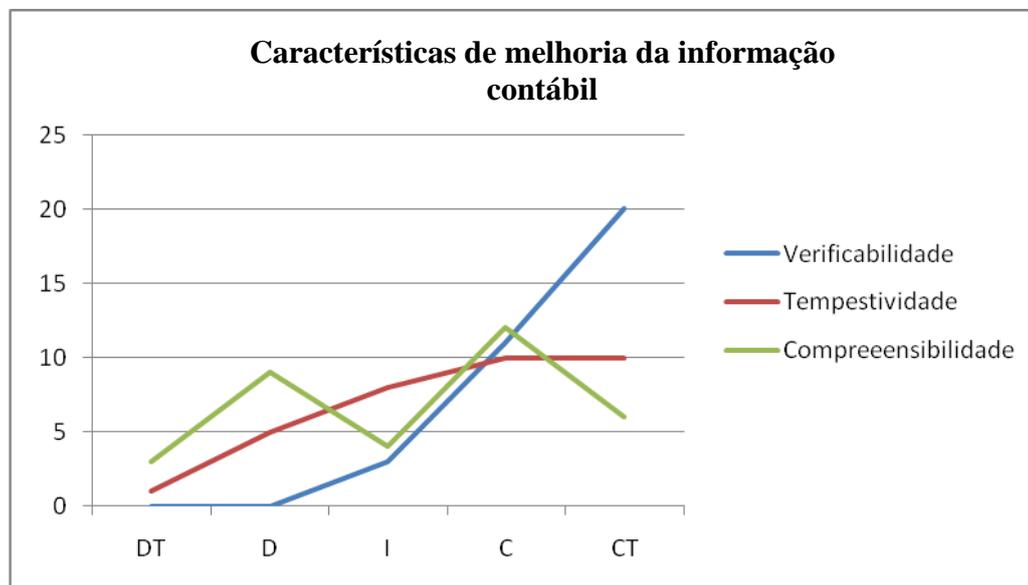


Figura 34 – Visão global das características de melhoria das informações contábeis.

A restrição do custo na elaboração e evidenciação das informações contábeis não representa uma característica qualitativa da informação contábil, embora seja tratada em todos os compêndios que trabalham atributo da informação como o elemento economicidade (LAUDON; LAUDON, 2011), mas é de crucial importância à utilidade, pois expressa a relação custo-benefício da produção e utilização das informações contábeis. Por esse motivo, considera-se importante sua apreciação junto às características qualitativas apresentadas.

Como corolário da percepção expressa acima, buscou-se identificar junto aos gestores se os benefícios advindos da utilização das informações contábeis para tomada de decisão superavam seus custos de produção.

Estatisticamente, obteve-se, apreciando os dados coletados em campo, o resultado disposto na tabela 22, onde a maior parte dos respondentes, 67,6% (23 opiniões), concorda com a afirmação, isto é, que os benefícios advindos das informações contábeis superam seus custos de produção. Houve um índice significativo de gestores indiferentes, talvez porque para eles seja difícil mensurar o custo de produção das informações contábeis.

Tabela 22 – Atributo economicidade direcionado às informações contábeis.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	7	20,6%
Concordo	16	47,1%
Indiferente	9	26,5%
Discordo	1	2,9%
Discordo totalmente	1	2,9%

Fonte: Pesquisa de campo.

Assim, segundo os gestores das IFES pesquisadas, os benefícios advindos da utilização das informações contábeis para tomada de decisão superam seus custos de produção. Todavia, esta avaliação de custo *versus* benefícios não se configura tarefa fácil, pois depende do julgamento de cada usuário. Por esse motivo, pode-se explicar o alto número de gestores indiferentes e o baixo número de concordância total. O resultado alcançado e listado na tabela 22 é graficamente exibido na figura 35.

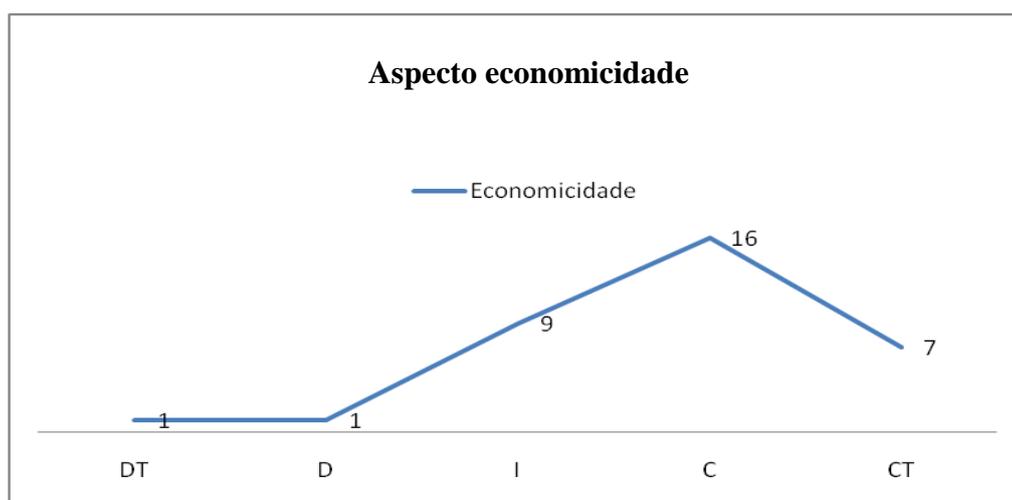


Figura 35 – Aspecto custo associado à produção da informação contábil.

Desta forma, segundo o mapeamento da percepção dos gestores, as informações contábeis utilizadas para a tomada de decisão contêm todas as características qualitativas de melhoria, bem como os benefícios derivados de seu uso superam o custo de sua produção.

Na sequência faz-se uma compilação geral sobre o *constructo* utilidade da informação contábil.

5.3 O *Constructo* Utilidade Revisitado

Com o intuito de confirmar o entendimento detalhado nas subseções 5.2.1 a 5.2.3, e possibilitar calcular a frequência da totalidade da valoração que os gestores que atribuíram às características de relevância, fidedignidade e comparabilidade das informações contábeis, realizou-se um reagrupamento das questões de múltipla captura destes grupos, uma redução de variáveis, através de um procedimento próximo a uma análise fatorial, visando também verificar a consistência das repostas apresentadas. Os resultados são discutidos a seguir.

O grupo relevância fora concebido a partir dos elementos valor confirmatório e valor preditivo, sendo pensado que a captura seria confrontada contra a medição direta do atributo relevância *per si*. Os respondentes tiveram então a impressão geral resgatada na figura 36.

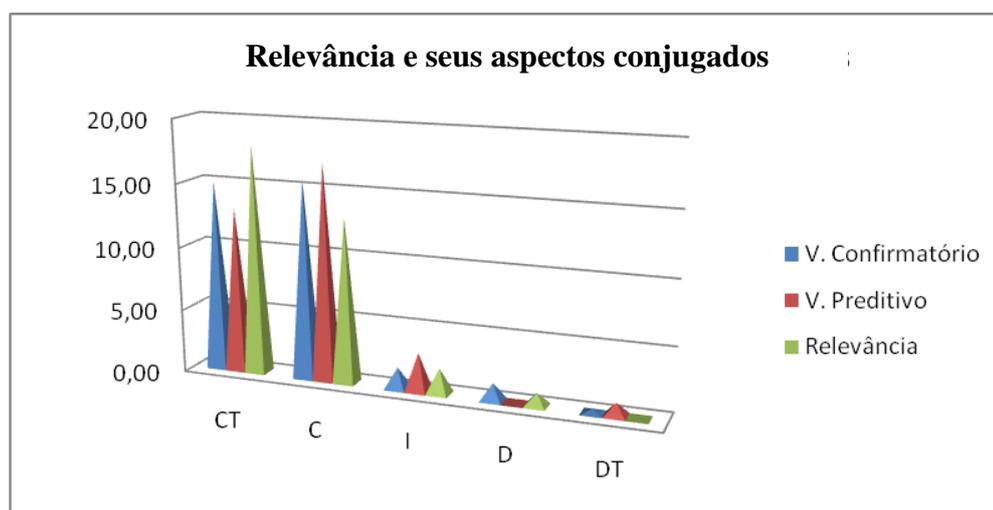


Figura 36 – Congruência entre relevância e seus aspectos.

O procedimento equiparável à análise fatorial utilizado com as questões do grupo relevância destacou inconsistências em apenas 2 dos 34 questionários processados. Sendo assim, a análise combinada para a expressiva maioria de 91% dos gestores respondentes que utilizam a informação contábil para tomada de decisão, indica que a informação contábil tem de fato o atributo relevância, confirmando os dados obtidos isoladamente nas questões desta característica. Os valores obtidos com o procedimento de composição de medidas adotado resultaram nos dados mostrados na tabela 23, os quais cobrem uma variância em torno de 94% (apenas duas respostas não apresentaram correspondência aceitável).

Tabela 23 – Agrupamento das questões do *constructo* relevância.

Assertiva	Frequência	Valor Reagrupado	Valor Original
Concordo totalmente	16	50%	47%
Concordo	13	41%	38%
Indiferente	2	6%	6%
Discordo	1	3%	3%

Fonte: Pesquisa de campo.

Também se adotou o mesmo princípio agregador das questões para analisar a característica fidedignidade, a fim de se verificar, na totalidade, a consistência das respostas apresentadas. O procedimento de redução de variáveis das questões do grupo de representação fidedigna detectou inconsistências em 11 dos 34 questionários, o que resulta numa variância explicada em torno de 67%, baixa, mas tolerável para o caso.

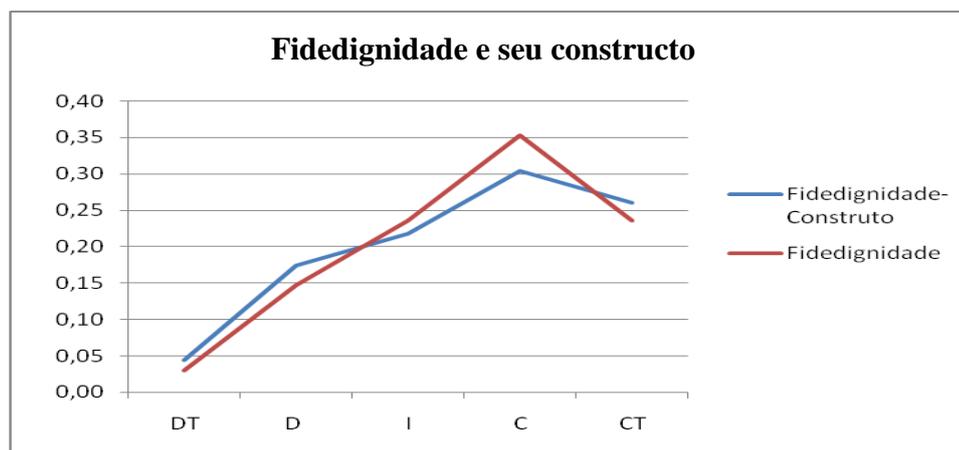


Figura 37 – Correspondência entre variável e *constructo* fidedignidade.

Sendo assim, para a maioria dos gestores respondentes, que utilizam a informação contábil para a tomada de decisão, 56%, a informação contábil possui o atributo representação fidedigna, verificada nos aspectos de mensuração. Com a aplicação deste procedimento, obteve-se como resultado o exposto na tabela 24.

Tabela 24 – Agrupamento por correspondência das questões sobre fidedignidade.

Assertiva	Frequência	Valor Reagrupado	Valor Original
Concordo totalmente	6	26%	17,5%
Concordo	7	30%	20,5%
Indiferente	5	22%	15%
Discordo	4	17,5%	12%
Discordo totalmente	1	4,5%	3%

Fonte: Pesquisa de campo.

O resultado mostra-se significativamente inferior ao demonstrado no agrupamento sobre a relevância, devido à influência das indefinições alicerçadas nos atributos neutralidade e corretude. Todavia, reflete a fiel percepção dos gestores pesquisados e não descaracteriza a noção geral de utilidade resgatada, posto ainda haver maioria concordante como evidenciado nos números acima exibidos. Denota, porém necessidade de aprofundamento para melhor compreensão.

Salvaguardando os resultados encontrados na pesquisa, como dito, no capítulo 3, a literatura sobre o tema deixa claro que a informação contábil será útil se for relevante e se representar com fidedignidade os fenômenos que se propõe a representar, ou seja, deve apresentar concomitantemente esses dois atributos.

Assim, em que pesem as flutuações citadas há pouco, para ratificar a percepção dos gestores das IFES pesquisadas sobre a utilidade das informações contábeis para tomada de decisão, baseando-se no critério teórico discutido, realizou-se o agrupamento por correspondência das respostas da intercessão dos dois *constructos* erigidos na análise (relevância e fidedignidade), chegando-se ao resultado evidenciado na tabela 25.

Tabela 25 – Utilidade percebida nas informações contábeis a partir da intercessão dos *constructos*.

Agregação		Frequência	Percentual
A informação contábil é útil?	Não	10	45,5%
	Sim	12	54,5%

Fonte: Pesquisa de campo.

O resultado inclina-se para a uma leve aceitação da utilidade da informação contábil, mesmo que numa expectativa bem aquém da esperada. Isto evidencia, de qualquer modo, que a contabilidade cumpre seu papel utilitarista segundo a percepção dos gestores das IFES pesquisadas, pois, demonstra, em resultado individual e agrupado, que contém as duas características qualitativas fundamentais que a tornam útil aos seus usuários.

Por fim, com o intuito de completar todo o percurso metodológico previsto, também foram agrupadas as duas questões que mensuraram a característica de comparabilidade, através do processo estatístico de redução de variáveis à feição de uma análise fatorial visando verificar a consistência das respostas apresentadas. Com esta tática, o resultado obtido foi aquele evidenciado na tabela 26.

Tabela 26 – Agrupamento das questões sobre o atributo comparabilidade.

Assertiva	Frequência	Percentual
Concordo totalmente	9	39,1%
Concordo	10	43,5%
Indiferente	2	8,7%
Discordo	1	4,3%
Discordo totalmente	1	4,3%

Fonte: Pesquisa de campo.

A análise há pouco empreendida referente à característica comparabilidade destacou que apesar dos mesmos indicadores estatísticos de significância do *constructo* fidedignidade terem sido alcançados, variância conjunta de 67% apenas, com inconsistências em 11 dos 34 questionários dos gestores que utilizam a informação contábil para tomada de decisão, os resultados são mais adensados, tanto que 82,6%, creem que a informação contábil possui o atributo comparabilidade.

Encontrada a utilidade e seus ecos nos dados analisados, partiu-se para entender o mapeamento reduzindo-se ao nível de unidade.

5.4 Análise Bivariada dos Dados da Pesquisa

Buscou-se averiguar se a distribuição por gênero resgatada na etapa geral da pesquisa, se verificava também em nível de unidade pesquisada. Para concretizar tal intento, realizou-se o cruzamento da variável instituição com a variável gênero e percebeu-se que em duas instituições o resultado individual refletiu o resultado geral da seção 5.1, onde os dados foram apresentados de forma geral, ou seja, há maioria feminina no IFPE e na UFPE, enquanto que na UFRPE há um equilíbrio entre o gênero dos gestores pesquisados, sendo dividido igualmente em homens e mulheres. A tabela 27 evidencia essa distribuição.

Tabela 27 – Relação detectada entre instituição e gênero na amostra pesquisada.

Instituição	Gênero		Total
	Feminino	Masculino	
IFPE	9	4	13
UFPE	17	14	31
UFRPE	3	3	6
Total	29	21	50

Fonte: Pesquisa de campo.

O maior número de mulheres em 2/3 das instituições pesquisadas corrobora o

resultado geral desta pesquisa, na variável gênero, pois demonstra que tal resultado não fora influenciado pelo quantitativo de apenas uma instituição isoladamente.

Ao efetuar o cruzamento entre as variáveis instituição e idade pôde-se verificar que a idade dos gestores respondentes situa-se com maior frequência nas faixas intermediárias (entre 31 e 45 anos e entre 46 e 60 anos). Percebe-se, no entanto, que o resultado geral ficou bastante influenciado pelo maior número de gestores respondentes da UFPE com idade entre 46 e 60 anos. Nas outras instituições a maioria dos respondentes tem idade entre 31 e 45 anos. O cruzamento dessas informações é revelado pela tabela 28.

Tabela 28 – Relação percebida entre instituição e idade no contexto pesquisado.

Instituição	Idade				Total
	Até 30 anos	Entre 31 e 45 anos	Entre 46 e 60 anos	Acima de 60 anos	
IFPE	3	5	4	1	13
UFPE	2	6	21	2	31
UFRPE	-	4	2	-	6
Total	5	15	27	3	50

Fonte: Pesquisa de campo.

Também se buscou relacionar as variáveis instituição e função exercida pelos gestores. Embora as funções de diretor e coordenador tenham nomenclatura distinta, elas se apresentam na estrutura organizacional das IFES como equivalentes, ou seja, coordenações e diretorias estão diretamente subordinadas às pró-reitorias. Isto posto, observou-se, então, que grande parte dos respondentes da UFPE são diretores, já no IFPE a maioria dos gestores são coordenadores. Na UFRPE, apesar do número de respondentes ser o menor entre as três instituições, chama atenção o número de pró-reitores respondentes, 50% da amostra, o que impõe grande qualificação decisória às respostas obtidas e justifica a sua manutenção nesta análise. Na tabela 29 são retratadas as frequências dessa relação.

Tabela 29 – Relação emergente entre instituição e função na amostra pesquisada.

Instituição	Função			Total
	Coordenador	Diretor	Pró-reitor	
IFPE	6	4	2	12
UFPE	8	19	2	29
UFRPE	0	3	3	6
Total	14	26	7	47

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto ao cruzamento das variáveis instituição e tempo na função, obteve-se que individualmente o resultado apresentado por instituição reflete o resultado geral da pesquisa com maioria de respondentes na faixa de até 2 anos na função.

Outro dado que foi corroborado nessa análise mais detalhada foi a menor frequência na faixa de acima de 10 anos, conforme demonstra a tabela 30.

Tabela 30 – Relação entre instituição e tempo na função presente na amostra pesquisada.

Instituição	Tempo na função				Total
	Até 2 anos	Entre 2 e 5 anos	Entre 5 e 10 anos	Acima de 10 anos	
IFPE	7	2	3	1	13
UFPE	18	5	4	4	31
UFRPE	3	3	-	-	6
Total	28	10	7	5	50

Fonte: Pesquisa de campo.

Relacionando as variáveis instituição e formação acadêmica dos gestores, verificou-se que no IFPE a formação máxima dos gestores respondentes é o mestrado. Na UFPE há um número maior de gestores com especialização, porém há um número significativo de doutores na gestão da universidade. Já na UFRPE a maior parte dos gestores respondentes tem doutorado. O fato das duas universidades terem doutores entre os gestores respondentes pode ser explicado pela tradição acadêmica dessas instituições em detrimento do IFPE que passou de Centro Federal de Tecnologia à condição de IFES recentemente, tendo uma tradição mais tecnicista. Na tabela 31 pode-se visualizar esse resultado.

Tabela 31 – Relação entre instituição e formação acadêmica presente na amostra pesquisada.

Instituição	Formação Acadêmica				Total
	Especialização/ MBA	Mestrado	Mestrado Incompleto	Doutorado	
IFPE	9	4	-	-	13
UFPE	17	4	2	8	31
UFRPE	2	1	-	3	6
Total	28	9	9	11	50

Fonte: Pesquisa de campo.

Quando se busca a análise envolvendo os dados de instituição e se lhes confronta com a variável utilização das informações contábeis para tomada de decisão, percebe-se que na UFPE e na UFRPE a maioria dos gestores respondentes afirmou utilizar as informações

contábeis. Já no IFPE, surpreendentemente, a maioria não utiliza. O resultado está descrito na tabela 32.

Tabela 32 – Relação informacional entre a contabilidade e a tomada de decisão nas IFES ouvidas.

Instituição	Uso da contabilidade para tomada de decisão		Total
	Não	Sim	
IFPE	9	4	13
UFPE	6	25	31
UFRPE	1	5	6
Total	16	34	50

Fonte: Pesquisa de campo.

Visando identificar a existência de associação entre as variáveis instituição e uso das informações contábeis para tomada de decisão, optou-se pela realização do teste exato de Fisher devido o tamanho da amostra. Pôde-se, então, examinar que há forte relação entre as variáveis ao nível de significância de 5%, tendo-se duas instituições que seguem na mesma direção (UFPE e UFRPE) e uma na outra (IFPE). Os resultados obtidos são revelados na tabela 33.

Tabela 33 – Relação entre instituição e uso das informações contábeis segundo teste exato de Fisher.

Instituição	Uso da contabilidade		Total	P-valor (Teste Exato de Fisher)
	Não	Sim		
IFPE	9	4	13	0,0037
UFPE	6	25	31	
UFRPE	1	5	6	
Total	16	34	50	

Fonte: Pesquisa de campo.

Buscando identificar a função exercida pelos gestores do IFPE que não utilizam as informações contábeis, visto que o resultado dessa instituição diverge das demais, foi realizada uma análise individual relacionando os dados da variável função dos gestores com os da variável uso das informações contábeis.

Curiosamente, percebeu-se que todos os coordenadores do IFPE não utilizam as informações contábeis para tomada de decisão, enquanto que apenas os pró-reitores e metade

dos diretores afirmaram utilizá-las, conforme elide a tabela 34.

Tabela 34 – Uso das informações contábeis por função no IFPE.

		Pró-reitor	Diretor	Coordenador	Total
Uso da informação contábil	Sim	2	2	-	4
	Não	-	2	6	8
Total		2	4	6	12

Fonte: Pesquisa de campo.

Aparentemente, há uma gestão decisória centralizada nos pró-reitores e diretores do IFPE, pois são eles que afirmam utilizar as informações contábeis para tomada de decisão, enquanto que os demais não a utilizam afirmando que tal rotina não faz parte de suas atribuições. Tal dedução pode ser ratificada a partir do resultado apresentado na tabela 35, a seguir, referente à relação entre a variável instituição e a justificativa dos gestores que responderam não serem usuários da informação contábil, em todas as instituições.

Tabela 35 – Motivos institucionais para não utilização da informação contábil na amostra.

Instituição	Motivo da não utilização da informação contábil				Total
	Ausência de Prática no uso dos relatórios	Falta de capacitação para uso da contabilidade	Não corresponde às atividades desempenhadas pelo gestor	Sem resposta	
IFPE	-	1	6	2	9
UFPE	1	-	4	1	6
UFRPE	-	-	-	1	1
Total	1	1	10	4	16

Fonte: Pesquisa de campo.

Por fim, foi realizado o cruzamento da variável instituição com o resultado obtido para o *constructo* utilidade da informação contábil pelo procedimento de agregação e redução de dimensão similar à análise fatorial. A tabela 36 evidencia esse resultado.

Tabela 36 – Relação recuperada entre instituição e utilidade da informação contábil.

Instituição	A informação contábil é útil?		Total
	Sim	Não	
IFPE	1	1	2
UFPE	8	8	16
UFRPE	3	1	4
Total	12	10	22

Fonte: Pesquisa de campo.

O resultado demonstrou que entre os gestores do IFPE e da UFPE, as percepções foram equilibradas, ou seja, metade dos gestores percebe a informação contábil como útil e a outra metade não. Já na UFRPE, 75% dos gestores atribuíram utilidade à informação contábil. Tal fato pode ser explicado pelo perfil dos gestores, vez que os gestores respondentes foram majoritariamente do nível estratégico e teriam um conhecimento mais apurado sobre as decisões, ao passo que os gestores do IFPE e da UFPE, essencialmente táticos teriam maior preocupação com a performance operacional.

Após discutir e apresentar os resultados obtidos a partir da incursão em campo envereda-se para o capítulo conclusivo desta dissertação, com a convicção se ter realizado um intenso exame do que se propusera no início desta exposição.

6. Conclusão

A presente dissertação pautou-se pelo objetivo principal de mapear a percepção dos gestores públicos de IFES na cidade de Recife sobre o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão que permeia o escopo da alocação de recursos organizacionais.

Para tanto, buscou-se, em meio ao ambiente institucional das IFES, conhecer o perfil dos seus gestores de nível estratégico e tático, identificar se os mesmos utilizavam as informações contábeis para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais, aferindo-lhes frequência de utilização e fontes de informações, além de mapear a percepção desses gestores sobre a utilidade das informações contábeis disponibilizadas.

Neste capítulo, expõem-se as principais conclusões obtidas a partir da análise das informações coletadas, fazendo-se uma síntese dos resultados e contrapondo esses resultados com os objetivos do estudo, evidenciando as limitações do mesmo e indicando sugestões de delineamento para estudos futuros.

6.1 Síntese dos Resultados

O presente estudo foi realizado com uma amostra de 50 gestores públicos de nível estratégico e tático, das três IFES localizadas na cidade do Recife (IFPE, UFPE e UFRPE), extraída de um universo de, aproximadamente, 75 gestores, localizados a partir dos organogramas das IFES pesquisadas.

A análise dessas 50 unidades amostrais revelou que quanto ao perfil, os gestores são em sua maioria do gênero feminino e com idade entre 46 e 60 anos. As funções mais comumente exercidas são diretores (52%) e coordenadores (28%); que tais gestores estão no exercício da função há menos de 2 anos. A formação acadêmica dos gestores é bem diversa, sendo as mais citadas aquelas das áreas de administração, ciências contábeis e engenharia e a titulação da maioria dos gestores alcançados é a especialização (54%).

Quanto à análise do uso das informações contábeis para tomada de decisão, foi identificado que a maior parte dos gestores pesquisados fazia uso dessas informações, correspondendo a um total de 68%. Ressalva-se que a compreensão do que seria informação contábil resultou de interpretação do pesquisado e não de sugestão da pesquisadora. Aos 32% dos gestores que disseram não fazer uso das informações contábeis, foi perguntado qual o

motivo para não utilização e obteve-se como principal razão a ausência de compatibilidade entre a atividade desempenhada por eles e o uso desse tipo de informação.

Quanto ao tipo de informações ou relatórios contábeis utilizados nas IFES pelos gestores ouvidos para tomada de decisão, foram evidenciados que as informações mais utilizadas são de teor orçamentário, através dos relatórios razão orçamentário, com 14 citações e o relatório da execução orçamentária com 7 citações. Já no que tange à frequência do uso, os períodos semanal (26,5%) e mensal (23,5%) foram identificados como mais indicados, destacando-se ainda como principais fontes de informações os relatórios impressos, os sistemas informatizados e a consulta aos órgãos como a seção de contabilidade.

No que concerne à percepção dos gestores sobre a utilidade das informações contábeis foram observadas individualmente e coletivamente a presença de características que atribuem qualidade às informações contábeis. Detalhadamente:

- Obteve-se como resultado que os gestores das IFES atribuem relevância às informações contábeis, através de seus valores confirmatório e preditivo;
- Também foi possível identificar, na visão dos gestores, a presença da característica fidedignidade. Entretanto, em relação aos seus atributos componentes, o que se apurou foi a presença da completude e a não verificação dos atributos neutralidade e corretude.

Em se tratando das características de melhoria das informações contábeis, todos os atributos foram identificados pelos gestores. Em detalhe:

- A característica de comparabilidade foi percebida pela maioria dos gestores respondentes e refinando isto para os seus atributos, há evidenciação de uniformidade (67,6%) e consistência (76,5%);
- As demais características, que foram mensuradas individualmente, tiveram o comportamento como descrito. No caso da verificabilidade houve maioria concordante em 91,2%; a informação contábil possui o atributo tempestividade para 55,9% dos gestores que responderam a enquete; por fim, em relação à compreensibilidade, 52,9% dos gestores ouvidos afirmaram que a informação contábil é compreensível.

Em arremate, segundo 67,6% dos gestores das IFES ouvidos, os benefícios advindos da utilização das informações contábeis para tomada de decisão superam seus custos de

produção.

Na análise do *constructo* utilidade, houve congruência entre o resultado da medição efetuada isoladamente e o da medição coletiva, constatando-se que a maior parte dos gestores considera a informação contábil relevante. No caso do agrupamento das questões de fidedignidade, o resultado indicou que a maior parte dos gestores atribui essa característica à informação contábil.

No sentido de se verificar a utilidade da informação contábil conforme descrito na revisão de literatura, o intercepto entre a relevância e a fidedignidade, proveu-se o agrupamento desses aspectos e obteve-se como resultado que a informação contábil foi considerada útil pela maioria dos respondentes.

O último atributo visto de forma agrupada foi a comparabilidade e também para essa questão obteve-se concordância da maioria dos respondentes, quanto à uniformidade e à consistência das informações contábeis utilizadas pelos gestores respondentes, para tomada de decisão.

Levando-se em consideração todas as características qualitativas da informação contábil, fundamentais e de melhoria, pôde-se concluir que na percepção dos gestores respondentes das IFES a informação contábil é útil para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais.

6.2 Confronto com os objetivos

Presume-se que foi atendido o objetivo geral para o qual se dirigiu esta dissertação, significando dizer que se estabeleceu um mapeamento do uso e da percepção de utilidade dos gestores públicos das IFES pesquisadas no que concerne às informações contábeis.

Via *survey* foi possível angariar a intensidade moderada de uso, bem como o tipo tipicamente orçamentário das informações contábeis utilizadas pelos gestores em suas decisões de alocação de recursos.

Ainda no bojo da incursão em campo suscitou-se o resgate da identificação da frequência do uso das informações e dos relatórios contábeis na tomada de decisão, o uso da informação se mostrou ser de frequência inferior a 6 meses (diária, semanal ou mensal), na maioria das respostas, 70,6%.

Quanto às formas de suporte tecnológico utilizadas para apoio ao uso da informação contábil no contexto estudado, objetivo terceiro da pesquisa, obteve-se que os gestores fazem uso dos relatórios contábeis impressos, provenientes dos sistemas de informação disponíveis nas instituições e de consulta a esses mesmos sistemas informatizados, demonstrando a importância do suporte tecnológico ao uso das informações contábeis.

Por fim, o objetivo de avaliar a percepção dos gestores públicos quanto à utilidade das informações contábeis no contexto estudado foi atingido pelo agrupamento das variáveis representativas das características qualitativas da informação contábil, resultando na percepção de utilidade dessas informações para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais, o que se mostra um fator relevante à medida que se identifica que os gestores tomam decisões subsidiadas em informações de qualidade, favorecendo a gestão eficaz e eficiente dos recursos públicos.

6.3 Limitações do Estudo

A presente pesquisa teve como principal limitação o número reduzido de gestores respondentes, não permitindo generalizações para outras organizações do mesmo tipo ou diferentes.

Sob outro foco, ainda pode ser descrita como limitação à pesquisa, o pequeno número de respondentes em duas instituições (UFRPE e IFPE), embora se tenha empreendido esforços para que mais gestores respondessem o instrumento de coleta e terem sido efetuadas diversas visitas às instituições citadas. Infelizmente não houve colaboração, em bom número no caso destas instituições, ficando os dados um pouco influenciados pela percepção da instituição com maior número de respondentes (UFPE).

Merece também ser citado como fator limitante, o fato de que ao responderem o questionário os gestores pesquisados podem não ter alcançado a compreensão desejada à temática do estudo, ou até mesmo não terem se esforçado em disponibilizar respostas fidedignas, embora tenha se explicado a importância do estudo.

Ainda como fator limitante, destaca-se a não possibilidade de não validação das respostas concedidas, vez que se confiou na percepção dos gestores no que concerne ao entendimento do que seja de fato informação contábil, no ato do preenchimento, sem nenhum tipo de orientação ou esclarecimento.

Por fim, cita-se também como fator limitante o tempo, devido à necessidade de cumprimentos de prazos impostos à pesquisa, bem como a temática abordada ainda pouco explorada na área contábil.

6.4 Direcionamentos para Estudos Futuros

Como sugestão para posteriores pesquisas indica-se um estudo de caso com os gestores das três instituições pesquisadas a fim de aprofundar os resultados obtidos nesta pesquisa.

Sugere-se para estudos futuros, uma pesquisa aprofundada, que explique o porquê de alguns gestores das IFES pesquisadas não utilizarem as informações contábeis para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais.

Uma possibilidade para estudos futuros seria o aprofundamento da razão pela qual o agrupamento dos aspectos de relevância foi destoante do agrupamento dos aspectos de fidedignidade devido à influência das indefinições alicerçadas nos atributos neutralidade e corretude.

Outra variante seria realizar um estudo comparativo entre IFES de outros estados, estudando, inclusive fazendo um comparativo com resultados alcançados nesta dissertação, a fim de identificar semelhanças e diferenças no uso das informações contábeis pelos gestores de diferentes instituições e regiões.

Poder-se-ia, também, levar a abordagem da temática de uso e utilidade das informações contábeis para tomada de decisão sobre alocação de recursos organizacionais em ambientes de instituições de ensino superior privadas, para se verificar se os estilos de gestão no meio acadêmico apresentam semelhanças.

Por fim, outra sugestão para pesquisa futura seria o estudo do suporte tecnológico para a tomada de decisão nas IFES, a fim de perceber como se dá o gerenciamento das informações nessas organizações.

A área contábil tem foco e delineamento de pesquisas que contempla a absorção de normas em ambiente organizacionais, com aspectos racionais e padronizados. Não obstante os usuários, gestores têm que crer na utilidade e na propriedade de uso das informações contábeis e realizarem o seu uso racional em prol de uma organização mais centrada na busca da qualidade e eficiência de alocação de recursos organizacionais. Centrar e modificar os

aspectos de entendimento da busca humanizada de uso de informações contábeis é um convite aberto às veias da ciência.

Referências

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Administração de informática: funções e fatores críticos de sucesso**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete; KRUEGER, Noeli. Os reflexos da implementação de ERP em um escritório de contabilidade. In: CONGRESSO USP, 4., 2004, SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e Evolução Histórica da Contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, L. G. **Organização, Sistemas e Métodos e as Tecnologias de Gestão Organizacional**. v. 2. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AROUCK, O. **Atributos de Qualidade da Informação**. Brasília, 2011. 117 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Ciência da Informação Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

AUDY, Jorge Luis Nicolas; BRODBECK, Ângela Freitag. **Sistemas de Informação: Planejamento e Alinhamento Estratégico nas Organizações**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: Novo Cenário Competitivo**. 2. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BALBE, Ronald da Silva. Uso de Tecnologias de Informação e Comunicação na Gestão Pública: Exemplos no Governo Federal. **Revista do Serviço Público**, Brasília, n. 61, v. 2, p. 189-209, abr./jun., 2010.

BRAGA, Ascensão. A Gestão da Informação. **Revista Millenium**, n. 19, jun., 2000. Disponível em: <http://repositorio.ipv.pt/bitstream/10400.19/903/1/A%20GEST%C3%83O%20DA%20INFORMA%C3%87%C3%83O.pdf>. Acesso em maio/2013.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto nº 6.096**, de 24 de abril de 2002. Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais – REUNI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6096.htm. Acesso em: dezembro/2012.

_____. **Decreto nº 7.174**, de 12 de maio de 2011. Regulamenta a contratação de bens e serviços de informática e automação pela administração pública federal, direta ou indireta, pelas fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público e pelas demais organizações sob o

controle direto ou indireto da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7174.htm>. Acesso em maio/2013.

_____. **Instrução Normativa nº 04**, de 12 de novembro de 2010. Dispõe sobre o processo de contratação de Soluções de Tecnologia da Informação pelos órgãos Integrantes do Sistema de Administração dos Recursos de Informação e Informática (SISP) do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/legislacaoDetalhe.asp?ctdCod=395>>. Acesso em: maio/2013.

_____. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: maio/2013.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: abril/2012

_____. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: abril/2012.

BRODBECK, A. F. **Alinhamento estratégico entre os planos de negócio e de tecnologia de informação**: um modelo operacional para a implementação. Porto Alegre, 2001. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

CALLEGARI-JACQUES, Sidia M. **Bioestatística**: Princípios e Aplicações. Porto Alegre: Artmed, 2003.

CAMPOS, Gabriel Moreira. Raízes Epistemológicas da Continuidade em Contabilidade. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 30, n.03, p. 20-32, set./dez., 2011. Disponível em: <<http://eduem.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/14206/8325>>. Acesso em: março/2013.

CÂNDIDO, Carlos Aparecido; VALENTIM, Marta Ligia Pomim; CONTANI, Miguel Luiz. Gestão Estratégica da Informação: Semiótica Aplicada ao Processo de Tomada de Decisão. **DataGramaZero**, v. 6, n. 3, jun./2005. Disponível em: <http://www.dgz.org.br/jun05/Art_03.htm>. Acesso em: maio/2013.

CARAVANTES, Geraldo R.; PANNO, Cláudia C.; KLOECKNER, Mônica C. **Administração**: Teorias e Processo. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade Gerencial**: Mensuração, Monitoramento e Incentivos. São Paulo: Atlas,

2007.

CARQUEJA, H. O. Teoria da Contabilidade: Uma Interpretação. **Polytechnical Studies Review**, v. IV, n. 7, p. 7-40, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CERTO, Samuel C. **Administração Moderna**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: maio/2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.111**, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: maio/2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: outubro/2012.

CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Acesso à Informação Pública: Uma Introdução à Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Brasília: Imprensa Nacional, 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: maio/2013.

CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes. **Os Relatórios Contábeis Como Instrumento de Apoio à Gestão Governamental: O Caso de uma Organização Pública Sediada no Estado do Amazonas**. Manaus. 2009. 195 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2009.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial: Novas Práticas Contábeis para a Gestão de Negócios**. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

CIRIBELLI, Marilda Corrêa. **Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado Através da Pesquisa Científica**. Rio de Janeiro: 7Letras, 2003.

COCKER, Antoinette L. **Relevance and Reliability: A Trade-Off?** 2005. 73 f. Dissertation (Bachelor of Commerce (Honours)) – University of Otago, Dunedin, 2005.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CURY, Antonio. **Organização e Métodos: Uma Visão Holística**. São Paulo: Atlas, 2009.

DAFT, Richard L. **Administração**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

DATE, C. J. **Introdução a Sistemas de Banco de Dados**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

DAVENPORT, Thomas H. **Ecologia da Informação**: por que só a Tecnologia não Basta para o Sucesso na Era da Informação. São Paulo: Futura, 1998.

DORNELAS, Jairo Simião. **Impactos da Adoção de Sistemas de Apoio à Decisão para Grupos em um Processo Decisório Público Participativo**: O Caso do Orçamento de Porto Alegre. 2000. 332 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2000.

FERNANDES, Aguinaldo Aragon; ABREU, Vladimir Ferraz de. **Implantando a Governança de TI**: da Estratégia à Gestão dos Processos e Serviços. 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

FERRARESI, Ana Lúcia. **Sugerindo Estratégias de Gerência para IFES**. In: Cenários da Gestão Universitária na Contemporaneidade. Florianópolis; Insular, 2004. p.327-342.

FIELD, Andy. **Descobrendo a Estatística Usando o SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FREITAS, Henrique Mello Rodrigues de; BECKER, João Luiz; KLADIS, Constantin Metaxa; HOPPEN, Norberto. **Informação e Decisão**: Sistemas de Apoio e seu Impacto. Porto Alegre: Ortiz, 1997.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: Uma Pesquisa Empírica a partir de Pesquisadores de Vários Países. **Revista Contabilidade e Finanças/USP**. n. 44, p. 9-22, maio/agosto 2007.

FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. Subjetivismo Responsável: Necessidade ou Ousadia no Estudo da Contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: USP, n. 33, p. 33-44, set./dez., 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Luiz Flavio Autran Monteiro; GOMES, Carlos Francisco Simões; ALMEIDA, Adiel Teixeira. **Tomada de Decisão Gerencial**: Enfoque Multicritério. São Paulo: Atlas, 2002.

GOV.BR – PROGRAMA GOVERNO ELETRÔNICO BRASILEIRO. **Site oficial**. Disponível em: < <http://www.governoeletronico.gov.br/> >. Acesso em: maio/2013.

GRIFFIN, Ricky W. **Introdução à Administração**. São Paulo: Ática, 2007.

HAIR JR., Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN; Eldon S.; VAN BREDA Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Mulher no Mercado de Trabalho: Perguntas e Respostas**. 2012. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme_nova/Mulher_Mercado_Trabalho_Perg_Resp_2012.pdf>. Acesso em: abril/2013.

IFPE – INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE PERNAMBUCO. **Site Oficial**. Disponível em: < <http://www.ifpe.edu.br/>>. Acesso em: novembro/2012.

INMON, W. **Building the Data Warehouse**. 4. ed. New York: John Wiley and Sons, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009b.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade: Para o Nível de Graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; ET AL. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 2011.

KEENEY, R. L.; RAIFFA, H. **Decisions With Multiple Objectives: Preferences and Value Tradeoffs**. New York: John Wiley & Sons, 1976.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à Administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração: Princípios e Tendências**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LAURINDO, Fernando José Barbin; SHIMIZU, Tamio; CARVALHO, Marly Monteiro de; RABECHINI JR., Roque. O Papel da Tecnologia da Informação (TI) na Estratégia das Organizações. **Revista Gestão e Produção**, v. 8, n. 2, p. 160-179, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v8n2/v8n2a04>>. Acesso em: maio/2013.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J.P. **Sistemas de Informação Gerenciais: Administrando a Empresa Digital**. São Paulo: Prentice Hall, 2011.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUCAS, Henry C. **Tecnologia da Informação: Tomada de Decisão Estratégica para Administradores**. Rio de Janeiro: LTC, 2006.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

MAINES, Laureen A.; WAHLEN, James M. The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research. **Accounting Horizons**, v. 20, n. 4, p. 399-425, dezembro, 2006. Disponível em: <<http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/acch.2006.20.4.399>>. Acesso em: outubro/2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostragens e Técnicas de Pesquisas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATARAZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços: Abordagem Básica e Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Fundamentos de Administração: Manual Compacto para as Disciplinas TGA e Introdução à Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Introdução à Administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MCGEE, James V.; PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento Estratégico da Informação: Aumente a Competitividade e Eficiência de sua Empresa Utilizando a Informação como uma Ferramenta Estratégica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MENEZES, Ebenezer Takuno de; SANTOS, Thais Helena dos. "IFES (Instituições Federais de Ensino Superior)" (verbete). **Dicionário Interativo da Educação Brasileira - EducaBrasil**. São Paulo: Midiamix Editora, 2002. Disponível em: <http://www.educabrasil.com.br/eb/dic/dicionario.asp?id=352>. Acesso em: dezembro/2012.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. Harlow, UK: Prentice Hall, 2007.

MINTZBERG, Henry. **The Nature of Managerial Work**. New York: Harper & Row, 1973.

_____. **Criando Organizações Eficazes: Estruturas em Cinco Configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

MORAES, Cássia Regina Bassan de; FADEL, Bárbara. A Informação no Contexto Organizacional: Tipos, Características e Usos. **IBERSID: Revista de Sistemas de Información y Documentación**, v.3, p. 61-65, 2009. Disponível em: <<http://ibersid.eu/ojs/index.php/ibersid/article/viewFile/3724/3485>>. Acesso em: novembro/2012.

MOREIRA, Alexandre Magno Fernandes. **Estado, Governo e Administração Pública**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. 28 de novembro de 2008. Acesso em: maio/2012.

MORITZ, Gilberto de Oliveira; PEREIRA, Maurício Fernandes. **Processo Decisório**. Florianópolis: SEAD/UFSC, 2006.

MOTTA, Fernando C. Prestes; VASCONCELOS, Isabella F. Gouveia de. **Teoria Geral da Administração**. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning Edições, 2006.

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. **Journal of Management Accounting Research**, 18, p. 21-53, 2006.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de Informação e as Decisões Gerenciais na Era da Internet**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OBAIDAT, Ahmad N. Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. **International Management Review**, v. 3, n. 2, p. 26-32, 2007. Disponível em: <<http://www.usimr.org/IMR-2-2007/v3n207-art3.pdf>>. Acesso em: outubro/2012.

OLIVEIRA, Fátima Bayma de; SANT'ANNA, Anderson de Souza; VAZ, Samir Lofti. Liderança no Contexto da Nova Administração Pública: uma Análise sob a Perspectiva de Gestores Públicos de Minas Gerais e Rio de Janeiro. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 06, p. 1453-1475, nov./dez., 2010.

OLIVEIRA, Maria Emília Pecktor de. **Gestão da Informação para o Processo de Tomada de Decisão na Designação de Funções em Universidades Públicas Federais: um Estudo de Caso**. 2012. 125 f. Dissertação (Mestrado Interdisciplinar em Ciência, Gestão e Tecnologia da Informação) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PALHA, Dulcicléa de Jesus. **Evidenciação dos Relatórios Econômico-Financeiros Utilizados pelas Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil**. 2006. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

PEREIRA, Paulo Trigo. A Teoria da Escolha Pública (*Public choice*): Uma Abordagem Neo-Liberal? **Análise Social**, Lisboa, quarta série, v. 32, n. 141, p. 419-442, 1997. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/41011271>>. Acesso em: maio/2012.

PETRI, Nelson. **A lei 4.320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**. 1980. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

PFEFFER, Jeffrey. **Managing with Power: Politics and Influence in Organizations**. Harvard Business School Press, 1992.

PIRES, José Calixto de Souza; MACÊDO, Kátia Barbosa. Cultura Organizacional em Organizações Públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 01, p. 81-105,

jan./fev., 2006.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência desses Princípios na Administração Pública Brasileira. **Contabilidade Vista e Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar., 2007.

PREFEITURA DO RECIFE. **Site oficial**. Disponível em: <<http://www.recife.pe.gov.br>>. Acesso em: maio/2013.

QUINTIERE, Rita de Cássia Borges de Campos; VIEIRA, Fernando de Oliveira; OLIVEIRA, Rosana Therezinha de Queiroz de. Competências Gerenciais ou Super Poderes? Análise Preliminar do Discurso de Reitores de Instituições Federais de Ensino Superior do Estado do Rio de Janeiro. **XI Colóquio Internacional Sobre Gestão Universitária na América do Sul – II Congresso Internacional IGLU**. Florianópolis, 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

REA, Louis M; PARKER, Richard A. **Metodologia de Pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

REIS, Linda G. **Produção de Monografia: da Teoria à Prática**. 2. ed. Brasília: SENAC-DF, 2008.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Aline França de. Planejamento Estratégico da Tecnologia de Informação Alinhado ao Planejamento Estratégico de Empresas. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 3, n. 2, p. 39-51, 2002. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/25/25>>. Acesso em: maio/2013.

RIBEIRO, A. L. **Teorias da Administração**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo (Org.). **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: Análise Comparativa da Percepção dos Profissionais de Controle Interno de Entidades das Três Esferas da Administração Pública. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set., 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3.ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

ROBBINS, Stephen Paul. **Administração: Mudanças e Perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROBBINS, Stephen Paul; DECENZO, David A. **Fundamentos de Administração: Conceitos Essenciais e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROMNEY, M. B.; STEINBART, P. J. **Accounting Information Systems**. 11. ed. Arizona: Prentice-Hall, 2009.

SAATY, Theory of the Analytic Hierarchy and Analytic Network Process. **The International Journal of Systems Research and Information Technologies**, 2, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Nilza Nunes da. **Amostragem Probabilística**. 2. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2004.

SIMON, Herbert Alexander. **Comportamento Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; FERREIRA, Márcio Martins; CANAN, Ivan. O Tratamento dos Princípios Contábeis nos Livros Didáticos da Área de Custos: Um Estudo Exploratório. **Revista Capital Científico – Eletrônica**. Guarapuava, v.4, n. 01, p. 09-30, jan./dez., 2006. Disponível em: <http://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/633/835>. Acesso em: março/2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

SOBRAL, Filipe; PECI, Alketa. **Administração: Teoria e Prática no Contexto Brasileiro**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. **Princípios de Sistemas de Informação**. 9. ed. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2010.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Site oficial**. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: maio/2012.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TAIT, Tania Fatima Calvi. **Um Modelo de Arquitetura de Sistemas de Informação para o Setor Público: Estudo em Empresas Estatais Prestadoras de Serviços de Informática**. 2000. 263 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

TCE/SC – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101/2000**. 2. ed. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

TURBAN, Efraim; MCLEAN, Ephraim; WETHERBE, James. **Tecnologia da Informação**

para Gestão: transformando os negócios na economia digital. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

TURBAN, Efraim; RAINER JR., R. Kelly; POTTER, Richard E. **Administração de Tecnologia da Informação:** Teoria e Prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

UFPE - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO. **Relatório de Gestão 2011.** Recife, 2012. Disponível em: <http://www.ufpe.br/proplan/images/relatorios/rg_2011_ufpe.pdf>. Acesso em: novembro/2012.

_____. **Site Oficial.** Disponível em: www.ufpe.br. Acesso em: janeiro/2013.

UFRPE – UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. **Relatório de Gestão TCU 2011.** Recife, 2012. Disponível em: <www.ufrpe.br/download.php?endArquivo...RGEST%C3OTCU2011SITE>. Acesso em: novembro/2012.

_____. **Site Oficial.** Disponível em: www.ufrpe.br. Acesso em: janeiro/2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Relatórios de Pesquisa em Administração.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Apêndice A

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado Gestor

Sou aluna do Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e gostaria de solicitar a sua colaboração para conduzir minha pesquisa, intitulada: “Um Mapeamento da Percepção dos Gestores Públicos de Instituições Federais de Ensino Superior no Estado de Pernambuco sobre a Utilidade das Informações Contábeis na Tomada de Decisão”, desenvolvida sob a orientação do Professor Dr. Jairo Simião Dornelas e a co-orientação do Professor Dr. Cláudio de Araújo Wanderley, e que visa cumprir as exigências para obtenção do título de mestre no referido Programa.

Dirijo-me, respeitosamente, a Vossa Senhoria, com o intuito de solicitar sua colaboração respondendo o questionário em anexo. Sua participação é muito valiosa.

O referido questionário tem o tempo estimado para resposta de aproximadamente 05 (cinco) minutos.

Asseguro que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico.

Após a conclusão da pesquisa, os resultados estarão disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco, através da dissertação.

Certa de contar com a sua atenção e colaboração, antecipo meus sinceros agradecimentos e coloco-me à sua inteira disposição para eventuais esclarecimentos sobre a pesquisa, através dos telefones: (81) 2126-8662 / 8605-5718 ou através de e-mail: marilialima84@hotmail.com.

Atenciosamente,

Marília Batista de Lima Pequeno

Apêndice B

QUESTIONÁRIO

1 DADOS DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO

1.1 Tipo de Instituição:

Instituto Federal Universidade Federal Universidade Federal Rural

1.2 Orçamento Anual da Instituição:

Até R\$ 100 milhões Acima de R\$ 500 milhões
 Entre R\$ 100 e R\$ 500 milhões Desconhece

2 DADOS DO ENTREVISTADO

2.1 Gênero:

Feminino Masculino

2.2 Idade:

Até 30 anos Entre 46 e 60 anos
 Entre 31 e 45 anos Acima de 60 anos

2.3 Função que exerce:

Pró-Reitor (a) Superintendente
 Diretor (a) Outro (Especificar): _____

2.4 Tempo que exerce a **função**:

Até 2 anos Entre 5 e 10 anos
 Entre 2 e 5 anos Acima de 10 anos

2.5 Formação:

Completo Incompleto
 Ensino Médio Graduação Especialização/MBA
 Mestrado Doutorado

2.6 Área(s) de Formação (Graduação):

- Administração Economia
 Ciências Contábeis Outro (Especificar): _____

3 DADOS DA PESQUISA – USO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

3.1 Você utiliza as informações contábeis para tomada de decisão?

- Sim Não

3.2 Caso não haja utilização das informações contábeis, descreva os principais motivos.

3.3 Quais informações/relatórios contábeis são utilizados na tomada de decisão?

3.4 Qual a frequência de utilização das informações/relatórios contábeis pelos gestores?

- Diariamente Semanalmente Mensalmente
 Semestralmente Anualmente

3.5 A disponibilização das informações contábeis se dá de que maneira?

(marcar mais de uma opção, se necessário)

- Relatórios impressos
 Sistema de Informação Próprio
 Sistema de Informação do Governo Federal
 Consulta ao Setor Contábil
 Outros. Especificar: _____

4 DADOS DA PESQUISA – UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Caso você tenha respondido que utiliza as informações contábeis para tomada de decisão, solicito responder às questões abaixo:

Instruções: Nas questões abaixo marque a resposta que melhor corresponde à *sua opinião*

quanto às informações contábeis.

1-Discorda totalmente	2 – Discorda	3 – Indiferente	4 – Concorda	5 – Concorda Totalmente
-----------------------	--------------	-----------------	--------------	-------------------------

Questões	1	2	3	4	5
1 - A informação contábil consultada é capaz de modificar sua decisão.					
2 - A informação contábil possibilita a previsão de resultados futuros.					
3 - A informação contábil possibilita realizar avaliações das operações efetuadas.					
4 - A informação contábil permite confirmar entendimentos anteriores.					
5 - A informação contábil permite alterar entendimentos anteriores.					
6 - A informação contábil representa com fidedignidade os fenômenos que se propõe a representar.					
7 - As informações contábeis apresentadas são completas.					
8 - As informações contábeis apresentadas são neutras.					
9 - As informações contábeis apresentadas são livres de erros.					
10 - As informações contábeis permitem comparação de características da minha entidade com outra.					
11 - As informações contábeis permitem comparação de informações da minha entidade em diversos períodos distintos.					
12 - As informações contábeis utilizadas podem ser comprovadas.					
13 - As informações contábeis utilizadas são disponibilizadas para análise em tempo hábil.					
14 - A informação contábil utilizada é de fácil compreensão.					
15 - Os benefícios advindos da utilização das informações					

contábeis para a tomada de decisão superam seus custos de produção.					
---	--	--	--	--	--