

## A CONSTRUÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

### *THE CONSTRUCTION OF ACCOUNTING INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR*

Diego Messias<sup>1</sup>  
Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
diegomessias.1986@gmail.com

Francielle R N Voltarelli de Freitas  
Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
francielle.rodrigues.nasc@gmail.com

Aládio Zanchet  
Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
aladio.unioeste@gmail.com

#### **RESUMO**

Este estudo analisou o processo de construção da informação contábil nas universidades federais brasileiras, sob a perspectiva dos contadores responsáveis pela elaboração dos relatórios contábeis. Para tal, realizou-se um levantamento junto aos Contadores das 63 universidades federais, das quais se obtiveram 53 respostas. As teorias da Comunicação e da Semiótica serviram de sustentação para a elaboração do instrumento de coleta de dados e para as análises dos resultados. Os dados coletados foram processados com Análise Fatorial Exploratória, onde se confirmaram os construtos estabelecidos com base nas características qualitativas da informação contábil da Compreensibilidade, da Relevância e da Confiabilidade. Os resultados indicaram que os Contadores consideram fatores como a formação e as atividades desenvolvidas pelo usuário, a finalidade, prazos e o canal que melhor se adequa às necessidades dos demandantes, propiciando qualidades à informação produzida. Também se evidenciou, todavia, que a informação contábil ainda não figura entre os instrumentos apoiadores do processo decisório das universidades, uma vez que não apresenta demanda representativa em todas as organizações.

Palavras-chave: Informação contábil. Setor Público. Teoria da Comunicação. Semiótica.

#### **ABSTRACT**

This study analyzed the process of construction of accounting information in Brazilian federal universities, from the perspective of accountants responsible for preparing the accounting reports. To do this, a survey was carried out with the accountants of the 63 federal universities, of which 53 answers were obtained. The theories of Communication and Semiotics served as support for the elaboration of the instrument of data collection and for the analysis of the results. The data collected were processed using the exploratory factorial analysis methodology, which confirmed the constructs established based on the qualitative characteristics of the accounting information of Understanding, Relevance and Reliability. The results indicated that accountants consider factors such as training and activities developed by the user, the purpose, deadlines and the channel that best suits the needs of the claimants, providing qualities to the information produced. It was also evidenced, however, that accounting information is not yet among the instruments that support the decision-making process of universities, since it does not present representative demand in all organizations.

Keywords: Accounting information. Public sector. Communication theory. Semiotics.

---

<sup>1</sup> Diego Messias - Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
Avenida Silvio Américo Sasdelli, 1842, Vila A, Foz do Iguaçu/PR

## **1. INTRODUÇÃO**

A Contabilidade tem como desafio capturar a ocorrência dos eventos econômicos, precificá-los e comunicar aos usuários seus efeitos sobre o patrimônio (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005). Entende-se que a contabilidade vem da relação entre esclarecer, captar e processar os fatos econômico-financeiros, segundo paradigmas e metodologias próprias, bem como em comunicar estes fatos aos usuários interessados.

Todo processo contábil, que inicia na ocorrência dos fatos econômicos e encerra na compreensão desses pelos interessados, precisa ser pensado ponderadamente e devidamente planejado, para que se possa cumprir seu objetivo de maneira eficiente. Considerando que a Contabilidade apenas consegue cumprir seu papel de forma eficiente, se o usuário da informação contábil conseguir compreendê-la e utilizá-la, perguntas devem ser levantadas pelo contador, tais como: que tipo de fato econômico ocorreu? Como medi-lo? A quem interessa? Como e quando transmitir?

Nesse contexto, a Contabilidade pode ser vista como o processo de comunicação entre o profissional contábil e o usuário fim da informação contábil, tanto para o interno quanto para o externo da organização. Assim, as teorias que envolvem a comunicação no campo do estudo contábil, possibilitam melhor análise que permite o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos, razão pela qual tais teorias tornam-se bem-vindas.

A teoria da comunicação, de Claude E. Shannon, permitiu com seus preceitos o desenvolvimento do modelo de descrição e avaliação do processo contábil. Tal teoria já estava sendo introduzida com êxito em outros ramos como a linguística, a biofísica e a psicologia experimental, sendo que ao identificar o fluxo contábil como processo percebeu-se a importância de estudá-lo (BEDFORD; BALADOUNI, 1962)

A Contabilidade se caracteriza também como uma linguagem aplicada ao mundo dos negócios (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Os autores resgatam os conceitos de semântica, sintaxe e pragmatismo da Semiótica e ainda destacam a importância de os usuários terem uma interpretação adequada das informações recebidas, bem como mencionam os problemas frequentes de compreensão dos termos empregados.

As doutrinas e normativos apresentam as características qualitativas que devem constar em toda informação contábil, como por exemplo a Estrutura Conceitual Básica, bem como os aspectos estabelecidos pelas teorias da Comunicação e da Semiótica, já abordados em estudos nas últimas décadas (OLIVER, 1974; BELKAOUI, 1980; DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001; VALENTE, 2014), demonstrado evidente a importância e necessidade de pesquisas empíricas relacionadas a comunicação contábil.

A informação contábil relacionada à atividade pública apresenta grande relevância para a gestão das instituições e da coisa pública, que conseqüentemente impacta nos serviços dispostos para a sociedade. Diante da relevância do assunto, fica evidente uma lacuna de investigação.

Embora existam as divergências metodológicas e de aplicabilidade entre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a empresarial, a essência da ciência e sua finalidade de proporcionar informações sólidas para o processo decisório, mantém-se a mesma para ambas. Dessa forma, a proposta de Bedford e Baladouni (1962), de abordar o processo contábil sob a ótica das Teorias da Comunicação e da Semiótica, aplica-se também ao setor público.

As instituições federais de ensino superior, autarquias e fundações vinculadas ao Ministério da Educação, possuem um grande volume de recursos geridos, bem como autonomia para a gestão e os reflexos sociais por elas proporcionados. Desta forma, demonstra-se como um campo propício para estudos relacionados ao processo de comunicação contábil.

A relação entre a Contabilidade e as Teorias da Comunicação e da Semiótica tem sido abordada de forma teórica, com ensaios e discussões, através de estudos recentes como os de Dias Filho e Nakagawa (2001), Nakagawa e Dias Filho (2002), Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), Lopes, Ribeiro e Cavalcante (2009), Silva e Novais (2013), Dias Filho (2013).

Com relação as abordagens empíricas, buscou-se levantar as formas de interpretações de profissionais, estudantes e outros grupos em relação aos termos contábeis, nos estudos de Oliver (1974) e Belkaoui (1980). Tais pesquisas foram realizadas por abordagens quantitativas, que possibilitou conclusões de relevância e evidenciaram a necessidade de investigações empíricas dos conceitos de contabilidade na comunicação linguística interprofissional.

Diante do exposto, destaca-se como lacuna para realização de estudos empíricos, análises sobre as formas de mapear e avaliar todo o papel de planejamento, construção e interpretação da informação contábil, em especial no setor público, utilizando-se das Teorias da Comunicação e da Semiótica. Neste contexto, emerge a seguinte inquietação: Quais fatores são considerados pelos contadores no processo de construção da informação contábil no setor público?

Para responder à questão de pesquisa, estabeleceu-se como objetivo analisar o processo de comunicação contábil nas universidades federais brasileiras, sob a perspectiva dos contadores responsáveis pela elaboração dos relatórios contábeis, de forma a identificar os fatores considerados por estes, acerca dos usuários, na construção da informação contábil.

O trabalho está estruturado por esta introdução, bem como uma seção de revisão da literatura, onde são mencionados trabalhos reconhecidos na área. Em seguida é apresentado a

descrição dos procedimentos metodológicos adotados. Na sequência os resultados dos questionários. Por fim será apresentado as principais conclusões e considerações finais.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Informação Contábil

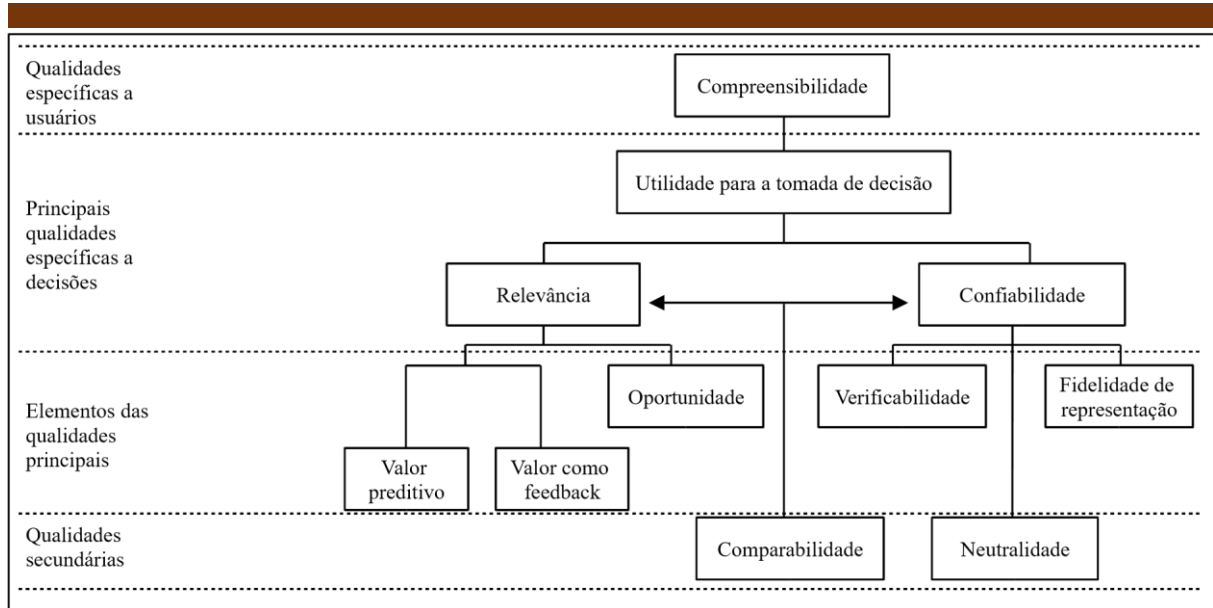
Considera-se a informação contábil o principal produto da atividade contábil, razão pela qual deve atender a padrões de qualidade, para não inviabilizar o objetivo final da Contabilidade. Estes padrões, são denominados como características qualitativas da informação, podendo ser consideradas como indispensáveis para tornar a informação útil para processo de tomada de decisão (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Vale destacar, todavia, a segregação entre dados e informações contábeis, amplamente frisada por autores ligados à área de finanças. Damodaran (2004), por exemplo, argumenta que os números por si só, desacompanhados de dados complementares e análises profundas, não podem ser compreendidos como informações relevantes à tomada de decisão. Matarazzo (1995), por sua vez, ressalta que as demonstrações contábeis não passam de um compilado de dados, até o processo de análise e extração de informações úteis.

No que concerne às qualidades da informação contábil, são diversos pronunciamentos e orientações de entidades voltadas ao desenvolvimento da Contabilidade em âmbito internacional, entre estes está o *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Este, através do *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 2, organizou as características qualitativas da informação contábil, demonstrando-as de forma sistematizada e apresentando o seu encadeamento e interdependência.

O FASB ao classificar as características qualitativas, realizou uma distinção entre específicas para usuários e específicas para a tomada de decisões, facilitando a compreensão do leitor quanto a aplicabilidade destas, e ainda evidenciando sua relação com a finalidade do processo e produto final. Usuários mais avançados podem considerar alguma informação irrelevante por já conhecê-la, assim como podem ver informações mais complexas como relevantes. Já os usuários novatos tendem a compreender apenas informações simplificadas. Assim, a natureza do usuário é considerada determinante para a decisão referente a forma e tipo da informação que será divulgada (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

**Figura 1** - Hierarquia das qualidades da informação contábil



**Fonte:** adaptado de FASB (1980).

No esquema constante na Figura 1 demonstra-se a hierarquia que existe entre as características qualitativas da informação, os elementos componentes (valor preditivo, valor de *feedback*, oportunidade, verificabilidade e fidedignidade) e as características secundárias (comparabilidade e neutralidade). Diga-se assim, que a informação de ser comparável e neutra (qualidades secundárias), bem como conter elementos de relevância e confiabilidade (que necessários à decisão) atendendo de maneira satisfatória o usuário interno ou externo.

A construção de informação direcionadas aos usuários, deve conter as características qualitativas e seguir um encadeamento lógico (fluxo). De acordo com Bedford e Baladouni (1962) e Dias Filho e Nakagawa (2001), a Contabilidade pode ser vista como um processo de comunicação, podendo ser estudada por teorias voltadas à comunicação e linguagem interpessoal como as Teorias da Comunicação e da Semiótica.

## 2.2 Teoria da Comunicação

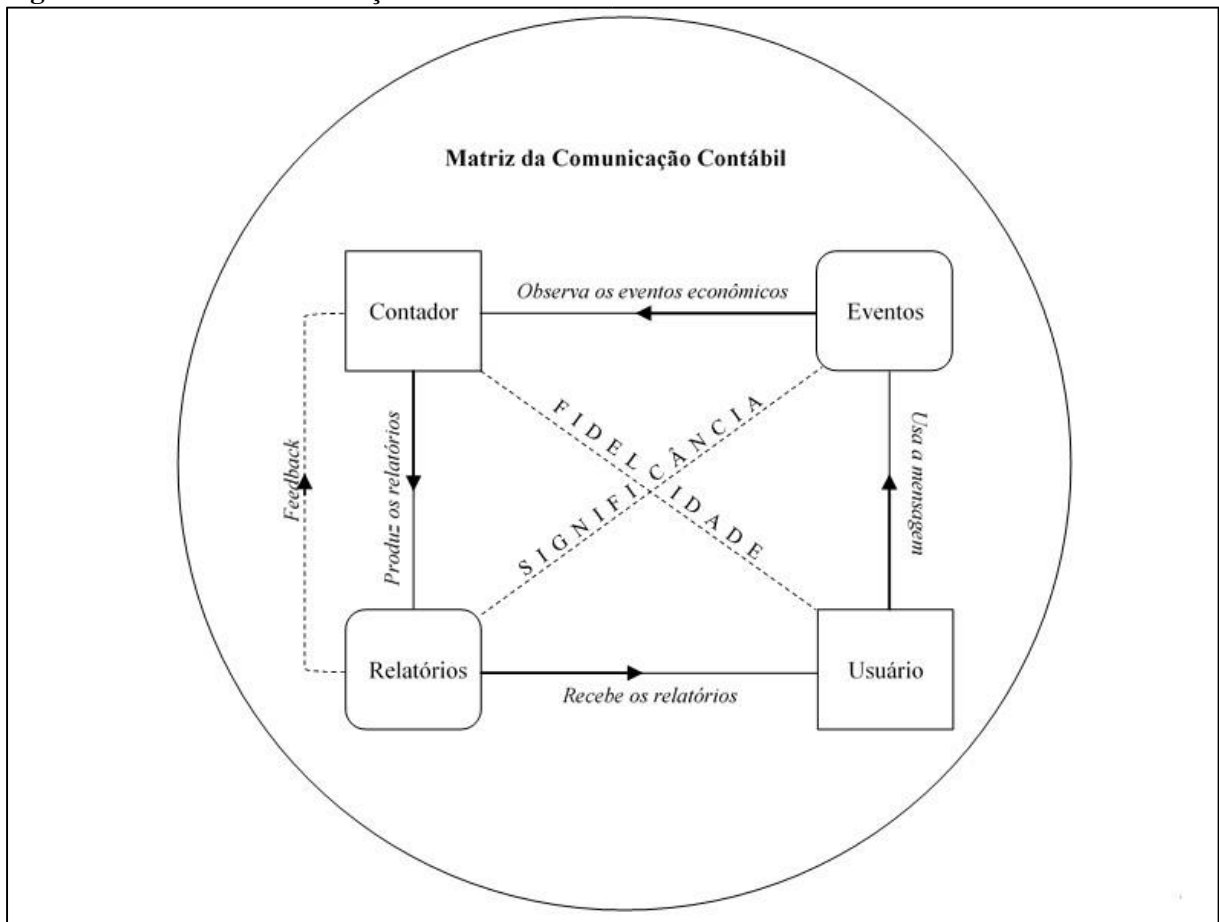
Segundo Berlo (1999), o objetivo básico na comunicação é tornar agentes influentes e influenciar outros, tanto em ambientes físicos, quanto a nós próprios, tornando-se assim agentes determinantes. É um processo onde uma informação é coletada, compreendida, processada e repassada a outro interlocutor de forma codificada, permitindo que esse também compreenda após proceder a decodificação.

É totalmente plausível estudos em diversas áreas do conhecimento utilizando relacionados a comunicação, tendo em vista que ela está presente em todas as relações entre indivíduos, sendo que utilizar-se de suas bases e preceitos auxiliam na compreensão do

comportamento humano naquela determinada área, bem como no desenvolvimento da ciência. (HAYAKAWA, 1967).

Dentro do campo de estudo da Teoria da Comunicação tem-se, dentre outras, que o processo comunicativo é composto por cinco elementos a saber: emissor, mensagem, código, canal e receptor (BERLO, 1999). O autor extrai tais percepções da abordagem de Shannon e Weaver (1949), onde embora o objeto de estudo destes era as telecomunicações, estipularam esse rol de elementos que são utilizados em diversas pesquisas na área da comunicação.

**Figura 2** - Matriz da comunicação contábil



**Fonte:** Bedford e Baladouni (1962).

Os autores Bedford e Baladouni (1962) ao abordarem aspectos filosóficos dos conceitos da comunicação de Aristóteles e da teoria matemática da comunicação de Shannon, sugeriram um modelo de tratar a Contabilidade sob a ótica da Teoria da Comunicação, onde os indivíduos e as ações do processo são analisados individualmente, possibilitando a identificação dos problemas relacionados ao processo.

Nesta pesquisa onde os autores analisam o processo contábil, sob a ótica da Teoria da Comunicação, é integrado por quatro elementos, sendo os eventos econômicos, o contador, os relatórios contábeis e o usuário da informação. O modelo em questão inclui também conceitos de fidelidade e significância, buscando caracterizar a relação esperada entre o contador e o usuário, e ainda relação entre os demonstrativos contábeis e os eventos econômicos (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2012).

Os autores evidenciam o grau de relevância e adequação que os fatos econômicos são especificados pelas atividades de Contabilidade. De acordo com Valente (2014), o princípio orientador e balizador do contador deve ser a preocupação com as necessidades do usuário final da informação contábil.

A fidelidade está relacionada principalmente com o emissor da comunicação (na Contabilidade, o contador), sendo a correspondência que deve ter entre os significados que o usuário concede às mensagens e aqueles que o contador busca transmitir. Para tanto é necessário estudo minucioso das terminologias utilizadas e de sua adequação a cada perfil de usuário. Sendo que considerar a complexidade e finalidade é fundamental (BERLO, 1999).

Diversos estudos apontam problemas referentes a compreensibilidade das informações e dos relatórios contábeis, decorrente das terminologias utilizadas em sua construção, onde geralmente é inadequada para o perfil do usuário. Tais situações impactam, via de regra, o elemento “mensagem”, onde na busca de otimizar a compreensão do receptor da comunicação, tornam-se também objeto de estudo de ciências vinculadas às linguagens, como a Semiótica (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001)

### **2.3 Semiótica**

A compreensão da Contabilidade como uma maneira de linguagem vem da ideia de que antes se enquadra como um processo de comunicação. O entendimento da contabilidade como uma linguagem, pode ser atribuído pelo uso de termos técnicos para compor de mensagens. (NAKAGAWA; DIAS FILHO, 2002). Neste sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que para elaborar informações contábeis devem ser respondidas questões como: que *efeito* as palavras utilizadas pela contabilidade terão sobre os usuários da informação?; que *significado* tais palavras terão para eles, se houver algum?; as palavras se conectam e tem *sentido lógico*?

Tais questões estão relacionados com o estudo das linguagens. Pode-se compreender a Semiótica como a ciência de todas as linguagens, que proporciona recursos metodológicos para auxiliar na compreensão de fenômenos que surgem na consciência humana (MORRIS, 1976). A Semiótica aborda o estudo de linguagens em três níveis, sendo o sintático, semântico e

pragmático. O sintático visa compreender as informações contábeis relacionadas ao conjunto de normas e princípios que regulamentam sua elaboração (sentido lógico). Quanto nível semântico, este preocupa-se com a compreensão da informação pelo receptor com o objetivo repassado pelo emissor. Com relação ao nível pragmático, este importa-se em a comunicação atender as necessidades do demandante, ou seja, nos efeitos da comunicação.

Ao analisar às características qualitativas da informação contábil mencionadas no SFAC 2 do FASB, é possível perceber que a compreensibilidade está no topo hierárquico das qualidades necessárias. O grau de fidelidade da demonstração contábil depende em grande parte do significado das palavras utilizadas no processo de evidenciação, conforme destacada pelo FASB (1980). Assim, é possível observar a relação entre a Contabilidade e a Semiótica, tendo em vista que utilizam signos em comum com o objetivo de informar.

Neste contexto, a Semiótica pode contribuir para o aprimoramento da contabilidade ao ser utilizada como ciência dedicada ao estudo dos signos, conduzindo para uma melhor percepção dos fatos econômicos que influenciam no desempenho das organizações (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2012). De acordo com Nakagawa e Pretto (2000), a Semiótica pode oferecer ainda instrumental metodológico que auxilia na identificação, observação e análise dos fenômenos que causam as variações patrimoniais.

### **3. METODOLOGIA**

Caracteriza-se o presente estudo como descritivo-exploratório. É descritivo por buscar captar a percepção dos contadores das universidades federais brasileiras acerca do processo de construção da informação contábil no setor público. E exploratório por buscar compreender o processo de comunicação da informação contábil entre os contadores e os usuários internos (gestores) das universidades federais.

A pesquisa foi operacionalizada por meio de um levantamento junto a servidores das 63 universidades federais brasileiras. Kerlinger (1980) afirma que nesse tipo de levantamento pequenas e grandes populações são estudadas através de amostras para descobrir o que existe e como existe no ambiente social de um grupo, uma área geográfica ou política e mesmo um país inteiro.

O questionário foi direcionado aos servidores responsáveis pelos departamentos de contabilidade das universidades federais, onde se destacam três funções de alta relevância para o desempenho das atividades contábeis: DCF (nomenclatura utilizada para o chefe do setor contábil/financeiro), gestor financeiro (servidor responsável pela execução financeira) e contador responsável (servidor responsável pela contabilidade da instituição). As funções por



vezes são acumuladas pelo mesmo servidor, em virtude da estrutura organizacional de cada órgão e do número de servidores lotados no setor.

**Quadro 1** – Construtos da pesquisa

Construtos	Variáveis	Indicadores (questões)
Compreensibilidade	(X1) Linguagem	11 e 12
	(X2) Formação	9 e 10
	(X3) Especificidades	7 e 8
Relevância	(X4) Finalidade	3 e 4
	(X5) Forma	5 e 6
	(X6) <i>Feedback</i> 1	18
Confiabilidade	(X7) Origem	13 e 14
	(X8) Vinculação	15 e 16
	(X9) <i>Feedback</i> 2	17

**Fonte:** dados da pesquisa.

O instrumento de coleta de dados foi desenvolvido conforme as orientações de Hair Jr. *et al.*, (2005). Os construtos (ou conceitos) foram extraídos das teorias da Comunicação e da Semiótica, de onde foram identificados, também, os componentes e indicadores de cada construto (variáveis independentes). Os indicadores (questões) servem como substitutos do construto no instrumento de coleta de dados, sendo elemento necessário para o processo de mensuração, uma vez que fornecem escores numéricos para medir os construtos em termos quantitativos (HAIR JR *et al.*, 2005). Construtos, variáveis e as 18 questões que compõe o questionário são listados no Quadro 01.

Optou-se pela escala do tipo intervalar para o instrumento de coleta, uma vez que se pretende captar a percepção dos respondentes sobre a informação contábil. Este tipo de escala, segundo Selltiz *et al.* (1987) e Hair Jr *et al.* (2005), é o mais adequado para se mensurar não só a direção, mas também a intensidade das respostas. Como as questões oferecerão cinco pontos possíveis de respostas aos participantes e que as respostas serão avaliadas individualmente, tem-se uma escala do tipo *Likert* de cinco pontos (HAIR JR *et al.*, 2005).

Dentre as 63 universidades federais espalhadas pelos 26 estados brasileiros e pelo Distrito Federal, para as quais fora enviado o questionário de forma eletrônica, obteve-se 53 respondentes (84,12%), o que representa a população de forma satisfatória.

Os dados captados acerca da percepção dos contadores das universidades federais sobre o processo de construção da informação contábil tiveram sua estrutura dimensional analisada por meio de estatísticas descritivas e Análise Fatorial Exploratória. De forma a subsidiar os testes acerca dos fatores, preliminarmente procederam-se os testes de colinearidade entre os indicadores (matriz de correlação), *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e teste de esfericidade de *Bartlett*. Os testes foram operacionalizados nas plataformas SPSS® 23 e XLSTAT 2017.

#### 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO

##### 4.1 Apresentação dos dados

A percepção dos Contadores acerca do processo de construção da informação contábil pode ser influenciada por fatores ambientais e estruturais, como a função ocupada pelo respondente, o tempo de serviço e a localização do órgão.

A Tabela 1 indica que mais de 60% dos respondentes atuam na função de DCF (ou chefe do setor contábil/financeiro), ou seja, são servidores que desempenham papel de grande influência na gestão organizacional, uma vez que também compõe o corpo diretivo das universidades. Ademais, possuem conhecimento amplo acerca do processo contábil.

Outro indicativo relevante extraído da Tabela 1 é o tempo de desempenho da função. Nove de cada dez respondentes atuam há alguns anos, e cerca de 40% há mais de cinco anos. Essa constatação corrobora a relevância da percepção de cada respondente, uma vez que estão há algum tempo em contato estreito com o processo contábil no setor público.

As estatísticas descritivas apresentadas na Tabela 2 indicam que as maiores médias foram captadas nas variáveis X4, X5 e X7 que se referem a “finalidade” dos usuários, a “forma” de construção do relatório e a “origem” das informações que embasaram o relatório. As questões 1 e 2, que não estão vinculadas as variáveis, mas que buscaram captar a percepção acerca do recebimento de demandas de relatório contábeis específicos, também apresentaram médias superiores às demais variáveis.

**Tabela 1** – Perfil dos respondentes

Funções acumuladas na Universidade		
DCF	18	34%
Gestor Financeiro	6	11%
Contador Responsável	15	28%
DCF e Gestor Financeiro	7	13%
DCF e Contador Responsável	4	8%
DCF, Gestor Financeiro e Contador Responsável	3	6%
Total	53	100%

##### Tempo desempenhando as funções

Até 1 ano	7	13%
Entre 1 e 5 anos	26	49%
Mais de 5 anos	20	38%
Total	53	100%
<b>Região de origem da Universidade</b>		
Centro-Oeste	4	8%
Norte	10	19%
Nordeste	14	26%
Sul	11	21%
Sudeste	14	26%
Total	53	100%

**Fonte:** dados da pesquisa.

Ademais, destaca-se que em apenas duas das dezoito questões apresentou média inferior a 3, que indica o ponto central da escala. Isso indica que a percepção positiva, em geral, dos Contadores, acerca dos fatores considerados no processo de construção da informação contábil.

**Tabela 2** – Estatísticas descritivas

V	Q	N	Média	Mediana	Variância (s <sup>2</sup> )	Desvio Padrão (s)	Intervalo de confiança de 95%		Mín	Máx
							Limite inferior	Limite superior		
X1	11	53	3.340	4.000	1.882	1.372	2.961	3.718	1.000	5.000
	12	53	3.208	4.000	1.783	1.335	2.839	3.576	1.000	5.000
X2	9	53	2.849	3.000	1.708	1.307	2.489	3.209	1.000	5.000
	10	53	3.038	3.000	1.652	1.285	2.683	3.392	1.000	5.000
X3	7	53	3.358	4.000	1.696	1.302	3.000	3.717	1.000	5.000
	8	53	2.981	3.000	1.942	1.394	2.597	3.365	1.000	5.000
X4	3	53	3.660	4.000	1.998	1.413	3.271	4.050	1.000	5.000
	4	53	3.509	4.000	1.947	1.395	3.125	3.894	1.000	5.000
X5	5	53	3.396	4.000	1.782	1.335	3.028	3.764	1.000	5.000
	6	53	3.340	4.000	1.613	1.270	2.990	3.690	1.000	5.000
X6	18	53	3.189	3.000	1.233	1.110	2.883	3.495	1.000	5.000
X7	13	53	3.623	4.000	1.739	1.319	3.259	3.986	1.000	5.000
	14	53	4.075	5.000	1.571	1.253	3.730	4.421	1.000	5.000
X8	15	53	3.245	3.000	1.766	1.329	2.879	3.612	1.000	5.000
	16	53	3.755	4.000	1.535	1.239	3.413	4.096	1.000	5.000
X9	17	53	3.377	3.000	1.432	1.197	3.048	3.707	1.000	5.000
-	1	53	3.642	4.000	1.927	1.388	3.259	4.024	1.000	5.000

-	2	53	3.415	4.000	2.247	1.499	3.002	3.828	1.000	5.000
---	---	----	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

**Fonte:** dados da pesquisa.

## 4.2 Testes

Antes de proceder a Análise Fatorial Exploratória (AFE) procedeu-se o teste para identificar a presença ou não de colinearidade entre as variáveis. Segundo Field (2009) é necessário eliminar a variável que não possuir uma boa correlação com as demais antes da realização da análise fatorial. Pelos resultados apresentados na Tabela 3, pode-se aceitar a inexistência de problemas relevantes de colinearidade entre as nove variáveis, uma vez que ficou evidenciada correlação significativa a 5% entre todas as variáveis.

**Tabela 3** – Matriz de correlação

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
X1	1.000								
X2	.466*	1.000							
X3	.510*	.533*	1.000						
X4	.499*	.368*	.387*	1.000					
X5	.542*	.386*	.369*	.735*	1.000				
X6	.534*	.431*	.426*	.609*	.549*	1.000			
X7	.288*	.259*	.220*	.555*	.469*	.331*	1.000		
X8	.462*	.407*	.333*	.556*	.532*	.469*	.443*	1.000	
X9	.564*	.553*	.531*	.591*	.490*	.644*	.389*	.673*	1.000

\* significativa a 5%.

**Fonte:** dados da pesquisa.

Adicionalmente, foi realizado o teste estatístico Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que, segundo Fávero et al. (2009), testa a adequação da utilização da análise fatorial. Se a correlação entre as variáveis testadas pelo KMO for pequena, ou seja, escore próximo de 0, a utilização da análise fatorial é inadequada. Por outro lado, quanto mais o escore do teste se aproximar a 1, mais adequado se torna o uso da análise fatorial para os dados. O teste KMO apresentou escore de .885, indicando a adequação da utilização da análise fatorial.

O teste de esferecidade de *Bartlett*, realizado conjuntamente com o KMO, se destina a identificar a possibilidade de redução das variáveis a um número menor de fatores dentro do construto em análise (FÁVERO et al., 2009). O nível de significância do segundo teste foi baixo o suficiente para rejeitar a hipótese nula e indicar que há uma correlação forte nos itens (Quiquadrado igual a 491.587 e nível de significância igual a 0.000), legitimando, desta forma, o fato da análise fatorial poder ser considerada apropriada para a pesquisa. Os escores dos testes de KMO e de *Bartlett* são apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4** – Teste KMO e Bartlett

Medida de Kaiser-Meyer-Olkin		.885
Teste de esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado df	491.587 36.000
	Sig.	0.000

**Fonte:** dados da pesquisa.

**Tabela 5** – Comunalidades

Comunalidades	Inicial	Extração
X1	1.000	.607
X2	1.000	.692
X3	1.000	.704
X4	1.000	.780
X5	1.000	.725
X6	1.000	.583
X7	1.000	.617
X8	1.000	.589
X9	1.000	.720

**Fonte:** dados da pesquisa.

Sequencialmente, adentrando nos procedimentos de análise fatorial, realizou-se o teste de comunalidades, buscando verificar, preliminarmente, quais variáveis não têm relevância para os fatores. Ou seja, não têm correlação com as outras variáveis e, portanto, não influenciará nenhum dos fatores (HAIR JR *et al.*, 2005). Autores como Fávero *et al.* (2009) e Hair Jr *et al.* (2005) consideram que escores inferiores a 0,5 indicam a não aderência da variável com os fatores. Conforme Tabela 5, todas as variáveis do estudo apresentaram escores superiores a 0,5 e, desta forma, indicam relevância para os fatores e para as análises.

Adotando como critério para extração dos fatores a ocorrência de autovalores superiores a 1 (um), identificaram-se dois fatores, com poder explicativo conjunto de 66,85% da variância total das nove variáveis componentes do instrumento de coleta de dados, conforme evidenciado na Tabela 6. Ademais, por meio da rotação pelo método Oblimin Direto, identificou-se a associação das variáveis aos componentes, conforme Tabela 7.

**Tabela 6** – Autovalores da análise dos componentes principais

Comp.	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somas rotativa de carregamentos ao quadrado
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total
1	5.010	55.669	55.669	5.010	55.669	55.669	4.416
2	1.006	11.178	66.846	1.006	11.178	66.846	3.681

3	.620	6.891	73.737	
4	.576	6.401	80.139	
5	.486	5.399	85.537	
6	.445	4.944	90.482	
7	.416	4.617	95.098	
8	.247	2.746	97.845	
9	.194	2.155	100.000	

**Fonte:** dados da pesquisa.

**Tabela 7 – Componentes principais**

Componente/Fator	1	2
<b>Variáveis Agrupadas</b>	(X4) Finalidade (X5) Forma (X7) Origem (X8) Vinculação	(X1) Linguagem (X2) Formação (X3) Especificidades
<b>Poder Explicativo</b>	55.67%	11.17%

**Fonte:** dados da pesquisa.

O primeiro fator, que apresentou maior poder explicativo, agrupou as variáveis previamente estabelecidas nos construtos da Relevância e da Confiabilidade (características qualitativas da informação contábil), enquanto que o segundo fator agrupou as variáveis do construto da Compreensibilidade da informação contábil. Esta constatação confirma e corrobora as variáveis utilizadas na pesquisa, bem como sua associação aos construtos.

### 4.3 Discussão

O processo de construção da informação contábil, sobretudo daquela direcionada aos usuários internos das organizações, se inicia na demanda de relatórios por parte dos gestores aos Contadores ou ao setor contábil. Por este motivo, e resgatando os preceitos das teorias da Comunicação e da Semiótica, este estudo captou a percepção dos Contadores, quanto aos fatores considerados por eles na construção dos relatórios, e quanto as diligências adotadas para ajuste das demandas.

O perfil identificado dos respondentes da pesquisa indicou que os mesmos possuem competência para servir de base para a pesquisa, uma vez que atuam em funções de relevância para a gestão e para o desenvolvimento das atividades contábeis, desempenham as funções por um período suficiente para conhecer os fluxos e processos internos e também representam a população das universidades federais de forma significativa, uma vez que são oriundos de todas as regiões brasileiras.

Quanto as demandas de relatórios específicos (excluindo os demonstrativos exigidos por lei) por parte de gestores institucionais, os respondentes indicaram não receber grande volume de solicitações. E dentre as demandas recebidas, a maior parte é originária dos gestores

que atuam nas atividades-meio das universidades, ou seja, gestores de administração, orçamento, finanças e similares. Esse ponto indica que gestores de atividades-fim não têm o hábito de se utilizar de informações contábeis para o desenvolvimento de suas tarefas, mesmo tendo que tomar decisões de caráter administrativo.

Tal contexto – de não utilização de relatórios contábeis para tomada de decisão – é constante em relatórios de auditoria interna e externa das universidades federais, os quais, por vezes tornam-se acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU) que punem os gestores por decisões tomadas equivocadamente. Como exemplo, cito o Acórdão TCU 9.604/2017, que enaltece a informação contábil enquanto instrumento decisório:

Item 172

(...)

Esse fato ratifica e mostra a importância da informação para a tomada de decisão em todos os níveis da atuação gerencial (estratégico, tático e operacional) e nas quatro funções básicas (planejamento, organização, direção e controle), do que se conclui que precisamos frequentemente analisar dados sistematizados. (Acórdão TCU 9604/2017)

Acerca da característica qualitativa da compreensibilidade da informação contábil, os respondentes em geral confirmaram considerar, na elaboração dos relatórios contábeis específicos, fatores como a formação técnica e as competências do usuário (formação), e também que buscam simplificar a linguagem utilizada, de forma a facilitar a compreensão do leitor final. Em escala menor, os contadores indicaram considerar outros fatores ambientais como as atividades realizadas e a posição hierárquica do demandante, ao produzir a informação contábil. Essa ação por parte dos contadores contribui para o enriquecimento da informação contábil e, conseqüentemente, do processo decisório, indo ao encontro dos achados de Borges e Matias (2011) e dos postulados do FASB (1980).

A relevância da informação contábil foi a característica que apresentou maior preocupação por parte dos Contadores, uma vez que os usuários deixam de utilizar as informações que não veem utilidade real nestas (Adrian-Cosmin, 2015). A grande maioria informou buscar saber a finalidade para a qual o relatório foi demandado, bem como a forma desejada pelo leitor, de maneira a otimizar a relevância da informação produzida. Ademais, os prazos e o canal (meio) de recebimento também são indicados como fatores de destaque no planejamento da construção da informação.

A confiabilidade da informação contábil é fator que requer alta cautela por parte dos contadores e dos usuários, sobretudo no setor público, em virtude da *accountability*. Dessa forma, constou nas questões relacionadas às bases, fontes e ao alinhamento das informações alto índice de preocupação. Por se tratar de órgãos vinculados ao governo federal, que utilizam mesma metodologia de execução e controle contábil, inclusive com os mesmos sistemas estruturais e operacionais, é natural a adoção de procedimentos similares entre as universidades.

Diante de todo o exposto, percebe-se que a informação contábil ainda não se configura como um instrumento de tomada de decisão por parte dos gestores das universidades federais, todavia, mesmo assim os contadores atuantes na administração das mesmas buscam otimizar as qualidades da informação produzida, considerando fatores estruturais, ambientais e de situação no planejamento da construção de cada relatório demandado.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Por meio de um levantamento, este estudo objetivou compreender o processo de construção da informação contábil nas universidades federais brasileiras, sob a perspectiva dos contadores responsáveis pela elaboração dos relatórios contábeis. As teorias da Comunicação e da Semiótica subsidiaram e estruturaram a análise, juntamente com as características qualitativas da informação contábil elencadas pelo FASB (1980).

Buscou-se identificar os fatores considerados pelos contadores quando do planejamento e construção das informações contábeis demandadas por gestores (usuários internos) das universidades. Tais fatores preconizados pelas teorias da Comunicação e da Semiótica, quando alinhados com os objetivos e finalidade da atividade contábil, otimizam as qualidades da informação contábil estabelecidas pela teoria da Contabilidade.

Os resultados indicaram o cuidado dos contadores quando do planejamento e da construção da informação contábil, ao considerarem elementos que elevam a relevância, a compreensibilidade e a confiabilidade da mesma. O alinhamento da informação à finalidade e a forma desejada pelo usuário, bem como a simplificação da linguagem técnica, são exemplos de medidas adotadas pelos contadores em favor da qualidade da informação produzida.

Todavia, ressalta-se que os relatórios contábeis de cunho gerencial ainda não figuram como elemento de apoio ao processo decisório em algumas universidades, sendo demandados ao setor contábil em menor volume. Destacou-se, também, que em sua maioria as demandas são originárias de setores alinhados à administração das universidades. Fato que se coaduna com as práticas detectadas em muitos entes governamentais pelas auditorias e tribunais de contas.



Neste contexto, conclui-se que a informação contábil produzida no setor público possui elementos que elevam sua qualidade, todavia, ainda pode ser otimizada com o aumento de sua utilização pelos gestores, uma vez que passará a ter maior importância dentro da gestão das instituições do setor público.

Para pesquisas subsequentes sugere-se a realização de estudos sob a percepção dos usuários internos acerca das características da informação contábil, bem como estudos qualitativos que avaliem a motivação da não utilização dos relatórios contábeis de maneira frequente e efetiva no processo de tomada de decisão. Como limitação da pesquisa se destaca a inviabilidade de se ter respondentes das diversas ramificações da gestão pública, que poderiam apresentar suas particularidades.

## **REFERÊNCIAS**

BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. Communication theory approach to accountancy. **Accounting Review**, v. 37, n. 4, p.650-659, 1962.

BELKAOUI, A. The interprofessional linguistic communication of accounting concepts: an experiment in sociolinguistics. **Journal of Accounting Research**, p. 362-374, 1980.

BERLO, D. K. **O processo da comunicação**: introdução à teoria e à prática. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9.604/2017. Segunda Câmara. Relatora: Ministra Ana Arraes. Seção de 07/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 nov. 2017.

DAMODARAN, Aswath. **Finanças Corporativas**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, n. 26, p. 42-57, 2001.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Reflexões sobre a dimensão semiótica da análise de balanços: uma contribuição à otimização de decisões de crédito. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 1, p. 33-47, 2012.

FASB. Financial Accounting Standards Board. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. **Qualitative Characteristics of Accounting Information**. 1980.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FIELD, A. **Descobrendo a estatística usando o SPSS**. 2. ed. Bookman Editora, 2009.

HAIR JR, J.; BABIN, B.; MONEY, A.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Bookman Companhia Ed, 2005.

HAYAKAWA, S. I. **Language in thought and action**. 3. ed. New York: Harcourt, Brace Jovanovich, 1967.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em Ciências Sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU-EDUSP, 1996.

LOPES, J. E. M.; RIBEIRO, R. B.; CAVALCANTE, P. R. N. A Informação Contábil à Luz da Teoria da Comunicação. **Revista Ambiente Contábil**, v. 1, n. 2, p. 22-37, 2010.

MASON, Richard O.; SWANSON, E. Burton. **Measurement for management decision**. Addison-Wesley series on decision support. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1981.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MORRIS, C. W. **Fundamentos da teoria dos signos**. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

NAKAGAWA, M.; DIAS FILHO, J. M. A Contabilidade sob o enfoque sociológico: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Augusto Guzzo**, n. 5, p. 13-22, 2002.

NAKAGAWA, M.; PRETTO, C. B. M. **An interdisciplinary view of accountancy in Brazil**. In: Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 12th. Anais. China, 2000.

SELLTIZ, C.; COOK S. W.; WRIGHTSMAN, L. S., C. **Métodos de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: EPU-EDUSP, 1987.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F.; CANECA, R. L.; NIYAMA, J. K. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

VALENTE, N. T. Z. **Qualidade da informação contábil na perspectiva da ciência da informação**. 2014. Tese (Doutorado em Cultura e Informação) - Escola de Comunicações e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

VIEIRA, L. A. **Projeto de pesquisa e monografia**: O que é? Como se faz? Normas da ABNT.3. ed. Curitiba: Ed. do autor, 2004.