Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Maria Arlete Ferreira Alves

Compreensão das informações contábeis por usuários internos tomadores de decisão: um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2022

Maria Arlete Ferreira Alves

Compreensão das informações contábeis por usuários internos tomadores de decisão: um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientadora: Profa. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Coorientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

A474 Alves, Maria Arlete Ferreira.
Compreensão das informações contábeis por usuários internos tomadores de decisão: um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro / Maria Arlete Ferreira Alves. – 2022.
79 f.

Orientadora: Profa.Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia.
Coorientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.69 - 75.

1. Contabilidade – Teses. 2. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – Teses. 3. Comunicação – Teses. 4. Semiótica – Teses. I. Gouveia, Tânia Maria de Oliveira Almeida. II. Oliveira, Carlyle Tadeu Falcão de. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. IV. Título.

CDU 657:378(815.3)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocinio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

_____ _____

Assinatura Data

Maria Arlete Ferreira Alves

Compreensão das informações contábeis por usuários internos tomadores de decisão: um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 19 de setembro de 2022.

Banca Examinadora:

_____

Profa. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia (Orientadora)

Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____

Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira (Coorientador)

Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____

Profa. Dra. Daniella Munhoz da Costa Lima

Universidade Federal Fluminense

_____

Prof. Dr. José Paulo Cosenza

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2022

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Tomaz Caetano Alves (*in memoriam*) e Francisca Antônia Ferreira Alves, por terem me ensinado o valor da educação e do trabalho, a minha eterna gratidão por tudo que me proporcionaram nesta vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a minha família: Francisca Antônia Ferreira Alves (mãe), Anete F. Alves, Aline F. Alves e Alan Ferreira Alves (irmãos) por sempre acreditarem em mim, em especial a minha mãe pela garra, coragem, exemplo de determinação e perseverança. Agradeço ao meu marido Maurício Gonçalves da Silva pelo profundo apoio, compreensão e companheirismo. Por fim, aos meus sobrinhos João Victor Correa Alves, Maria Fernanda Alves Miranda e Henrique Alves Miranda que preenchem de luz e alegria o meu caminho e me renova para continuar seguindo em frente de forma mais leve.

Aos meus orientadores professores Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia e Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira, pela dedicação e valiosas contribuições, por terem acreditado no meu projeto de pesquisa e depositado a confiança em mim durante esse período de orientação.

Aos professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pelos conhecimentos e ensinamentos transmitidos durante as disciplinas do curso, em especial a profa. Dra. Andréa Paula Osório Duque e o prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves.

Agradeço aos colegas de turma, em especial ao amigo Carlos Henrique da Silva Athayde, pelo apoio neste árduo percurso acadêmico, sua cumplicidade e companheirismo foram muito importantes para a realização desta conquista.

Agradeço aos professores, membros da banca de Qualificação e Defesa deste trabalho, profa. Dra. Daniella Munhoz da Costa Lima, prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves e o prof. Dr. José Paulo Cosenza, pela atenção dispensada para ler essa pesquisa e pelas contribuições e orientações dadas ao trabalho.

Aos entrevistados, a disponibilização dos senhores foi essencial para a realização deste estudo.

A todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para a conclusão desse estudo, em especial ao Fernando Adão de Sá Freitas e João Carlos da Costa Fraga.

Por fim, o agradecimento mais importante, a Deus e a Nossa Senhora, por sempre me indicar os melhores caminhos, proporcionando força nos momentos difíceis, motivação nas horas de cansaço e fé no propósito de iniciar e concluir o mestrado. Obrigada por me conceder tantos presentes divinos, por tudo que sou, por tudo que consegui conquistar e pela família e amigos que tenho.

Uma jornada de mil milhas
começa sempre com um simples passo.
Lao-Tsé

O maior inimigo do conhecimento não é a ignorância,
mas sim a ilusão de conhecimento.
Stephen Hawking

RESUMO

ALVES, Maria Arlete Ferreira. *Compreensão das informações contábeis por usuários internos tomadores de decisão*: um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2022. 79 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

A informação contábil exerce um papel fundamental no processo de tomada de decisão fora e dentro das empresas, sobretudo nas organizações públicas, que geram essas informações através dos atos e fatos administrativos dos recursos públicos e serão utilizadas como base pelos gestores para o processo de tomada de decisão desses órgãos. Portanto, a compreensão das informações Contábeis torna-se um fator relevante para o alcance do objetivo da contabilidade que é comunicar e tornar úteis as informações contábeis aos seus usuários para tomarem decisões. Este objetivo está atrelado aos atributos da comunicação que também visa a assimilação das informações pelas partes interessadas para que sejam úteis na ação de decidir. O presente estudo apoia-se na Teoria da Informação e Semiótica, e possui a seguinte questão: qual a compreensão das informações contábeis e sua relevância no processo de tomada de decisão sob a ótica dos usuários internos da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)? Nesse sentido, objetiva identificar os fatores que podem influenciar a compreensão da informação contábil, bem como, avaliar a relevância de utilização das informações contábeis no processo de tomada de decisão sob a ótica dos usuários internos da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). A presente pesquisa é de natureza qualitativa e os métodos de investigação utilizados serão o bibliográfico e o estudo de caso, pois tem a finalidade de apurar os fatores e analisá-los em profundidade em uma instituição federal de ensino superior, a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). A coleta dos dados primários deste estudo de caso foi realizada por meio de entrevistas em profundidade a partir de um roteiro semiestruturado. Para as entrevistas foram identificados os gestores que representam os órgãos executivos da Administração Central desta universidade, visto que são esses gestores que utilizam as informações contábeis para tomada de decisão. A partir das informações coletadas nas entrevistas, o tratamento e análise dessas dados teve como base a metodologia de análise de conteúdo, seguindo os preceitos e orientações de Bardin (2010). Os gestores destacaram as informações de natureza orçamentária como a mais presente nos seus cotidianos e o balanço orçamentário como mais relevante para o processo e tomada de decisão. As demais demonstrações contábeis de natureza financeira e patrimonial, foram relatadas como pouco utilizadas na administração da instituição, sendo mais acessada para atender exigências externas, como os órgãos de controle externo. O principal fator que influencia a compreensão dos gestores é a linguagem altamente técnica da contabilidade. É importante destacar que foi observado o interesse dos gestores por novas metodologias para tornar a tomada de decisão mais efetiva dentro da universidade, porém, as inúmeras demandas do cotidiano, principalmente as exigidas pelos órgãos de controle externo, dificultam uma dedicação maior da contabilidade na análise mais aprofunda dos relatórios de contabilidade em conjunto com os gestores tomadores de decisão dentro da instituição.

Palavras-chave: Informação contábil. Teoria da comunicação. Semiótica. Usuário interno. setor público.

ABSTRACT

ALVES, Maria Arlete Ferreira. *Understandability of accounting information by internal decision makers*: a case study at the University Federal Rural of Rio de Janeiro, 2022. 79 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

Accounting information plays a fundamental role in the decision-making process outside and within companies, especially in public organizations, which generate this information through administrative acts and facts of public resources and will be used as a basis by managers for the decision-making process. decision of these bodies. Therefore, the understanding of Accounting information becomes a relevant factor to reach the objective of accounting, which is to communicate and make accounting information useful to its users to make decisions. This objective is linked to the attributes of communication that also aims at the assimilation of information by the interested parties so that they are useful in the decision-making action. The present study is based on Information Theory and Semiotics, and has the following question: what is the understanding of accounting information and its relevance in the decision-making process from the perspective of internal users of the Federal Rural University of Rio de Janeiro (UFRRJ)? In this sense, it aims to identify the factors that can influence the understanding of accounting information, as well as to evaluate the relevance of using accounting information in the decision-making process from the perspective of internal users of the Federal Rural University of Rio de Janeiro (UFRRJ). The present research is qualitative in nature and the research methods used will be the bibliographic and the case study, as it aims to determine the factors and analyze them in depth in a federal institution of higher education, the Federal Rural University of Rio de Janeiro (UFRRJ). The collection of primary data for this case study was carried out through in-depth interviews using a semi-structured script. For the interviews, the managers who represent the executive bodies of the Central Administration of this university were identified, since it is these managers who use the accounting information for decision making. Based on the information collected in the interviews, the treatment and analysis of these data was based on the content analysis methodology, following the precepts and guidelines of Bardin (2010) . Managers highlighted information of a budgetary nature as the most present in their daily lives and the budget balance as the most relevant for the process and decision making. The other financial and equity financial statements were reported as little used in the institution's management, being more accessed to meet external requirements, such as external control bodies. The main factor influencing managers' understanding is the highly technical language of accounting. It is important to highlight that managers' interest in new methodologies was observed to make decision-making more effective within the university, however, the numerous daily demands, especially those required by external control bodies, make it difficult to dedicate greater accounting to the analysis. deeper understanding of accounting reports together with decision-making managers within the institution.

Keywords: Accounting information. Communication theory. Semiotics. Internal user. public sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema do sistema de comunicação 20
Figura 2 - Três dimensões do processo de semiose 25
Figura 3 - Desdobramento da informação perfeita e a imperfeita 29
Figura 4 - Estrutura organizacional da UFRRJ 45
Figura 5 - Compreensão das informações contábeis 64

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução e tendências em pesquisas em contabilidade com aplicação da Teoria da comunicação e suas vertentes voltadas a informação contábil. 23
Quadro 2 - Tipos de informações imperfeitas 29
Quadro 3 - Resumo das principais análises com base nas informações da DCASP ... 37
Quadro 4 - Administrativas central da UFRRJ 45
Quadro 5 - Unidades administrativas da UFRRJ 46
Quadro 6 - Principais competências dos órgãos executivos 47
Quadro 7 - Sujeitos de pesquisa 48
Quadro 8 - Conexão entre categorias e referencial teórico 52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CAD	Conselho de Administração
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CEPE	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
CEPEA	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão de Área
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CONCUR	Conselho de Curadores
CONSU	Conselho Universitário
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
DOU	Diário Oficial da União
ESAMV	Escola Superior de Agricultura e Medicina Veterinária
G1	Gestor 1
G2	Gestor 2
G3	Gestor 3
G4	Gestor 4
G5	Gestor 5
IA	Instituto de Agronomia
ICBS	Instituto de Ciências Biológicas e da Saúde
ICE	Instituto de Ciências Exatas
ICHS	Instituto de Ciências Humanas e Sociais
ICSA	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas
IE	Instituto de Educação
IF	Instituto Floresta

IFAC	*International Federation of Accountants*
IM	Instituto Multidisciplinar
IQ	Instituto de Química
IPSAS	*International Public Sector Accounting Standards*
IT	Instituto de Tecnologia
ITR	Instituto Três Rios
IV	Instituto de Veterinária
IZ	Instituto de Zootecnia
LAI	Lei de Acesso à Informação 2011
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBCTSP	Normas Brasileiras de Contabilidades aplicadas ao Setor Público
NE	Notas Explicativas
PROAF	Pró-Reitoria de Assuntos Financeiros
PROES	Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis
PROEXT	Pró-Reitoria de Extensão
PROGEP	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas
PROGRAD	Pró- Reitoria de Graduação
PROPLADI	Pró-Reitoria de Planejamento, Avaliação e Desenvolvimento Institucional
PROPPG	Pró-Reitoria de Pesquisa e pós-Graduação
RCPG	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
REI	Reitor
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
VICEREI	Vice-Reitoria

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	13
1	**REFERENCIAL TEÓRICO**	18
1.1	**Comunicação e Teoria da Comunicação**	18
1.2	**Semiótica**	23
1.3	**Ruídos e efeitos da informação imperfeita**	28
1.4	**Contabilidade e a informação contábil**	32
2	**METODOLOGIA**	41
2.1	**Classificação da pesquisa**	41
2.2	**Protocolo de estudo de caso**	42
2.2.1	Visão geral do estudo de caso	42
2.2.2	Procedimentos de coleta de dados	43
2.2.3	Unidade de análise	44
2.2.4	Sujeitos pesquisados e perfil dos entrevistados.....	48
2.2.5	Acesso aos respondentes e convite aos entrevistados	49
2.3	**Método de análise e tratamento dos dados**	49
2.3.1	Categoria de Análise	50
3	**ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**.....	53
3.1	**Informação Contábil**	53
3.2	**Processo de interpretação das informação contábeis**	58
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
	REFERÊNCIAS	69
	APÊNDICE A – Roteiro de entrevista	76
	APÊNDICE B – Ficha de identificação.....	78
	APÊNDICE C – Termo de consentimento	79

INTRODUÇÃO

Este trabalho apresenta um estudo sobre a compreensão das informações contábeis por usuários tomadores de decisão do setor público. A contabilidade é uma ciência social aplicada, cujo objeto de estudo é o patrimônio dos entes, e seu principal objetivo é fornecer informações úteis aos seus usuários para a tomada de decisão dentro e fora das organizações (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017).

Para alcançar tal objetivo, a contabilidade, a partir dos registros dos fatos econômico-financeiros, processa dados operacionais em informações contábeis estruturadas num conjunto de demonstrações financeiras. Estas, por sua vez, fornecerão conhecimento e suporte aos usuários nas suas ações de gestão das empresas – por exemplo, na análise das estratégias utilizadas, na sua inovação em busca de mais eficiência nas atividades cotidianas e na redução dos riscos das ações administrativas dentro das instituições (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

As informações contábeis, sejam elas apresentadas através dos demonstrativos financeiros ou relatórios administrativos, exercem um papel fundamental no processo de tomada de decisão dentro das empresas. Isso se aplica tanto aos usuários internos, que são os gestores, quanto aos externos, como os investidores, que analisam e tomam a decisão de comprar, manter ou vender os seus títulos financeiros. No âmbito governamental, essas informações podem ser essenciais para embasar a prestação de contas à sociedade, em especial no que se refere aos recursos financeiros confiados à gestão dos órgãos públicos (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

A principal função da contabilidade é comunicar a formação patrimonial das organizações aos seus usuários. Estes, por sua vez, precisam compreendê-las para que possam aplicá-las em suas decisões. Dada a essa função da contabilidade, ela também está exposta à complexidade dos processos relacionados à comunicação, assim como às interferências de ruídos que podem causar prejuízos ao cumprimento dos seus objetivos (BEDFORD; BALADOUNI, 1962).

A comunicação pode ser compreendida como um processo de produção de mensagem por alguém (emissor) e recepção dessa mensagem por outro alguém (receptor). Dentro desse contexto, entende-se que a contabilidade é uma forma de comunicação entre o profissional contábil – que emite as informações contábeis – e seus clientes – receptores das informações

que são consideradas a linguagem dos negócios (BERLO, 2003; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; MESSIAS; WALTER, 2018).

Tendo isso em mente, teorias relacionadas aos estudos sobre a comunicação são fundamentais para o campo de pesquisa da informação contábil, pois, para que haja comunicação e para que seu objetivo de transmissão de mensagens seja eficiente, é necessário que o receptor compreenda a mensagem fornecida pelo emissor. Da mesma forma, para que o usuário possa utilizar a informação contábil no processo de tomada de decisão e a principal função da ciência contábil seja então alcançada, tal usuário necessita compreender essa informação como emitida pelos profissionais de contabilidade (BEDFORD; BALADOUNI, 1962).

O estudo seminal da Teoria da Matemática de Shannon e Weaver (1948) apresentou uma importante contribuição nesse sentido, com a criação de um esquema do sistema de comunicação. Concebida no âmbito da engenharia de telecomunicação, a abordagem dessa teoria é especialmente técnica e, portanto, não foi considerado o sentido das palavras na mensagem (SHANNON; WEAVER, 1964).

Nesse sentido, novos debates sob a perspectiva da comunicação, além do campo da engenharia, promoveram a criação de novas vertentes dentro da Teoria da Comunicação. Com base no estudo bibliométrico de Alves *et al.* (2021), a maior concentração nos estudos sobre informação contábil são as vertentes da Teoria da Sinalização, da Teoria da Divulgação e da Semiótica, sendo esta última, dedicada à compreensão das informações de contabilidade e ao seu usuário interno (gestores tomadores de decisão), as demais focadas no usuário externo, denominados *stakeholders.*

A Semiótica é aplicada como uma ferramenta para todo conhecimento que envolva uma linguagem. Considerando a definição da "contabilidade como a linguagem dos negócios", dada por Hendriksen e Van Breda (1999), a Teoria da Semiótica pode contribuir para melhorar a qualidade da interpretação das informações contábeis pelos gestores no momento de tomada de decisão – ou seja, o processo de escolher o caminho mais adequado para uma instituição em determinada circunstância com base nessas informações (DIAS FILHO, 2013; KATAOKA; LEAL, 2020).

As Normas Brasileiras de Contabilidade (BRASIL, 2019) estabelecem a compreensibilidade como qualidade essencial das informações contábeis para o pronto entendimento dessas informações pelos usuários. Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2017, p. 48-49), para o alcance de tal propósito, presume-se que o usuário tenha conhecimento razoável das atividades financeiras e dos termos técnicos da contabilidade. Caso contrário,

emerge uma lacuna no percurso da informação contábil, que prejudica a compreensão e, consequentemente, impacta a tomada de decisões.

Messias e Walter (2018) destacaram que no setor público essa lacuna é muito maior, devido às peculiaridades da contabilidade governamental. Contudo, a essência da ciência se mantém a mesma do segmento empresarial, assim como a relevância da sua função de fornecer informações aos gestores tomadores de decisão – sobretudo acerca dos atos e fatos administrativos dos recursos públicos que impactam diretamente os produtos e serviços disponíveis para a sociedade. Na mesma direção, a pesquisa de Alves *et. al.* (2021) ressaltou uma lacuna na produção científica sobre as Teorias da Comunicação aplicadas aos usuários internos, bem como à informação contábil nos órgãos públicos.

À luz da Teoria da Comunicação e suas vertentes aplicadas aos estudos apresentados, compreende-se que existem fatores instaurados no processo da comunicação da informação contábil entre os emissores (profissionais de contabilidade) e receptores (usuários internos) que podem refletir na interpretação dessas informações e, com isso, causar prejuízos no processo de tomada de decisão dos gestores do setor público. Isso é particularmente importante para as organizações públicas, uma vez que as decisões dos gestores podem influenciar diretamente a sociedade e o avanço socioeconômico do país.

Para buscar os possíveis fatores de comunicação da informação contábil que podem influenciar a compreensão dos usuários internos no processo de tomada de decisão, elege-se a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), instituição pública de ensino superior vinculada a esfera federal, tendo como principal função fornecer a educação de nível superior, assim como o desenvolvimento científico, tecnológico, artístico e cultural no país.

Em decorrência da lacuna na comunicação da informação contábil dentro do setor público, apontada pelo estudo apresentado acima, torna-se fundamental compreender como se dá a recepção dessas informações pelos gestores desta universidade pública. Diante disso, emerge a seguinte questão: qual a compreensão das informações contábeis e sua relevância no processo de tomada de decisão sob a ótica dos usuários internos da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)? Nesse sentido, identificar os fatores que podem influenciar a compreensão da informação contábil e avaliar a relevância de utilização das informações contábeis no processo de tomada de decisão sob a ótica dos usuários internos da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ) apresentam-se como a premissa investigativa do presente trabalho, cujos objetivos gerais e específicos de cada fase da pesquisa é detalhado abaixo.

Para fins deste estudo, define-se como usuário interno os gestores responsáveis pela tomada de decisão na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), com base nas informações contidas nas demonstrações contábeis deste órgão. Desse modo, serão consideradas as informações inerentes à contabilidade do setor público nos seus aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial. Os demais temas, que se relacionam com contabilidade dentro da administração pública, como, por exemplo, controladoria, auditoria, gerencial e *accountabillity*, não serão abordados de forma aprofundada. Ainda sobre a delimitação da teoria e da metodologia do estudo, destaca-se que a teoria da carga cognitiva não será abordada, e sim a compreensão dos usuários internos da informação contábil com base na Teoria da Comunicação e da Semiótica.

A presente pesquisa limita-se a investigar a percepção dos gestores tomadores de decisão, designado usuários internos da contabilidade, dentro da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). Para isso, foram identificados os gestores estratégicos do órgão executivo da administração central desta universidade. Dessa forma, a pesquisa não considera a visão dos órgãos de deliberação e consultivo; dos diretores das unidades acadêmicas; e dos profissionais de contabilidade que atuam neste órgão. Além disso, não está no escopo do trabalho avaliar a forma de elaboração dos demonstrativos contábeis pelos contadores públicos.

A relevância desta pesquisa reside no fato de que o conhecimento dos fatores que influenciam a compreensão das informações contábeis pelos gestores tomadores de decisão apresenta um potencial de contribuição para a melhoria da comunicação entre os profissionais de contabilidade e os gestores, de modo que essas informações estejam sempre presentes e sejam devidamente utilizadas no momento da tomada de decisão dentro das instituições públicas. Diante disso, o presente estudo pode auxiliar o aperfeiçoamento da gestão do patrimônio público, aprimorar a transparência da prestação de contas e responsabilização dos agentes públicos, assim como auxiliar os preparadores das informações contábeis, os órgãos normatizadores e futuras pesquisas voltadas ao setor público, visto que os estudos disponíveis demonstraram significativa lacuna na literatura dedicada aos usuários internos e a contabilidade governamental.

Considerando a lacuna de estudos dedicados à comunicação das informações contábeis dentro das instituições públicas, e levando em conta que a compreensão das informações contábeis por parte dos usuários internos é um dos atributos essenciais para a adequada tomada de decisão dentro dessas instituições, este trabalho se justifica por colocar em discussão os fatores que influenciam o processo comunicativo das informações contábeis,

bem como, avaliar o nível de contribuição para as decisões dos gestores públicos. Nesse sentido, é importante buscar mecanismos de aprimoramento para a compreensão dos gestores públicos sobre as informações contábeis, já que seus atos influenciam diretamente os produtos e os serviços disponibilizados à sociedade.

OBJETIVO GERAL

- Analisar a compreensão dos usuários internos da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ) sobre a informação contábil e sua relevância no processo de tomada de decisão dentro da universidade.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

O objetivo geral desdobra-se nos seguintes objetivos específicos:

- Identificar os fatores que podem influenciar a compreensão da informação contábil sob a ótica dos gestores públicos no processo de tomada de decisão.
- Avaliar a relevância de utilização da informação contábil no processo de tomada de decisão atribuída pelos gestores públicos.

A dissertação está estruturada em quatro seções, além da introdução, que inclui o tema, o problema, as contribuições da pesquisa e os objetivos. A primeira seção apresenta a fundamentação teórica, uma breve revisão da literatura e os estudos correlatos; a segunda seção, os procedimentos metodológicos utilizados; a terceira, os resultados; por fim, a quarta seção apresenta as considerações finais e os encaminhamentos para pesquisas futuras.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção está dividida em quatro subseções, dedicadas a apresentar o arcabouço teórico que sustentará a pesquisa. A primeira subseção apresenta um breve histórico sobre a comunicação e as teorias da comunicação, bem como suas vertentes aplicadas à informação contábil. A segunda subseção evidencia a base teórica da Semiótica relacionada a contabilidade. Em seguida, a terceira subseção traz os principais estudos sobre os possíveis ruídos e os efeitos da informação imperfeita. Por fim, a quarta subseção destaca os estudos sobre a contabilidade e a informação contábil.

1.1 **Comunicação e Teoria da Comunicação**

A comunicação ocupa um espaço cada vez maior no cotidiano da humanidade, seja de forma verbal ou não verbal, através de imagens, gestos, posturas, vestimentas e hábitos. Berlo (2003) destaca em seus estudos que uma pesquisa realizada à época demonstrou que "o norte-americano comum gasta cerca de 70% do seu tempo ativo comunicando-se verbalmente: ouvindo, falando, lendo e escrevendo, nesta ordem", aspectos que, ao serem observados, estimulam e promovem o avanço de teorias e estudos sobre as formas multidisciplinares de se comunicar (BERLO, 2003).

O termo *comunicação* vem do latim *communicatio* (HOUAISS, 2009.3 eletrônico), que por sua vez, é uma derivação do verbo *communicare*, cujo significado é comunicar, repartir, pôr em comum, dividir, juntar, conversar e partilhar opiniões (SARAIVA, 2006 [1927]), é um processo que envolve a troca de informações entre duas ou mais pessoas. Esse processo ocorre por meio de signos (linguagem) e como o ser humano consegue interpretar essas informações transmitidas e recebidas (RABAÇA; BARBOSA, 2014).

A comunicação humana, nesse sentido, pode ser brevemente compreendida como a produção de uma mensagem por alguém e a recepção dessa mensagem por outro alguém. Para que isso efetivamente ocorra, é necessário um processo que reúna a ação do emissor de repassar ao receptor um conjunto formado de informações assimiladas de forma codificada, para que este também possa assimilá-las após praticar a decodificação (BERLO, 2003; MESSIAS; WALTER, 2018).

Dentro ainda de uma retrospectiva histórica, é possível observar que Aristóteles, já no século IV a.C., considerou e, em certo sentido, definiu a comunicação como uma parte integrante do estudo da retórica, disciplina e prática que buscava por vários "meios disponíveis à persuasão" – em outras palavras, a tentativa de levar outras pessoas a adotarem o ponto de vista de quem fala. A manifestação de Aristóteles estabeleceu também os elementos necessários para a comunicação e o seu processo: (i) pessoa que fala; (ii) o discurso que faz e (iii) a pessoa que ouve (BERLO, 2003).

No final do século XVIII, surgem as escolas de pensamento, conhecidas como a psicologia das faculdades, que haviam invadido a retórica e trouxeram um novo conceito com base em dois objetivos da comunicação, a teoria do dualismo mente-alma. De acordo com os estudos de Berlo (2003, p. 8), "um deles era de natureza intelectual ou cognitiva; o outro, emocional. Um tocava a à mente, o outro à alma".

Ao longo dos séculos, a comunicação se tornou objeto de estudo de diversos pesquisadores multidisciplinares, o que promoveu a expansão do seu destaque nos estudos de diversos campos profissionais. Da mesma maneira, diversos fatores históricos – como o período das guerras da década de 1940, que acarretou a expansão da ciência e da tecnologia – também agregaram importantes contribuições para a evolução do processo comunicativo, sobretudo para o aumento do volume de informações. A pesquisadora de Sá (2018, p.49) demonstra isso, afirmando que, nesse período,

> [...] uma exacerbada massa documental passa a ser produzida num contexto não adaptado a tal realidade, desde o tratamento dado às informações produzidas, no que tange ao seu armazenamento e recuperação, ao arcabouço teórico que dava sustentação a área e aos recursos humanos disponíveis para lidar com o volume de informação produzido.

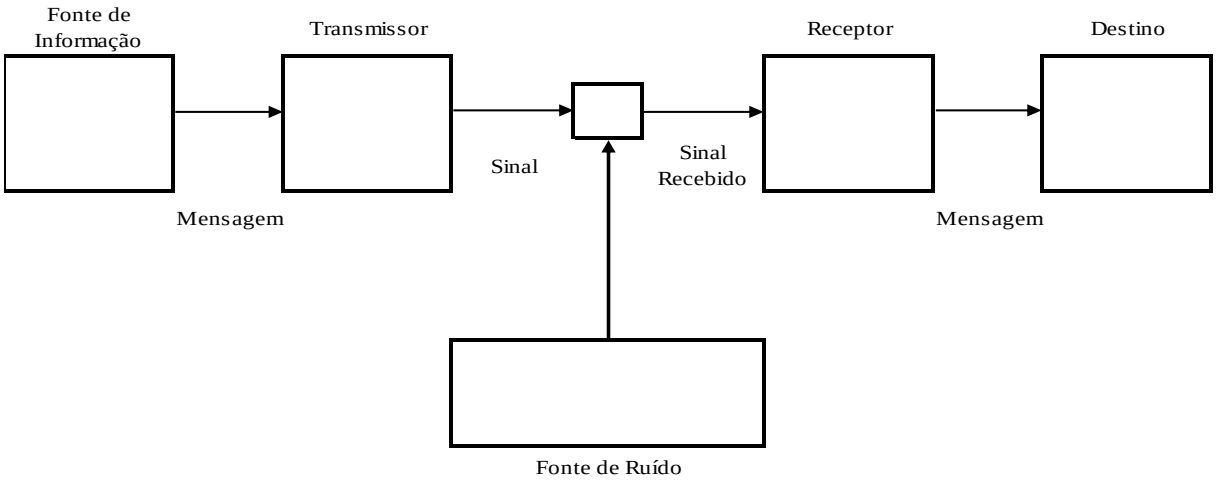
Como consequência do desenvolvimento da ciência e da tecnologia pós-Segunda Guerra Mundial, principalmente por meio da competição das maiores potências da época (Rússia e Estados Unidos da América), a informação, fruto da mensagem emitida e recebida, foi percebida como "um recurso estratégico, econômico e político a ser gerenciado" (SÁ, 2018).

A partir da década de 1940, surgem estudos seminais sobre a Teoria da Comunicação. O engenheiro elétrico Claude Shannon e o matemático Warren Weaver (1947-1949) postularam a Teoria da Matemática, conhecida também como a Teoria da Informação, através da obra *A Mathematical Theory of Communication* ("Uma Teoria Matemática da Comunicação", em tradução livre). O objetivo era averiguar qual seria a melhor forma para

codificar a informação que um emissor pretendia transmitir a um receptor no âmbito da comunicação eletrônica. Shannon e Weaver (1948) alegavam que a principal proposta era "transmitir o maior número possível de mensagens, num menor tempo, ao menor custo operacional e à menor taxa de ruído" (MATTELART; MATTELART, 2011; SÁ, 2018).

Em seus estudos, Shannon e Weaver (1948) estabeleceram cinco elementos necessários para o processo comunicativo no âmbito da engenharia de telecomunicação: (i) os emissores, (ii) os receptores, (iii) a mensagem, (iv) o código e (v) o canal. Conceberam, tendo em vista esses elementos, um esquema para o sistema de comunicação (SHANNON; WEAVER, 1964). Esse esquema tornou-se crucial e influente no processo de disseminação e entendimento da teoria, pois apresenta a comunicação entrelaçada nos cinco elementos propostos de forma linear, como apresentado na Figura 1:

Figura 1 – Esquema do sistema de comunicação



Fonte: SHANNON; WEAVER, 1964, p.7.

A fonte de informação corresponde à mensagem produzida e selecionada que o transmissor deseja emitir ao receptor, e pode consistir em um texto escrito ou falado, imagens ou sons musicais. O transmissor é quem executa a mensagem, ou seja, é o elemento que produz um sinal adequado para ser transmitido pelo canal. O canal é o veículo usado para transmitir o sinal do transmissor ao receptor, e nele reside a fonte de ruídos. Após atravessar esse canal, a mensagem alcança o receptor, que opera de forma inversa à do transmissor, reconstruindo a mensagem com base no sinal recebido. Por fim, o destinatário é o elemento ao qual a mensagem foi destinada (SHANNON; WEAVER, 1964).

Claude Shannon e o Warren Weaver (1964) trabalhavam na Companhia Telefônica de Nova York como engenheiros e, por isso, sua abordagem é especialmente técnica, focada na engenharia elétrica. Nesse momento inicial da Teoria da Comunicação, o sentido das palavras na mensagem não foi levado em consideração. Para os pesquisadores:

> o problema fundamental da comunicação é o de reproduzir em um ponto, exatamente ou aproximadamente, uma mensagem selecionada em outro ponto. Frequentemente as mensagens têm significado, isto é, elas se referem ou são correlacionadas de acordo com algum sistema com certas entidades físicas ou conceituais. **Estes aspectos semânticos da comunicação são irrelevantes para o problema de engenharia** (SHANNON; WEAVER, 1948, p. 32 – grifo e tradução nossa).

Embora a Teoria da Matemática tenha sido concebida no campo da comunicação eletrônica e considerada alheia à semântica da mensagem como é possível notar na passagem acima, esse conhecimento foi posteriormente aplicado à comunicação humana como, por exemplo, nas considerações de Berlo (2003) e Guaraldo (2007). O modelo estabelecido por Shannon e Weaver (1964) serviu então por décadas de modelo para diversas pesquisas multidisciplinares que abordavam a comunicação entre pessoas, devido aos paralelos entre os dois domínios. Na Linguística, por exemplo, na primeira metade da década de 1950, pode-se observar que a teoria da comunicação serviu de *input* para o desenvolvimento e busca do entendimento da comunicação humana. Como pondera Barros (2002, p. 26) "a teoria da informação exerceu forte influência na Linguística." Vê-se, portanto, que os postulados de Shannon e Weaver (1964) tiveram um grande impacto em várias áreas do saber.

Na pesquisa elaborada por Guaraldo (2007) é possível observar como o estudioso tece uma comparação entre a comunicação eletrônica e a humana da seguinte forma:

> na telefonia a fonte de informação é o cérebro da pessoa que fala (selecionando a mensagem desejada a partir de um conjunto de mensagens possíveis – repertório). O transmissor converte a mensagem em ondas eletromagnéticas. O sinal é uma corrente elétrica variável e o canal é um fio. O receptor é o fone que recebe o sinal e o converte em mensagem inteligível para o destinatário, o cérebro da pessoa com quem se fala. Na fala a fonte de informação é o cérebro, o sistema vocal é o transmissor e o sinal é a pressão sonora variável e o canal é o ar, o ouvido com o oitavo nervo é o receptor que leva a mensagem até o destinatário, que é o cérebro da pessoa com quem se fala (GUARALDO, 2007, p. 17).

Quanto aos elementos da comunicação no aspecto humano, Berlo (2003), em sua pesquisa, por sua vez, ressalta que, além de se considerarem todos os elementos, deve-se atentar para a natureza de todos que estão envolvidos no canal comunicativo – por exemplo, o perfil do emissor e receptor, estabelecido por meio do quadro sociocultural em que estão

inseridos, bem como o nível de conhecimento acerca do tema comunicado. Berlo (2003) destaca ainda que o receptor é o elemento mais relevante, pois é para ele que todo o processo de emissão da mensagem, a qual será transmitida por meio de um código e de um canal apropriado, é motivado.

A partir das contribuições da teoria seminal da comunicação (1964) e sob a nova perspectiva da comunicação para além do campo da engenharia, novos debates continuaram proporcionando o avanço da comunicação de informações em diversas áreas do conhecimento, principalmente no âmbito corporativo, como apresentam os autores Drucker (1999) e Miranda (1999). Além de trazerem uma definição mais concreta para o termo "informação", os autores ressaltam sua relevância no contexto estratégico das empresas. Drucker (1999), por um lado, define informação como "dados organizados dotados de significado"; por outro lado, por sua vez, Miranda (1999) acrescenta que "a informação é composta de dados organizados significativamente para subsidiar a tomada de decisão" (DRUCKER, 1999; CALAZANS, 2006; MIRANDA, 1999). Em Drucker, vê-se claramente a relação entre dados organizados e com significado; em Miranda, é possível observar o acréscimo da tomada de decisão como parte fundamental da definição de informação.

Avançando no mesmo sentido, além de ressaltar a relevância da informação no campo empresarial como os autores supracitados, Dias Filho (2000) demonstra também a importância dos aspectos semânticos para o processo de comunicação na contabilidade, reforçando que a presença de ruídos semânticos pode afetar a relação social e empresarial nos aspectos decisórios do dia a dia. Para se obter eficácia, portanto, faz-se necessário que o receptor e o emissor compartilhem do mesmo entendimento.

Diante do exposto, nota-se que a Teoria da Comunicação é uma ciência aplicável a qualquer área que faça uso de uma linguagem. Portanto, o conhecimento teórico a seu respeito e das suas vertentes também é aplicável ao processo comunicativo da informação contábil. A informação produzida pela contabilidade tem a função de comunicar acerca da riqueza gerada pelas instituições, de modo compreensível e útil aos seus usuários para a tomada de decisão dentro e fora da empresa. Dessa forma, a contabilidade é considerada a linguagem dos negócios e, como todo ramo do saber humano, possui seus códigos e complexidades específicos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; MARION, 2020; SÁ, 2010).

O estudo bibliométrico de Alves *et. al.* (2021), nesse sentido, destaca a investigação das aplicações da Teoria da Comunicação à contabilidade. Seu objetivo foi catalogar as pesquisas em contabilidade que utilizaram como base a Teoria da Comunicação e suas vertentes voltadas à informação contábil, no período de 2015 até março de 2021, bem como

identificar as de maior expressão nesse âmbito. Como resultado, determinou-se a importância da Teoria da Sinalização (ou Teoria dos Sinais), da Teoria da Divulgação, da Teoria da Informação (ou Teoria da Matemática), da Teoria da Comunicação e da Semiótica, como pode ser visualizado no Quadro 1.

Quadro 1 – Evolução e tendências em pesquisas em contabilidade com aplicação da teoria da comunicação e suas vertentes voltadas à informação contábil

Ano	Teoria da Sinalização	Teoria da Divulgação	Teoria da Informação	Teoria da Comunicação	Semiótica	Total
2015	1	3	-	-	-	4
2016	3	2	-	-	-	5
2017	2	1	-	1	1	5
2018	2	-	-	-	1	3
2019	1	-	-	1	2	4
2020	7	8	2	-	1	18
2021	3	-	-	-	-	3
Total	**19**	**14**	**2**	**2**	**5**	**42**

Fonte: ALVES *et al.*, 2021, p. 14.

O Quadro 1, oriundo do trabalho de Alves *et al.* (2021), demonstra as vertentes da Teoria da Comunicação mais utilizadas na produção científica voltada para a informação contábil no período de 2015 a março de 2021. Observa-se que a maior produção está concentrada nas vertentes Teoria da Sinalização e Teoria da Divulgação – são 33 (trinta e três) artigos do total de 44 (quarenta e dois) estudos –, ambas vertentes utilizadas em pesquisas focadas no usuário externo da contabilidade, ou *stakeholder*. A Semiótica, por sua vez, **está presente em apenas 5 (cinco estudos) que focalizam exclusivamente o usuário interno (gestor tomador de decisão)** (grifo nosso). Esse dado demonstra que há uma lacuna representativa na produção científica sobre a teoria Semiótica focada no usuário interno da contabilidade, sobretudo, aqueles que atuam no setor público.

1.2 **Semiótica**

A Semiótica, em linhas gerais, é a ciência dos signos. Essa vertente é aplicável às diversas ciências do contexto linguístico, bem como toda aquela que envolve um conhecimento e uso da linguagem. Sendo a contabilidade considerada a linguagem dos negócios, é, portanto, alvo da semiótica. Nesse contexto, como Dias Filho e Nakagawa (2013) ressaltam, a Semiótica "[...] pode fornecer metodologia útil para se interpretar relatórios e

corrigir eventuais distorções que se manifestem no processo de geração e comunicação das informações contábeis.”.

Por ser uma ciência aplicada em diversos conhecimentos da linguagem, é possível encontrar diversas definições na literatura, contudo, podem ser convergidas para um sentido comum. Nesse sentido, semiótica pode ser definida como a ciência que estuda os signos, os significados e geração de sentido de toda e qualquer forma de linguagem. De acordo com Santaella (1983, p.13), “Semiótica é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno como fenômeno de produção de significação e sentido”. Para Morris (1976, p. 10-11), um dos pensadores da área,

> A semiótica fornece uma linguagem geral aplicável a qualquer linguagem ou signo especial, e por isso mesmo, aplicável à linguagem da ciência e aos signos específicos que são usados na ciência. (...) se a semiótica é uma ciência coordenada às outras ciências, pelo fato de estudar as coisas ou as propriedades das coisas em função de signos, ela é também o instrumento de todas as ciências, visto que toda ciência faz uso de signos e expressa os seus resultados em termos de signos.

As definições de Santaella e de Morris carregam consigo respectivamente o aspecto de que a semiótica tem a capacidade de investigar “todas as linguagens possíveis” (SANTAELLA, 1983, p. 13), e, além disso, pode ser entendida como “o instrumento de todas as ciências” (MORRIS, 1976). Nesse sentido, ainda que seja necessário um aprofundamento epistemológico da questão, como sublinha-se, o caráter “totalizante” das duas definições permite que seja possível endossar a ideia que a semiótica seja capaz de lidar com toda e qualquer linguagem científica erigida ao longo do tempo. Face a isso, como a Contabilidade é uma ciência e possui uma linguagem própria, que, por sua vez, faz uso de signos, é factível e justificável aplicar a teoria Semiótica para o seu entendimento e análise.

Dentro de uma perspectiva histórica e não aprofundada, pode-se distinguir duas correntes teóricas que desenvolveram a teoria semiótica, sendo que a principal diferença entre elas reside na formação da estrutura e a maneira de apresentação do signo e sua finalidade.

A primeira corrente é a semiótica europeia, denominada de semiologia, fundada por Ferdinand de Saussure, na primeira metade do século XX, cujo modelo sígnica de representação é constituído por dois elementos, isto é, por meio de dicotomias como, por exemplo, significante e significado, seu objeto de aplicação e desenvolvimento ocorreu, principalmente, no campo da Linguística. A segunda corrente é a semiótica americana fundada por Charles Peirce, que é fruto de vários textos escritos entre os anos de 1893-1910, cujo modelo de representação sígnica requer a presença de três elementos, isto é, uma

tricomia, por isso pode identificada como semiótica triádica. Seu objetivo de aplicação e desenvolvimento se deu principalmente na lógica. Embora Saussure e Pierce tenham contribuído de forma fundamental para o desenvolvimento de duas grandes correntes de pensamento acerca da semiótica, é Charles Morris, baseado especialmente nos postulados de Pierce, em seu trabalho de 1976, que erigiu bases sólidas para que uma aproximação entre a Contabilidade e a Teoria Semiótica pudessem ser feitas de forma mais objetiva (SANTAELLA, 1983; 2017).

Charles Morris (1976) propõe a classificação da semiótica em três dimensões do processo de semiose que significa o processo de significação e produção de significados: a dimensão sintática, a dimensão semântica e a dimensão pragmática, conforme Figura 2.

Figura 2 – Três dimensões do processo de semiose

Fonte: MORRIS, 1976, p. 129.

Das três dimensões, a sintática trata das combinações entre os signos, é o fenômeno no qual os signos se correlacionam sem se levar em conta a correlação entre eles e os objetos ou entre eles e seus intérpretes. Em outras palavras, alcançar o significado da palavra pela palavra, sem interferência dos elementos de ambientes externos (MORRIS, 1976; MORRIS; GRASA, 1994).

A semântica trata do significado dos signos e de todas as maneiras de significação, ou seja, trata das relações dos signos com os objetos a que se dedicam, instituída de relação de designação.

E, por fim, a dimensão pragmática é dedicada à relação dos signos para com seus intérpretes, ou seja, o uso e efeitos dos signos estabelecem condições aos intérpretes, efetivamente, algum tipo de comportamento.

Tendo em vista as dimensões da semiótica e sua natureza multidisciplinar, a teoria da Semiótica é aplicável a qualquer fenômeno comunicativo; configura-se então, como uma ciência apropriada ao estudo de qualquer área que faça uso da linguagem (KATAOKA; LEAL, 2020).

Considerando a contabilidade como uma espécie de linguagem, é, portanto, suscetível aos conceitos da semiótica e interage com a ciência dos signos sob os aspectos sintático, semântico e pragmático. Nessa conjunção, entende-se que a Semiótica pode fornecer metodologia útil para intepretação das informações contábeis por seus usuários, bem como, reparar tais distorções posicionadas no processo de elaboração e comunicação dessas informações (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2012; HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Nessa linha de raciocínio, o aspecto sintático está relacionado às normas e princípios que regem a elaboração das informações contábeis; a semântica está concentrada na fidelidade da representação dos signos da contabilidade, se a composição alfanumérica dos demonstrativos contábeis está conectada com os atributos dos eventos que ela busca retratar; e a pragmática verifica se a informação alcançou a expectativa do demandante, ou seja, verifica o nível de adequação que atende aos seus usuários (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2012).

Importante ressaltar que os termos aplicados na ciência dos signos, também são empregados na literatura da ciência contábil, conforme destaca Hendriksen e Van Breda (1999), o aspecto sintático está relacionada ao estudo da linguagem; a semântica quando o receptor (usuário) compreende o significado pretendido da informação formulada e divulgada pelo emissor (profissional de contabilidade) e a dimensão pragmática está relacionada ao efeito motivado pela linguagem, é quando o objetivo da contabilidade é alcançado.

Os estudos de Merkl-Davies e Brennan (2017, p. 444) complementam que a comunicação contábil no campo da tradição semiótica é tratada como subjacente e mediação intersubjetiva. Este último ocorre por meio de signos e símbolos em documentos narrativos corporativos; já o termo subjacente é o triângulo de significado que emerge a partir da relação de três elementos: o objeto (referência), a pessoa (intérprete) e o sinal, o qual representa o objeto na mente do intérprete. Os mesmos autores ainda ressaltam que o estudo da semântica está subdividido em semântica (significados), sintaxe (estrutura) e pragmática (que examina a relação entre os signos).

No prisma da Semiótica, amplamente falando, a comunicação é um sistema de produção e transmissão de significados entre o emitente e o destinatário, cujo objetivo não é apenas a emissão de mensagens, mas sim produzir conhecimento entres as partes interessadas. No aspecto contábil, ela objetiva subsidiar a compreensão acerca da constituição,

apresentação e comunicação das informações contábeis, assim como a sua interpretação e utilização (BARBOSA *et al.*, 2014).

A informação contábil se constitui de eventos econômicos institucionais representados por símbolos alfanuméricos. São apresentados na estrutura de demonstrativos financeiros de acordo com as normas e princípios que regem a contabilidade. Dias Filho (2013) explica que "a correta percepção dos eventos e suas características relevantes depende também da interpretação de conceitos e normas contábeis" e, nesse contexto, a Semiótica pode proporcionar à contabilidade a capacidade de reforçar a compreensão dos relatórios por parte dos usuários, para que o utilizem no processo de tomada de decisão de maneira mais eficaz.

Considerando que a compreensão das informações contábeis, por parte dos gestores, é um dos atributos essenciais para a adequada tomada de decisão, de acordo com Matarazzo (1995), um dos elementos de grande importância nesse processo é a análise das demonstrações contábeis, pois, por meio dela, pode-se avaliar os efeitos dos atos e fatos refletidos no patrimônio da instituição.

Ao relacionar o estudo da Semiótica com o objetivo da contabilidade que é prover informações úteis aos seus diversos usuários para que tomem decisões socioeconômicas. Esses signos são representados por meios de relatórios contábeis, dentre eles, as Notas Explicativas (NE), que podem ser consideradas como grande aliada à Semiótica para aprimorar a comunicação da informação contábil, através do alcance das principais dimensões da Semiótica, isto é, a semântica e pragmática.

Nesse contexto, as Notas Explicativas complementam os relatórios contábeis, possuem o propósito de trazer mais clareza aos critérios e composição desses relatórios. Em outras palavras, por sua natureza e sua função, elas podem trazer significados às informações de qualquer aspecto relevante para a compreensão dos atos e fatos ocorridos e evidenciados durante o exercício (GIANNERINI, 2018; MCASP, 2021).

Portanto, entende-se que esse é o espaço que o profissional de contabilidade pode exercer os atributos da semântica para representar os eventos alfanuméricos, de maneira que a alcançar o nível de adequação das informações contábeis ao objetivo de seus usuários, ou seja, o nível pragmático (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2012).

Embora não seja objetivo do presente estudo, na perspectiva da profissão contábil, é oportuno mencionar a reflexão de Ilufi (2000), que defende a inclusão das disciplinas Teoria da Semiótica e Teoria da Comunicação no sistema curricular de formação universitária do contador no Chile. Do mesmo modo, Nakagawa e Pretto (2000) apresentam a relevância da interação entre conhecimento de contabilidade e conhecimento de Teoria da Comunicação,

com ênfase na Teoria da Semiótica, para os profissionais de contabilidade, os provedores da informação contábil que subsidia a tomada de decisão (ILUFI, 2000; KATAOKA; LEAL, 2020; NAKAGAWA; PRETTO, 2000).

Diante desse contexto, percebe-se que o profissional de contabilidade possui um papel fundamental não apenas como elaborador das informações contábeis, mas também como comunicador dessas informações aos seus usuários – ou seja, a principal função do contador não se finda na elaboração dos relatórios contábeis. Com base nesse entendimento, a aplicação do conhecimento da teoria dos signos por profissionais de contabilidade responsáveis pela elaboração e divulgação de demonstrativos possibilita o aprimoramento da compreensibilidade da informação contábil.

1.3 **Ruídos e efeitos da informação imperfeita**

Tendo estabelecido a aplicabilidade da Semiótica ao processo de comunicação no campo da contabilidade, é importante demonstrar os ruídos e fatores que podem interferir na informação contábil. Especificamente, os ruídos podem ser entendidos como fenômenos que ocasionam perdas de informações durante o transporte da mensagem entre a fonte e o destinatário, bem como a diferença do nível de conhecimento entre a partes (RABAÇA; BARBOSA, 2014).

Informação, ainda segundo Rabaça e Barbosa (2014), é o conteúdo da mensagem emitida ou recebida, e para Drucker (1999) são dados organizados dotados de significado. Logo, entende-se que a informação é a matéria-prima do processo comunicativo, pois é através dela que se originarão os recursos necessários à formação do conhecimento humano, o qual, por sua vez, permitirá ao indivíduo resolver problemas e tomar decisões. Como a informação é um produto relevante para a relação da humanidade, espera-se que esse recurso seja processado e chegue ao destinatário de forma perfeita. Nesse contexto, considera-se informação perfeita aquela que é completa, simétrica e transparente. Entretanto, fazer com que essas características se configurem como tal objetivo ainda é um dos grandes desafios a serem concretizados (SATUR; PAIVA; DUARTE, 2017).

A esse respeito, Rascão (2006) destaca que “o importante é o quanto a informação consegue satisfazer as partes interessadas, e não propriamente a sua plenitude, pois existem fatores limitadores que promovem as informações imperfeitas”. Entre eles, podem-se citar o

grau de compreensão das partes envolvidas, o conhecimento e a capacidade de análise de ambas. Tudo isso pode ser compreendido como ruídos alojados no processo de comunicação (SATUR; PAIVA; DUARTE, 2017). Rascão (2006) desenvolve o conceito e pontua que a informação imperfeita pode ser classificada em três tipos: incompleta, assimétrica e ambígua, como apresentado no Quadro 2.

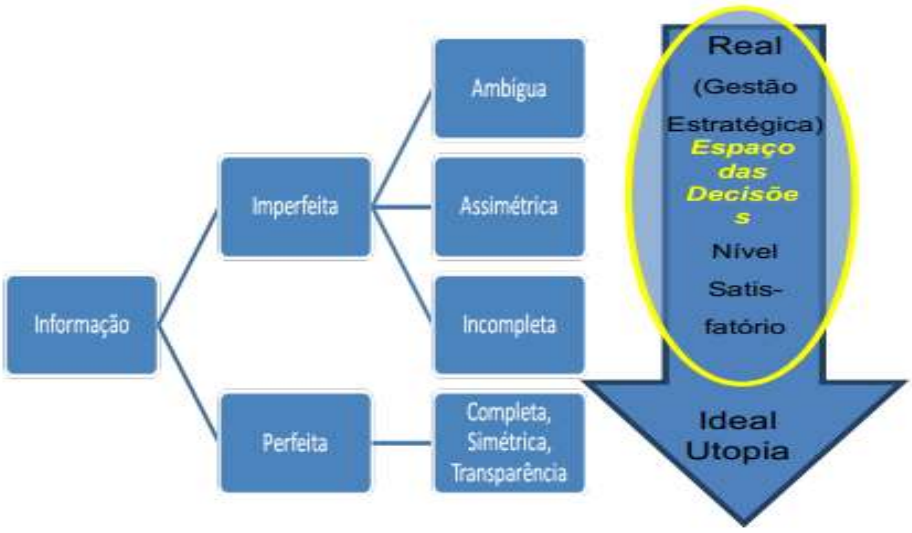
Quadro 2 – Tipos de informações imperfeitas

Tipo	Definição	Exemplo
Incompleta	Está relacionada à falta de perspectiva racional e à dificuldade de compreensão quanto à complexidade em sua plenitude. Pode ser causada pela dificuldade de busca da informação ou pela sua chegada de forma intempestiva.	Uma informação atrasada é considerada uma informação incompleta, porque no momento oportuno não se fazia presente e não foi capaz de influenciar a tomada de decisão.
Assimétrica	Ocorre numa relação em que uma das partes possui mais informações sobre determinado assunto que a outra, gerando um desequilíbrio no entendimento.	Gestores das diferentes áreas que não estão vinculadas diretamente à área financeira e que não possuem conhecimento técnico da contabilidade.
Ambígua	Sujeita a várias interpretações, ocorre quando as partes possuem o mesmo nível de informação, porém compreendem e aplicam de formas distintas.	Uma das partes possui um nível de estudo baixo, e por esse motivo tem dificuldade de interpretar a informação disponibilizada.

Fonte: Adaptado de RASCÃO, 2006; SATUR; PAIVA; DUARTE, 2017.

Antes de tecer comentários detalhados relativos aos tópicos do quadro acima, destaca-se, como fim ilustrativo desse processo, a Figura 3:

Figura 3 – Desdobramento da informação perfeita e da imperfeita



Fonte: SATUR; PAIVA; DUARTE, 2017, p.10.

Ainda na esteira do que diz Rascão (2006), não existe informação perfeita; o que existe é o nível de composição satisfatória entre as partes interessadas. Toda essa complexidade que abrange a informação elencada no Quadro 2 pode ser considerada como ruídos no canal de comunicação da informação contábil.

Além dos fatores apresentados no Quadro 2, toda informação contábil está sujeita a interferências de fatores externos e internos, que podem afetar ainda mais sua clareza para os usuários. Dentre esses fatores, destaque deve ser dado aos termos técnicos utilizados pelos profissionais de contabilidade, pois são fonte propícia de limitações na compreensão e consequentemente, podem promover a não utilização adequada das informações no processo de decisão pelos gestores.

Aliado a esses fatores, é importante destacar os elementos que compõe o mecanismo da a*ccountabillity*, que são a publicação e transparência, os quais podem ser considerados ruídos na informação do setor público. De forma geral, define-se *accountabillity* como um conjunto de instrumentos que possibilita a prestação de contas e responsabilização das ações dos gestores sobre a gerência dos recursos públicos por meios de informações disponibilizadas aos cidadãos.

Essas informações devem ser devidamente divulgadas em local de fácil acesso e de forma transparente. Loureiro e Abrucio (2004), por exemplo, determinam que as informações fornecidas precisam ser confiáveis, relevantes e oportunas, para que o objetivo dos mecanismos de responsabilização dos atores políticos seja efetivado. Da mesma forma, Bufolin *et al*. (2018, p. 71) complementam que:

> Transparência (...) é muito mais complexa do que a simples publicização de dados por meios eletrônicos. Pode-se definir transparência como um conjunto de processos de informação e comunicação entre as entidades públicas e a sociedade, com vistas à elaboração e transmissão de informações claras e objetivas, corroborando para a viabilização do controle social. Mais que isso, a finalidade é possibilitar que haja a responsabilização dos agentes públicos sobre seus desempenhos e alocações dos recursos públicos.

Observa-se, nesse sentido, que alcançar o cerne da transparência proposta pela *accountabillity* é uma tarefa de difícil realização, devido a sua relação como o processo comunicacional. Na perspectiva do setor público – por exemplo, a assimetria das informações entre as informações contábeis divulgadas pelos órgãos e o cidadão. Nesse contexto, a transparência dessas informações, conforme os estudos apresentados acima, também pode ser prejudicada por fatores não acidentais, ou seja, quando são disponibilizadas em locais de

difícil acesso; divulgada de forma intempestiva; apresentadas com omissões ou até mesmo manipuladas.

Agrega-se ao exposto, a compreensão dos gestores públicos sobre as informações contábeis que também pode influenciar substancialmente o nível de transparência do processo de *accountabillity*. O objetivo da contabilidade, dessa forma, é fornecer informações úteis aos seus usuários, portanto, sua finalidade, também está pautada nos princípios da transparência.

É oportuno ressaltar que o estudo de Visentini e Santos (2018) demonstrou que muitos portais governamentais se apresentam "predominantemente, como murais eletrônicos e não como espaços de construção da transparência, por meio da disponibilização de informações referentes aos atos e fatos da gestão pública". Diante desses elementos, entende-se, por hora nesta seção, que o *accountabillity* é mais do que um processo de divulgação de informações, mas também se apresenta como uma informação que ao ser gestada e posteriormente publicizada para que a sociedade possa ver o que se fez e/faz no setor público precisa estar disponível de forma clara e objetiva para que sua finalidade seja alcançada satisfatoriamente. Dessa forma, mesmo dentro do processo de elaboração contábil, está sujeita a interferência de fatores internos e externos.

Aprofundando um pouco mais os aspectos, na literatura contábil pela perspectiva de Dias Filho e Nakagawa (2001), o emissor, primeiro elemento do processo comunicacional, possui três fatores que podem influenciar o seu comportamento e, por conseguinte, a comunicação contábil em si: "(a) habilidade comunicativa; (b) grau de conhecimento; e (c) sistema sociocultural". Ainda segundo os autores, a habilidade comunicativa envolve a aptidão do indivíduo em avaliar suas intenções e propósitos e, paralelamente, a capacidade de codificar a mensagem que pretende expressar. Quanto ao nível de conhecimento do emissor, está condicionado ao conhecimento deste sobre determinada informação contábil e sobre como tal conhecimento induzirá a qualidade da informação. O sistema sociocultural são os canais de comunicação, que podem ser influenciados por uma conjuntura econômica, social e cultural (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

A contabilidade possui múltiplos usuários, com inúmeros interesses; por esse motivo, é essencial aprimorar a linguagem contábil, para que não seja tão restritiva a ponto de limitar ou escolher os que as compreenderão. Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 512) destacam que "a responsabilidade de divulgação que identificamos é genérica, destinada a informar, em caráter geral, todos os usuários e encarregados do controle e da gestão da organização".

Do ponto de vista da Teoria da Comunicação, a contabilidade é entendida como um sistema integrado de informações. Dessa forma, a teoria pode ser aplicada a fim de garantir o alcance do principal objetivo da contabilidade, que é fornecer e comunicar as informações contábeis aos seus usuários. Nesse sentido, é preciso ressaltar que as informações produzidas pela contabilidade devem, mais do que servir como simples dados apurados, reduzir as incertezas e capacitar seus usuários para a tomada de decisões.

Diante desse contexto, é necessário destacar a distinção entre informação e dados, estabelecida por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99). A informação é um dado que possui um efeito surpresa para quem a recebe, enquanto o dado é uma simples descrição de eventos. Se tais eventos não forem reconhecidos ou não interessarem ao usuário, não podem ser considerados informação, pois serão irrelevantes para fundamentar as decisões do campo administrativo.

1.4 **Contabilidade e a informação contábil**

Antes de iniciar os estudos sobre a informação contábil, é necessário definir a própria contabilidade e a sua aplicabilidade, pois desde o período pré-histórico, a era que antecede a invenção da escrita, a contabilidade se faz presente na relação da humanidade. A arqueologia da contabilidade consagra as fichas de barro utilizadas pela civilização pré-histórica para controlar seus rebanhos como o primeiro sistema de controle patrimonial na história da contabilidade, em cerca de 8.000 a.C. Com o advento da escrita e dos números, o homem desenvolveu outras formas de mensurar e controlar seu patrimônio, mas foi no século XIV, com o Frei Luca Pacioli, que surgiu o método veneziano das partidas dobradas (débito e crédito) utilizado até hoje pelas organizações para realização de seus registros contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; SCHMIDT; SANTOS, 2006).

A Ciência Contábil tem como objeto de estudo o patrimônio, isto é, o conjunto de bens, direitos e obrigações. Seu objetivo principal é fornecer aos usuários informações que possam ser utilizadas no processo de tomada de decisão, não apenas no ambiente empresarial, mas também no âmbito econômico, social e político, visto que o patrimônio é um elemento constante em todos esses aspectos (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017).

As informações contábeis são produzidas pelos profissionais de contabilidade, que são os contadores e técnicos. Essas informações são geradas através dos registros e do controle

dos fatos econômico-financeiros que afetam o patrimônio do ente, e devem ser elaboradas e evidenciadas em relatórios de acordo com os padrões estabelecidos pelas normas e princípios contábeis (MARION, 2020). Já os padrões contábeis são caracterizados como atributos qualitativos necessários à informação contábil para que esta não inviabilize o alcance do principal objetivo da contabilidade (MESSIAS; WALTER, 2018).

São diversos os segmentos da contabilidade e, por isso, são inúmeros os interesses dos usuários das informações contábeis. Destaca-se, dentre esses, por sua vez, a contabilidade financeira, que é a contabilidade geral essencial a todo tipo de empresa. Esse ramo possui como principal usuário externo os sócios e investidores, pois são aqueles que tomam a decisão de comprar, manter ou vender ações. O principal usuário interno, por outro lado, são os administradores, uma vez que tomam decisões a partir do desempenho e da realidade econômica da empresa (MARION, 2020).

Dentro desse rol, encontra-se a contabilidade do setor público, objeto de estudo deste trabalho. É um ramo da ciência contábil aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público que compõem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Dedica-se ao processo de gerar as normas e princípios que regem a gestão patrimonial das organizações públicas, as quais são mantidas pelos recursos financeiros arrecadados via tributos e possuem a principal função de servir à sociedade (BRSIL, 2016; SILVA, 2011). Seus usuários externos também são muito numerosos, mas a sociedade destaca-se como o principal. Já como principal usuário interno têm-se os gestores tomadores de decisão.

Tendo em vista que as organizações governamentais são mantidas pelos recursos provenientes da sociedade e, por isso, estão condicionadas a prestação de contas destes recursos e responsabilização de seus atos, os gestores públicos estão sujeitos à *accountabillity*. Embora o termo não esteja conceituado de forma direta no Brasil, pode-se definir, de acordo com Medeiros; Crantschaninov e Silva (2013), como “responsabilização e prestação de contas”.

Dessa forma, a *accountabillity* é um conjunto de mecanismo administrativos que viabiliza a transparência e divulgação da responsabilização e prestação de contas do resultado das ações e decisões dos gestores dentro do ente público.

A prestação de contas possui a função de demonstrar como foi a aplicação dos recursos públicos do ente, de forma clara e objetiva, de maneira que atenda às necessidades de informação dos cidadãos e seus representantes, dos usuários de serviços públicos e dos provedores de recursos, bem como dos órgãos do Poder Legislativo e de controle.

As informações de natureza pública devem ser devidamente divulgadas em local de fácil acesso aos cidadãos, por exemplo, além da impressa oficial (Diário Oficial da União - DOU), em sites e outros meios de comunicação. Quanto a transparência, já exposta na seção anterior, está denominado que as informações fornecidas devem ser confiáveis, relevantes e pertinentes, para que o objetivo dos mecanismos de responsabilização dos administradores públicos seja efetivado (BRASIL, 2011, 2020; LOUREIRO; ABRUCIO, 2004).

Sobre a publicação das informações, é importante apresentar o termo *discloure*, definido por Silva *et. al*. (2015, p. 27) como "a disponibilização de informações compulsórias e voluntárias para as partes interessadas, principalmente aquelas relevantes para ações gerenciais e que conduzem a criação de valor", que estão alinhadas com a perspectiva gerencial da administração pública.

Partindo para o campo da informação contábil do setor público, a globalização econômica e a necessidade do desenvolvimento do Brasil impulsionaram a adesão da contabilidade governamental aos padrões internacionais, denominados *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), bem como, dentro do próprio país, designadas como Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCTSP). As NBCTSPs constituem um conjunto de normas e princípios contábeis emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para a utilização de todas as entidades públicas na elaboração de demonstrações contábeis. Esses padrões visam garantir o fornecimento adequado das informações sobre os resultados alcançados e desempenho político-econômico do ente público (BRASIL, 2016; FEIJÓ, 2013).

A contabilidade pública também é conduzida pela Lei das Finanças Públicas (Lei 4.320/1964), pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei 101/2000) e pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), assim como outros documentos normativos.

Segundo Silva (2011), a contabilidade aplicada ao setor público atua como um sistema integrador dos registros orçamentários, financeiros e patrimoniais, tem a finalidade de demonstrar a ação de todos atos e fatos que afetam o patrimônio público, bem como identificar os agentes públicos responsáveis por tais ações, com vistas à prestação de contas obrigatória a cada exercício findado. Todos os atos e fatos registrados são dados coletados pela contabilidade pública e transformados em Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG), também denominados como Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), que são: (a) Balanço Orçamentário (BO); (b) Balanço Financeiro (BF); (c) Balanço Patrimonial (BP); (d) Demonstração das Variações Patrimoniais

(DVP); (e) Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e as (f) Notas Explicativas (NE). (BRASIL,2016, 2021).

De maneira geral, as DCASPs são instrumentos essenciais para o fornecimento de informações para prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Essas informações fornecem suporte aos gestores públicos para gerir os recursos que lhes foram confiados; do mesmo modo, ao processo de fiscalização das ações governamentais pelos cidadãos e órgãos de controle (BRASIL, 2016).

As informações contábeis possuem aspectos qualitativos e quantitativos, este último expressa os componentes patrimoniais em valores, e o aspecto qualitativo, segundo Bezerra Filho (2014, p. 28), "não indaga o valor dos elementos patrimoniais, mas, sim, a sua qualidade funcional", ou seja, são atributos que tornam a informação útil para seus usuários e dão suporte ao cumprimento da principal função da contabilidade (BRASIL, 2021).

Para tal utilidade, dentre outros atributos qualitativos, a informação contábil deve possuir relevância, representação fidedigna, tempestividade e compreensibilidade. Dessa maneira, a relevância reside na informação que seja capaz de influenciar substancialmente a informação patrimonial. A representação fidedigna é a representação fiel dos fenômenos econômicos de um ente, e, é alcançada quando esses fenômenos são expostos de forma completa, imparcial e livre de erro material. Tempestividade significa disponibilizar as informações contábeis aos seus usuários em tempo hábil para influenciar as suas decisões. Por fim, a compreensibilidade é o atributo da informação contábil que possibilita aos usuários a compreensão dos seus significados. Assim, as demonstrações contábeis devem apresentar o seu conteúdo de modo que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários (BRASIL, 2016, 2021).

Ainda sobre as informações contábeis da contabilidade pública, é importante ressaltar que estão estruturadas em três tipos de natureza, a orçamentária, a patrimonial e a de controle. A orçamentária representa os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, enquanto a patrimonial retrata os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas. Já a de controle demonstra os atos de gestão, cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade, assim como aqueles com funções específicas de controle inerentes ao setor público (BRASIL, 2021).

As informações de caráter orçamentário são evidenciadas no Balanço Orçamentário (BO) e no Balanço Financeiro (BF). O BO tem por objetivo demonstrar as receitas e despesas orçamentárias previstas em confronto com as realizadas, em outras palavras, demonstra de

forma detalhada a previsão inicial das receitas e despesas orçamentárias e o que foi realizado e executado dentro do exercício. Suas informações estão estruturadas em um principal e dois que demonstram a execução dos Restos a Pagar (BRASIL, 1964, 2021).

Os Restos a Pagar são as despesas empenhadas, ou seja, despesas realizadas no orçamento em exercício, mas não pagas até o fechamento do mesmo exercício. Segundo Piscitelli (2012), Restos a Pagar são despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscrita contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.

O Balanço Financeiro (BF) apresenta a movimentação financeira, pois, além de evidenciar as receitas e despesas orçamentárias como apresentado no Balanço Orçamentário (BO), demonstra os recebimentos e os pagamentos extraorçamentário, conjugado com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (BRASIL,1964).

As informações contábeis de natureza patrimonial são expostas no Balanço Patrimonial (BP), que representa, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial (bens, direitos e obrigações) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), apuradas pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas (receitas patrimoniais) e diminutivas (despesas patrimoniais).

O Balanço Patrimonial (BP), dessa forma, permite analisar de que maneira as políticas adotadas promoveram alterações no patrimônio público voltadas aos bens e serviços demandados pela sociedade. A fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e as determinações legais vigentes do setor público, o BP é composto pelo quadro principal (ativo e passivo); pelo quadro que apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes; pelo quadro das contas de compensação (controle); e pelo quadro que evidencia o superávit e déficit financeiro (BRASIL, 2016, 2021).

As Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP) demonstram o resultado das alterações ocorridas no patrimônio público, resultantes ou independentes da execução orçamentária, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas (receitas patrimoniais) e as variações patrimoniais diminutivas (despesas patrimoniais).

A demonstração do fluxo de caixa (DFC) evidencia as entradas e saídas de caixa e a classificação desses recursos financeiros em fluxo operacional, de investimento e de financiamento. A DFC possibilita aos gestores avaliar como a entidade do setor público adquiriu esses recursos de caixa para financiar suas atividades e a forma como foram utilizados (BRASIL, 2016, 2021).

Por fim, as Notas Explicativas (NE) são informações adicionais às apresentadas acima, entretanto, são essenciais para a compreensão dos usuários das informações contábeis. São apresentadas de forma conjugada às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) e são consideradas parte integrante destas. Sua função é contribuir com a interpretação das informações contábeis aos seus diversos usuários, esclarecendo-as de forma sintética e objetiva. As NE abrangem informações de qualquer natureza exigidas em consonância com as normas e princípios contábeis, bem como outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações (BRASIL, 2021).
O Quadro 3 resume as principais análises com base nas informações das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Quadro 3 – Resumo das principais análises com base nas informações da DCASP (continua)

RCPGs	Principais análises
Balanço Orçamentário (BO)	- Permite analisar a realização das receitas e das despesas, bem como a insuficiência de arrecadação e a economia orçamentária. Este último, tem por objetivo avaliar quanto dos programas e ações contempladas no orçamento da entidade não foram realizadas, dentre os outros motivos, destaca-se o contingenciamento ou cancelamento dos créditos orçamentários pelos órgãos centrais. Quanto a insuficiência de arrecadação de receitas, destaca-se, como exemplo, os cortes ou atrasos de recursos financeiros às crises econômicas que podem causar a frustação da arrecadação prevista. - Também é possível avaliar o comportamento dos Restos a Pagar, os quais são constituídos pelo saldo dos créditos orçamentários executados no exercício, mas que serão pagos com recursos financeiros do exercício seguinte, ou seja, as despesas realizadas no exercício serão pagas com a receita arrecada do exercício financeiro seguinte.
Balanço Financeiro (BF)	- Possibilita analisar a evolução e involução financeira que resultam das operações orçamentárias e não orçamentárias relacionadas às disponibilidades de caixa ou equivalente a caixa.
Balanço Patrimonial (BP)	- Permite acompanhar o saldo dos recursos financeiros disponíveis em caixa ou equivalente a caixa, os quais estão destinados às suas obrigações a pagar, assim como, entre outros, os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários e investimentos. - Pode-se acompanhar também as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais do ente, tais como a de energia elétrica, água, telefone, aluguéis e todas outras inerentes ao fornecimento de bens e serviços à sociedade. - É possível analisar a movimentação do estoque de materiais, a composição dos bens móveis e bem imóveis, ou seja, toda a infraestrutura adquirida pelo órgão que justifique a sua conversão em bens e serviços aos cidadãos. Ainda sobre a composição do imobilizado, pode-se acompanhar a evolução do desgaste e alienação desses bens. - É importante destacar também a possibilidade desta DCASP para a análise do patrimônio intelectual, denominado como intangível, corresponde os bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades públicas ou exercidos com essa finalidade, como exemplo, destaca-se os softwares, marcas, patentes, direitos autorais e outros. - Por fim, no quadro composto pelo ativo e passivo permanente e financeiro é possível observar as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis, cujo pagamento independa de autorização orçamentária. Já o quadro das de compensações pode-se acompanhar a evolução dos contratos e convênios com empresas privadas e agências de fomento científico.

Quadro 3 – Resumo das principais análises com base nas informações da DCASP (conclusão)

RCPGs	Principais análises
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	- A partir das despesas e receitas patrimoniais, pode-se identificar o resultado do período, assim como os pagamentos de passivos relativos a operações em descontinuidade e, também, unidades operacionais descontinuadas. - Essa DCASP permite ainda analisar os ganhos e perdas na alienação de ativos, baixas de itens do ativo imobilizado e baixas de investimentos, a redução ao valor recuperável no ativo imobilizado, bem como as reversões de tais reduções. Permite verificar as reestruturações das atividades da entidade, reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação e constituição ou reversão de provisões.
Demonstração do fluxo de caixa (DFC)	- Possibilita avaliar a geração ou consumo de caixa e equivalente a caixa da instituição através de três fluxos: relacionados às atividades operacionais; investimentos e financiamento. - No Fluxo operacional é possível avaliar os ingressos e os desembolsos relacionados com atividade fim do órgão público, como exemplo, transferências financeiras recebidas; receita tributária e patrimonial; pagamento de despesas em geral e com pessoal. Importante ressaltar que as despesas empenhadas e líquidas não são evidenciadas neste demonstrativo, somente a partir do pagamento, que ocorre o desembolso, ou seja, o consumo do caixa. - No Fluxo do Investimento analisa-se as aquisições e vendas de ativos de longo prazo e outros investimentos não inclusos como equivalente de caixa. Já o fluxo do Financiamento permite analisar a movimentação de empréstimos e financiamentos que resultam a alterações no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da instituição.
Notas Explicativa	- É possível obter esclarecimentos sobre a composição dos saldos das contas e sobre as normas e políticas contábeis de atuação adotadas pela entidade, assim como as suas alterações e julgamentos. - Explica os critérios de depreciação, as bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável. - As NE, dentre outros esclarecimentos, elucidam a composição dos passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos e divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas; reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro e ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados do MCASP, 2021.

Diante do exposto, os RCPGs apresentam ou não informações econômico-financeiras do ente público. Além de atenderem à sua finalidade, essas informações ainda devem atentar aos atributos qualitativos. De acordo com o Brasil (2016, p. 3.1-3.31), esses atributos "tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil". O ponto-chave aqui é a compreensibilidade, que diz respeito à qualidade da informação, pois permite aos usuários compreender o seu significado. Ainda segundo as considerações do Brasil (2016, p. 3.17), os RCPGs devem apresentar a informação contábil "de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários [...]"; em outras palavras, "devem ser elaboradas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários".

Tendo em conta que a compreensão das informações contábeis por parte dos gestores é um dos atributos essenciais para a adequada tomada de decisão, a contabilidade pode ser então entendida, como destacam Bedford e Baladouni (1962), como um processo de comunicação fundamental para o alcance de objetivos. Partindo dessa premissa, os autores propõem a aplicação da Teoria da Comunicação à área, especialmente a vertente semiótica, com o intuito de aprimorar a compreensão das informações contábeis pelos usuários.

Nessa perspectiva, Berlo (2003, p. 41) explica que "havendo um objetivo a comunicar e uma resposta a obter, o comunicador espera que a sua comunicação seja a mais fiel possível". Ao passo que se reconhece a função da contabilidade de comunicar os eventos que afetam o patrimônio das organizações públicas, espera-se também que essas informações alcancem uma comunicação eficiente entre o ente e os diversos usuários do setor público, tais como os gestores públicos, que as utilizam para tomar suas decisões.

No âmbito administrativo, a tomada de decisão pode ser conceituada como um processo cognitivo que proporcionará as opções de escolha para a solução de problemas com base nos diversos fatores apresentados no cenário de ação – ou seja, é o processo de escolher o caminho mais adequado que a organização deve tomar em uma determinada conjuntura (BENDER; SILVA, 2020; SHIMIZU, 2010). O processo de tomada decisão pelos gestores públicos está baseado na compreensão das informações contábeis e, portanto, a correta interpretação dos eventos e das características relevantes estão condicionadas à intepretação de conceitos e normas contábeis (DIAS FILHO, 2013).

Os estudos de Hendriksen e Breda (1999, p. 94) ressaltam a importância da adequada interpretação das informações pelos usuários e abordam frequentes problemas de compreensão dos termos empregados. Iudícibus, Mairon e Faria (2017, p. 49) corroboram a existência de uma lacuna no percurso da informação contábil, que prejudica a compreensão dos usuários e consequentemente impacta a tomada de decisões.

Nesse contexto, os estudos de Borges e Matias (2011), assim como os de Messias e Walter (2018) identificaram que a falta de compreensão dos demonstrativos contábeis pelos gestores os desmotiva a buscar informações de contabilidade das instituições públicas para tomarem decisões. Identificou-se também que a contabilidade em geral produz seus relatórios apenas de acordo com a estrutura dos padrões normativos contábeis e não dos outros relatórios administrativos, como muitas vezes requerido pelos gestores. Destacou-se ainda que a predominância de termos técnicos dificulta a compreensão dos gestores de diversos setores, que precisam então buscar especialistas para interpretar as demonstrações contábeis e convertê-las em informações compreensíveis para as decisões de gestão.

Embora não seja o escopo do presente estudo, outro ponto importante destacado pelo estudo de Messias e Walter (2018) foi o desvio das atividades dos contadores em virtude das demandas dos órgãos de controle, desse modo, conferindo aos setores contábeis funções de controle setorial. Ressaltou ainda que a maioria das exigências por informações estão concentradas no orçamento público, sendo poucas as informações contábeis exigidas.

No ingresso de cargo comissionado do setor público, não existe a necessidade do conhecimento prévio na área técnica financeira e contábil para os gestores, o que pode comprometer a compreensão e promover a subutilização das informações dos demonstrativos contábeis disponibilizados para a tomada de decisão. Isso é particularmente problemático quando se refere a ações que podem impactar a eficácia dos gastos de recursos públicos. Vale destacar ainda que, segundo Borges e Matias (2011), os gestores se baseiam quase unicamente nas informações de execução orçamentária para tomar suas decisões de gestão no ente público.

Diante do apresentado, entende-se que a função da contabilidade não se finda na geração das informações aos seus usuários. A contabilidade se completa apenas quando cumpre a missão de proporcionar a compreensão dessas informações pelos seus usuários e a utilização delas no processo de tomada de decisão.

2 **METODOLOGIA**

Esta seção apresenta a metodologia e os procedimentos que serão utilizados para alcançar os objetivos deste estudo. A seção está dividida em quatro subseções, que são: as principais características metodológicas da pesquisa; os procedimentos de coleta de dados; e os procedimentos de análise e tratamento dos dados.

2.1 **Classificação da pesquisa**

As técnicas e a classificação da pesquisa são ferramentas essenciais para garantir a fidelidade, a qualidade e a completude das respostas ao questionamento levantado pelo presente estudo (MARCONI; LAKATOS, 2021). Segundo Vergara (2016, p. 41), é importante que o leitor tome conhecimento do tipo de pesquisa realizada, bem como da sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica.

A partir dos critérios propostos por Vergara (2016, p.42), esta pesquisa se classifica, quantos aos fins, como exploratória, por tratar de assunto pouco discutido e, por esse motivo, dispor de baixo conhecimento acumulado e sistematizado. Nesse sentido, pretende-se que os resultados desta pesquisa incentivem novos estudos e debates sobre demais temas relacionados a este, ainda pouco explorado na literatura. Quanto aos meios de investigação, os métodos a serem utilizados serão o bibliográfico, com base na literatura detalhada no referencial teórico, e o estudo de caso, pois tem como a finalidade apurar os fatores e analisá-los conforme se apresentam numa instituição federal de ensino superior, a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).

Segundo Yin (2015, p. 20) “os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘por que’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos”; “inseridos em algum contexto da vida real”, como destaca o mesmo autor (2001, p. 19).

Diante desses fatos, a abordagem aplicada na presente pesquisa é de caráter exploratório e qualitativo. O aspecto exploratório justifica-se, pois estimula os entrevistados a pensarem e falarem livremente sobre o tema em questão. Assim, podem trazer para a discussão aspectos subjetivos, motivações não explícitas, ou mesmo não conscientes de forma

espontânea (GIL, 2009, p. 45). O aspecto qualitativo justifica-se, pois trata-se de uma coleta de dados não previamente estruturados, seguida da sua análise, de maneira não estatística. Malhotra (2012, p. 121), por exemplo, defende que a pesquisa qualitativa é capaz de produzir um entendimento profundo da realidade do problema.

2.2 **Protocolo de estudo de caso**

Esta subseção tem como objetivo apresentar o protocolo de desenvolvimento do estudo de caso. Trata-se de um instrumento norteador e regulador para a etapa de coleta de dados e de toda a conduta estratégica a ser seguida pelo pesquisador durante a verificação. Logo, é um importante documento para aumentar a confiabilidade da pesquisa (YIN, 2015). Martins (2008) ainda complementa que esse documento pode garantir que os achados de uma investigação sejam semelhantes aos resultados obtidos numa replicação do estudo de caso, ou de outro caso em condições equivalentes ao primeiro (MARTINS, 2008). O protocolo do presente estudo de caso se divide em quatro partes, conforme apresentado a seguir.

2.2.1 Visão geral do estudo de caso

Para os fins deste estudo, pretende-se investigar a compreensão das informações contábeis por parte dos gestores tomadores de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). Para isso, pretende-se identificar os fatores que podem influenciar a compreensão desses usuários, assim como a relevância da utilização dessas informações sob a sua ótica.

O estudo de Messias e Walter (2018) destaca uma considerável lacuna na literatura sobre o tema aplicada ao setor público. Os autores também ressaltam a importância do tema ser debatido nos órgãos públicos, visto que são eles que fazem a gestão dos recursos públicos que impactam diretamente os produtos e serviços disponíveis à sociedade.

2.2.2 Procedimentos de coleta de dados

Os procedimentos de coleta de dados primários foram iniciados com o levantamento dos possíveis gestores tomadores de decisão com base na Estrutura Organizacional da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), como pode-se observar na Figura 4 mais abaixo, sendo identificado inicialmente o Reitor, Pró-Reitores e Diretores dos Institutos. Após estudo do Estatuto da Universidade, observou-se que o Reitor e Pró-Reitores são os gestores que tomam decisões de caráter gerencial com base nas informações contábeis. Os Diretores dos Institutos administram e tomam decisões de natureza acadêmica.

Nesse sentido, a Ficha de Identificação (APÊNDICE B) foi substituída pela Ficha de Cadastramento (APÊNDICE B) com as informações do gestor titular e substituto: nome, cargo, função atual, formação acadêmica e respectivas datas de ingresso. Essas informações foram extraídas do site da UFRRJ e da Plataforma Lattes do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

Assim, foram identificados 8 (oito) usuários internos tomadores de decisão da UFRRJ para realização das entrevistas e eleitos como sujeitos pesquisados para o escopo da presente pesquisa. Para melhor atender aos objetivos propostos, escolheu-se a técnica de entrevista em profundidade. Segundo Malhotra (2012), a aplicação de entrevistas em profundidade é uma estratégia recomendada para pesquisas qualitativas, por permitir ao pesquisador descobrir motivações, crenças e atitudes implícitas sobre determinado tópico. Gil (2009, p. 115) complementa destacando que a entrevista possibilita auxiliar o entrevistado que possua dificuldade de responder, bem como a análise do seu comportamento não verbal. O roteiro de entrevista utilizado encontra-se no APÊNDICE A.

Posteriormente, foi realizado visitas presenciais e envio de e-mails para cada setor inerentes aos sujeitos pesquisados para realizar o convite e verificar disponibilidade de tempo para participar das entrevistas. Desse modo, 5 (cinco) gestores dos 8 (oito) identificados participaram e concederam entrevistas individuais seguindo um roteiro semiestruturado memorizado, e 3 (três) não tiveram disponibilidade de tempo e/ou interesse em participar. Vale ressaltar que durante as entrevistas foi abordado o conteúdo do termo de consentimento e solicitada autorização para início das gravações.

Para definir a quantidade dos respondentes de um estudo qualitativo, o pesquisador não deve se ater à representatividade estatística, como nos estudos quantitativos. Segundo Maykut e Morehouse (1994), os estudos de cunho qualitativo não visam representar

determinada população, como ocorre com os trabalhos quantitativos, mas se destinam a compreender profundamente determinado fenômeno vivido por um grupo selecionado criteriosamente.

Nesse sentido, o tamanho do *corpus* da pesquisa varia de acordo com a saturação dos dados. De acordo com Gil (2002, p. 139-140), isto ocorre "quando o incremento de novas observações não conduz a um aumento significativo de informações", ou seja, quando nenhuma informação nova é observada à medida em que os casos similares são vivenciados pelo pesquisador. Dessa maneira, as entrevistas terminaram quando foram colhidas informações de 5 (cinco) respondentes dos 8 (oito) identificados como sujeitos pesquisados.

2.2.3 Unidade de análise

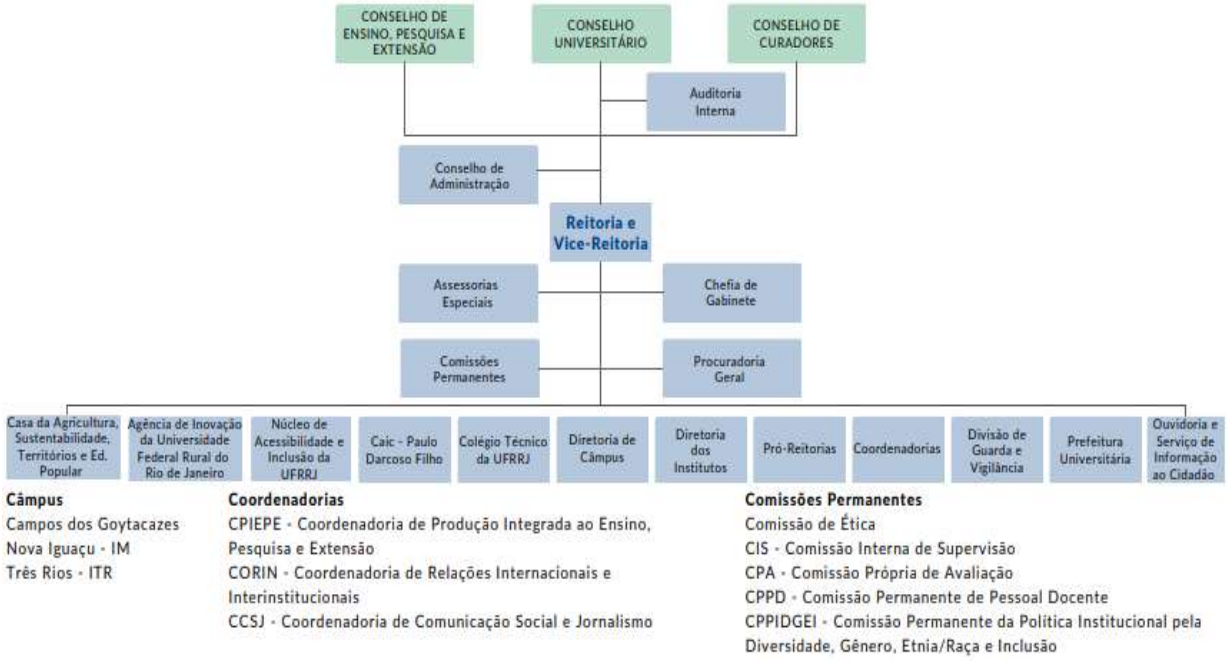
A unidade de análise eleita por esse estudo de caso é a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), uma instituição pública de ensino superior, pesquisa e extensão, que oferece à sociedade cursos de graduação e pós-graduação nas diferentes áreas do conhecimento. Especificamente, são 56 cursos de graduação presencial, 2 cursos de graduação à distância, 35 cursos de mestrado e 15 cursos de doutorado (acadêmicos e profissionais). Além disso, a instituição oferece cursos técnicos e tecnológicos de nível médio. Suas atividades são distribuídas em 14 polos na região metropolitana oeste da cidade do Rio de Janeiro, da Baixada Fluminense e em regiões do Médio Paraíba, na Costa Verde Sul no estado fluminense (UFRRJ, 2022).

A UFFRJ é uma autarquia com autonomia administrativa, didático-científica e de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, vinculada ao Ministério da Educação (MEC). Oriunda da Escola Superior de Agricultura e Medicina Veterinária (ESAMV), tem como missão gerar, sistematizar e aplicar o saber científico, tecnológico, filosófico e artístico. Tomando como base essa missão, seus princípios estão pautados, entre outros, no compromisso com a formação de profissionais-cidadãos qualificados, críticos e socialmente engajados, e na gestão democrática, transparente, participativa e descentralizada. Este último foco possui relação direta com o uso adequado das informações contábeis por parte dos seus gestores tomadores de decisão (UFRRJ, 2012).

A estrutura da Universidade constitui-se em Administração Central, Unidades Administrativas e Unidades Acadêmicas da Educação Superior, Básica, Técnica e

Tecnológica, integradas nos c*ampi* Seropédica, Nova Iguaçu, Três Rios e Campos dos Goytacazes, como apresentado na Figura 4.

Figura 4 – Estrutura organizacional da UFRRJ



Fonte: UFRRJ, 2022, p.1

Antes de explicar a estrutura organizacional da universidade, com o intuito de melhor entendimento, faz-se importante detalhar a sua Administração Central e suas Unidades Administrativas, conforme apresentado nos Quadros 4 e 5, respectivamente:

Quadro 4 – Administração central da UFRRJ

ÓRGÃO EXECUTIVO	**SIGLAS**
Reitor	REI
Vice-Reitoria	VICEREI
Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas	PROGEP
Pró-Reitoria de Planejamento, Avaliação e Desenvolvimento Institucional	PROPLADI
Pró-Reitoria de Assuntos Financeiros	PROAF
Pró-Reitoria de Pesquisa e pós-Graduação	PROPPG
Pró-Reitoria de Extensão	PROEXT
Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis	PROES
Pró- Reitoria de Graduação	PROGRAD
ÓRGÃOS DE DELIBERAÇÃO COLETIVA	**SIGLAS**
Conselho Universitário	CONSU
Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão	CEPE
Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão de Área	CEPEA
Conselho de Curadores	CONCUR
ÓRGÃO CONSULTIVO	
Conselho de Administração	CAD

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados da UFRRJ, 2012.

Quadro 5 – Unidades administrativas da UFRRJ

Institutos	**Sigla**
Agronomia	IA
Ciências Biológicas e da Saúde	ICBS
Ciências Exatas	ICE
Ciências Humanas e Sociais	ICHS
Ciências Sociais Aplicadas	ICSA
Educação	IE
Floresta	IF
Multidisciplinar	IM
Química	IQ
Tecnologia	IT
Três Rios	ITR
Veterinária	IV
Zootecnia	IZ

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados da UFRRJ, 2022.

As Unidades Administrativas são representadas pelos institutos, os quais se dividem em subunidades, com departamentos e coordenações próprios. Cabe aos departamentos as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Aos institutos cabe o suporte administrativo e a gestão da infraestrutura física e funcional necessária à realização das atividades acadêmicas da Universidade (UFRRJ, 2012).

A Administração Central é responsável pela gestão institucional, composta por um órgão executivo, denominado Reitoria e Vice Reitoria – órgão máximo de execução, coordenação, fiscalização e superintendências de todas as atividades da universidade – que, por sua vez, inclui as Pró-Reitorias Acadêmicas (i) de Graduação, (ii) de Pesquisa e (iii) Pós-Gradução e de Extensão; (iv) e Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis; mais as Pró-Reitorias: (v) de Assuntos Financeiros (PROAF), (vi) de Planejamento Avaliação e Desenvolvimento Institucional (PROPLADI) e de Gestão de Pessoas (PROGEP) –, e os órgãos de deliberação coletiva, que são os chamados Colegiados Superiores: (i) Conselho Universitário (CONSU); (ii) Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE); (iii) Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão de Área (CEPEA); (iv) Conselho de Curadores (CONCUR); (v) Assembleia Universitária; e (vi) um órgão consultivo, denominado Conselho Administrativo (CAD) (UFRRJ, 2012).

Ainda de acordo com Estatuto da UFRRJ, o CONCUR é órgão supremo de consulta e deliberação coletiva da universidade em assuntos acadêmicos, administrativos e disciplinares. Possui a competência de exercer a jurisdição superior dentro da universidade, dentre outras, aprovar o Relatório de Gestão; deliberar sobre a proposta orçamentaria encaminhada pela Reitoria e apurar atos de responsabilidade do Reitor, além das diversas competências expostas

no seu estatuto. Importa ressaltar que esse conselho funciona como última instância de recursos jurisdicionais dentro da universidade (UFRRJ, 2012).

O CEPE é órgão superior que compete estabelecer as diretrizes, coordenar e supervisionar todas as atividades de ensino, pesquisa e extensão, do mesmo modo, elaborar, opinar e aprovar a continuidade e novos projetos pedagógicos. O CEPEA é o que estabelece a política acadêmica por área de conhecimento, deliberando sobre assuntos relativos a atividades de ensino, pesquisa e extensão da área, nos limites das normas do CEPE.

Quanto ao CONCUR, órgão de controle e fiscalização da gestão econômico-financeira da universidade, compete ainda, opinar sobre o orçamento e suas alterações solicitada pelo Reitor, analisar sobre a tomada de contas de ordenadores de despesa e sobre as alienações de bens imóveis, bem como avaliar e emitir parecer sobre o Relatório de Gestão da Universidade. Já o CAD, por ser um órgão de caráter consultivo, tem a função de ampliar os debates e apresentar soluções a respeito da definição de políticas de gestão administrativa e financeira.

Por fim, as Pró-Reitorias são órgãos que estão diretamente alinhados ao órgão máximo da universidade, isto é, a Reitoria. Portanto, desempenham um importante papel dentro do processo de tomada de decisão da instituição, especialmente as Pró-Reitorias de Assuntos Financeiros (PROAF) e de Planejamento Avaliação e Desenvolvimento Institucional (PROPLADI), cujas especificidades, são o planejamento e a execução dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais (UFRRJ, 2012).

Tendo em vista que a Reitoria é o órgão executivo mais importante na administração central da universidade, seus atos e atividades são inúmeras, mas muitas dessas atividades são compartilhadas e distribuídas entre as Pró-Reitorias em prol de uma gestão interativa e uma tomada de decisão mais eficaz. O Quadro 6, apresentado abaixo, apresenta as principais competências dos órgãos:

Quadro 6 – Principais competências dos órgãos executivos (continua)

Órgão Executivo	Principais competências (dentre outras atribuições)
Reitoria e Vice-Reitoria	• Coordenação, fiscalização e superintendência das atividades da universidade: (i) ensino, pesquisa e extensão; (ii) planejamento e orçamento; (iii) políticas institucionais; (iv) assistência aos estudantes; (v) administração geral dos *campi*; e (vi) supervisão geral das unidades acadêmicas e administrativas. • Tornar público o relatório anual de gestão da universidade. • Assinar convênios, contratos, acordos e ajustes.

Quadro 6 – Principais competências dos órgãos executivos (conclusão)

Órgão Executivo	Principais competências (dentre outras atribuições)
Pró-Reitores	• Assessorar o Reitor no desenvolvimento de políticas e programas voltados à qualidade da sua área de abrangência. • Formular diagnósticos dos problemas e promover sua reflexão e reestruturação. • Promover e divulgar propostas inovadoras. • Zelar para que a Universidade se torne sempre mais dinâmica e eficaz no cumprimento da sua função social. • Coordenar e supervisionar o funcionamento das unidades administrativas (Institutos e Departamentos) relacionadas à sua alçada, de modo a construir políticas e ações que promovam o seu aperfeiçoamento.

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados da UFRRJ, 2012.

2.2.4 Sujeitos pesquisados e perfil dos entrevistados

Sujeitos de pesquisa são as pessoas que foram entrevistadas e forneceram informações necessárias para a análise do pesquisador (VERGARA, 2016). O presente estudo almeja identificar a compreensão das informações contábeis por gestores tomadores de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), que são o Reitor e Vice-Reitor e os Pró-Reitores Titulares e Adjuntos, classificados como órgãos executivos da Administração Central desta instituição.

Para o processo de identificação dos sujeitos pesquisados, adotou-se como base as principais competências dos órgãos executivos, Reitoria e Pró-reitorias, da administração central da UFRRJ.

A identidade dos sujeitos está preservada, de acordo o Termo de Consentimento (APÊNDICE C). Por esse motivo, para a presente pesquisa, estão representados da seguinte forma no Quadro 7:

Quadro 7 – Sujeitos de pesquisa

Gestor	ATUA OU NÃO ATUA DIRETAMENTE NA ÁREA DA CONTABILIDADE
G1	Não atua na área da contabilidade
G2	Não atua na área da contabilidade
G3	Não atua na área da contabilidade
G4	Não atua na área da contabilidade
G5	Não atua na área da contabilidade

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados da pesquisa.

2.2.5 Acesso aos respondentes e convite aos entrevistados

O processo de busca pelos sujeitos pesquisados iniciou-se através do levantamento de dados dos gestores titulares e adjuntos da UFRRJ, conforme Ficha de Identificação (APÊNDICE B), extraídos do próprio *site* da UFRRJ e da Plataforma Lattes do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Após esse levantamento, e antes da realização das entrevistas, foi realizado um primeiro contato, de forma presencial, para explicar a proposta da pesquisa, verificar o interesse em participar, a disponibilidade de tempo e formalizar a data para a entrevista por e-mail. Também foi concluído o preenchimento da Ficha de Identificação (APÊNDICE B) e do Termo de Consentimento (APÊNDICE C).

A Ficha de Identificação assegura que o entrevistado atenda ao perfil desejado para a pesquisa, assim como coleta informações sobre a formação técnica e as atribuições do cargo em questão. Quanto ao termo de consentimento, trata-se de um documento por meio do qual o entrevistado formaliza estar ciente de que a pesquisa possui finalidade estritamente acadêmica e da necessidade de gravação da entrevista para futura transcrição.

Concluída essa etapa, iniciou-se as entrevistas. As entrevistas foram conduzidas de forma presencial ou por videoconferências, devido ao risco de agravamento de saúde para algumas pessoas com a pandemia do novo coronavírus (COVID-19).

2.3. **Método de análise e tratamento dos dados**

Como técnica de análise dos dados, optou-se pela metodologia de Análise de Conteúdo (AC), de acordo com os preceitos e orientações de Bardin (2016). A autora define a Análise de Conteúdo como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIN, 2016). Esse método de análise, além de proporcionar a intepretação dos dados da comunicação verbal e não expostos claramente, permite ainda a “inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não)” (BARDIN, 2016, p. 44).

Ancorados ainda nos pressupostos da metodologia de Bardin (2016), esta pesquisa foi realizada em três etapas: (i) pré-análise; (ii) exploração de material e (iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Dessa forma, busca-se alcançar a validação científica, não sendo apenas uma análise intuitiva.

A etapa de pré-análise abrange a organização das informações coletadas com sistematização das ideias iniciais. A segunda etapa, que é a exploração do material a ser refletido encontra-se a codificação dos conteúdos. Aqui deve ser levado em consideração o motivo pelo qual se analisa, pois só assim é possível entender como analisar adequadamente (BARDIN, 2016). A última etapa, o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação, é o momento em que os dados brutos são tratados. Nesta etapa, são atribuídos significados e extraídas inferências e interpretações pertinentes aos objetivos do estudo.

Seguindo o protocolo sugerido por Bardin (2016) para a análise de conteúdo, após a pré-análise e a exploração do material, foi realizada a categorização dos dados para o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação. A categorização é uma importante ferramenta de análise, que auxilia na organização dos dados brutos. Em outras palavras, a categorização permite montar esquemas e correlações entre classes de acontecimentos com o intuito de gerar dados organizados. Sua realização prática se reflete na criação de indicadores, com o propósito de fundamentar a interpretação final do conteúdo pesquisado. Ainda de acordo com Bardin (2016),

> a categorização é uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos. As categorias são rubricas ou classes, as quais reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise de conteúdo) sob um título genérico, agrupamento esse efetuado em razão das características comuns destes elementos. (BARDIN, 2016, p.147).

Em outros termos, a categorização torna possível montar esquemas e correlações entre classes de acontecimentos, com o objetivo de ordená-los, gerando dados organizados.

2.3.1 Categorias de análise

Seguindo, dessa forma, o protocolo sugerido por Bardin (2016) para a análise de conteúdo, após a elaboração do roteiro de entrevista (APÊNDICE A), realizou-se a escolha do documento e constituição do ***corpus,*** transcrições das entrevistas gravadas, a serem

submetidos aos procedimentos de análise, que foi realizado a ***priori*** – escolhidos junto a definição do problema e dos objetivos desta pesquisa (BARDIN, 2016, p. 126).

Antes do início da análise de dados, com o intuito de consolidar os conceitos expostos e alinhá-los aos dados coletados, foi realizada a (re)leitura do arcabouço teórico deste trabalho, assim como a pré-análise e a exploração do *corpus*. Em seguida, o processo de análise foi iniciado por meio de uma organização sistemática dos dados, buscando identificar padrões e tendências, resultando na criação de categorias, conforme protocolo sugerido por Bardin (2016). A partir desse ponto, foi possível definir duas categorias para apresentação e análise dos dados:

(1) Informação contábil: esta categoria permite identificar a natureza da informação contábil presente nas ações e decisões no dia a dia dos gestores dentro dos seus respectivos setores da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), e como são utilizadas em atividades no cotidiano. Além disso, quais são as informações e relatórios de contabilidade mais relevantes e utilizados, pela ótica dos gestores, no processo de tomada de decisão. Também avalia-se a relevância dessas informações para o processo de *accountability* no setor público (Prestação de Contas e Responsabilização).

(2) Processo de interpretação das informações contábeis: esta categoria visa analisar a compreensão dos gestores sobre as informações contábeis, com base na teoria da comunicação e semiótica, através da apuração de como esses gestores realizam a interpretação dessas informações; se são entendidas facilmente ou não; como são acessadas, quais os motivos de interesse e quais são as principais barreiras encontradas na contabilidade do setor público. Também infere-se os principais ruídos que podem influenciar a sua compreensão sobre as informações contábeis, se esses fatores são intencionais ou não, e o que entendem como informação perfeita e imperfeita. Outro ponto a ser avaliado nesta categoria são as propostas de melhoria para a apresentação dos relatórios de contabilidade aos gestores do setor público.

Com o intuito de auxiliar nas respostas ao questionamento desta pesquisa, fez-se o desmembramento de cada categoria apresentada em subcategorias e a conexão destas com o conteúdo tratado no referencial teórico. O Quadro 8 apresenta os principais tópicos do

referencial teórico mencionados nas análises, relacionando-os aos autores referenciados nas análises.

Quadro 8 – Conexão entre categorias e referencial teórico

Categoria	Subcategoria	Referencial Teórico	Autores
(1) Informação contábil	Natureza da informação contábil utilizada	Contabilidade e a Informação Contábil Ruídos e efeitos da informação imperfeita	BRASIL (2016, 2021); DIAS FILHO; NAKAGAWA (2001); DRUCKER (1999); FEIJÓ (2013); HENDRIKSEN; VAN BREDA (1999); RASCÃO (2006); SANTOS (2006); SATUR; PAIVA; DUARTE (2017); SILVA (2011); UFRRJ (2012, 2021)
	Relevância das informações contábeis na tomada de decisão		
	Relação da informação contábil com *accountabillity* no setor público		
(2) Processo de interpretação das informações contábeis	Compreensão da informação contábil	Teoria da Comunicação e Semiótica	ALVES *et al*. (2021); BARBOSA *et al*. (2014); BERLO (2003); CALAZANS (2006); DIAS FILHO (2000); DIAS FILHO (2013); DIAS FILHO E NAKAGAWA (2013); DRUCKER (1999); GUARALDO (2007); GUEDES; ARAÚJO JÚNIOR (2014); HENDRIKSEN; VAN BREDA (1999); IUDÍCIBUS; MARION; FARIA (2017); ILUFI (2000); KATAOKA E LEAL (2020); MARION (2020); MERKL-DAVIES; BRENNAN (2017); MESSIAS E WALTER (2018); MIRANDA (1999); MORRIS E GRASA (1994); NAKAGAWA E PRETTO (2000); SÁ (2018); SHANNON; WEAVER (1948)
	Ruídos da informação contábil		

Fonte: A autora, 2022 a partir dos dados da pesquisa.

3 **ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

3.1 Informação contábil

Foram identificados os tipos de informações contábeis utilizadas no dia a dia dos gestores e a relevância dessas informações no processo de tomada de decisão. Avaliou-se também a relação da informação contábil com *accountabillity* no setor público.

Os gestores entrevistados destacaram a informação orçamentária como a informação mais presente e mais importante no dia a dia de suas atividades administrativas dentro da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). Do mesmo modo, relataram que tomam suas decisões também com base no relatório orçamentário. Esse argumento foi apurado anteriormente pela pesquisa de Borges e Matias (2011), que demonstrou que os gestores se baseiam quase unicamente nas informações de execução orçamentária para tomar suas decisões de gestão no ente público.

Os gestores G3 e G4, cujas atividades estão relacionadas diretamente aos recursos orçamentários, não atuam diretamente com todos os relatórios contábeis, por esse motivo, utilizam apenas a informação orçamentária, que denominaram de verbas "20GK" e emendas parlamentares como base para suas ações e decisões hodiernas, como destacado mais abaixo. Essas verbas referem-se a uma vinculação orçamentária que fomenta as ações de graduação, pós-graduação, ensino, pesquisa e extensão. Como pode-se observar na fala dos dois gestores abaixo:

> O que eu tenho que gerenciar [...] é a verba da 20GK, administro aqui também as emendas parlamentares, que sempre estão chegando de alguma forma à universidade por ações, [...] então vejo a contabilidade aqui dessa forma. (G3);
>
> Atualmente, a minha contabilidade é a prestação de contas de recursos orçamentários. [...], a gente analisa a prestação de contas dos tutores que recebem recursos com base na legislação. Então você tem que analisar as notas, ver a conformidade, ver se está havendo prazo do gasto autorizado, se tem o atesto, se o atesto está por todos que deveriam atestar a nota. É uma análise de prestação de contas, assim. (G4).

Os gestores G1, G2 e G5 também destacaram a informação orçamentária como a mais presente no cotidiano, mas mencionaram outras informações referentes a contratos, restos a pagar e obras em andamento. Nos dados, vê-se:

> Acho que o único relatório mesmo de fato que a gente utiliza, é o orçamento. [...] A minha atuação basicamente está voltada para o ponto de vista estratégico e atendimento às necessidades da instituição [...] na parte de compras e licitações, no caso são os contratos. (G1);
>
> Eu diria que hoje a contabilidade está presente aqui no setor para acompanhamento da execução de obras [...] e para o relatório de gestão só no final do ano, quando a gente encerrou o exercício e a gente coloca no relatório de gestão as informações gerais da execução orçamentária, mas durante o ano, como você perguntou no dia a dia, a gente vai acompanhando a execução do orçamento de investimento, do recurso de investimento. (G2);
>
> Eu vou juntar a contabilidade com o orçamento [...], então eu incluo tudo isso nesse conjunto de gestão contábil-financeira. (G5).

Os Balanços Orçamentário (BO) e Financeiro (BF) são demonstrativos que permitem ao gestor analisar a realização das receitas e das despesas orçamentárias em consonância com seu planejamento, ou seja, quanto dos programas e ações contempladas no orçamento da universidade foram realizadas, como detalhado no capítulo anterior.

Por meio do levamento e análise dos dados, observa-se que os gestores entrevistados utilizam essas informações, na maioria das vezes, como base para as suas atividades e decisões durante o exercício até o seu encerramento, principalmente para o processo anual de Prestação de Contas através da elaboração do Relatório de Gestão.

Percebe-se também, conforme argumentos de G1, G2 e G3, que, além de lidarem cotidianamente com as informações orçamentárias, as informações sobre contratos e obras em andamento foram destacadas pelos entrevistados. Essas últimas informações fazem parte do quadro principal e do quadro de compensações do Balanço Patrimonial (BP). Logo, é possível destacar e observar a presença da informação contábil de natureza patrimonial.

Nesse contexto, o G1 ressaltou que o uso das demonstrações contábeis de cunho patrimonial não é rotineiro dentro da universidade. Sua utilização é diminuta e, na maioria das vezes, são estimuladas por questionamentos externos, em outras palavras, chama-se externo ao seu setor, mas dentro da universidade (ouvidoria, estudantes de pós-graduação e graduação, conselhos deliberativos), ou por órgãos de controle fora da universidade, neste caso, a Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU) e o órgão central Ministério da Educação (MEC). De uma forma ou de outra, a utilização de informações patrimoniais são sempre demandas por setores ou demandas externas.

Nesse sentido, infere-se que a presença das informações de natureza orçamentária prevalece à de natureza patrimonial no cotidiano dos gestores entrevistados. Entretanto, emerge a tendência à ampliação da informação patrimonial à medida que as demandas externas vão aumentando para o viés patrimonial.

Partindo para a relação das informações contábeis com a *accountabillity* no setor público, com base na análise anterior, o entrevistado G1 destacou que as informações contábeis mais demandadas pela CGU são, por exemplo, as orçamentárias, as de Restos a Pagar, de obras em andamento e as informações inerentes ao processo licitatório e contratos. Nesse contexto, os outros entrevistados destacaram também as informações sobre custos, cartão corporativo. Relacionaram os demonstrativos contábeis como parte do conteúdo a ser anexado ao relatório de gestão no final do exercício, como destacado logo abaixo, respectivamente pelos gestores G1, G2 e G5:

> A gestão de restos a pagar é bastante crítica, não só na universidade, mas em toda administração pública federal, a informação mais requerida, digamos assim de forma incisiva pela auditoria externa, é sobre os restos a pagar. A pressão maior é da CGU [...] são exigidos também licitações, contratos e aditivos de contratos, contratos de terceirizados (nome e quantitativos). (G1)

> Para o relatório de gestão a gente coloca as informações de execução orçamentária, a gente pede as informações sobre a utilização dos recursos de cartão de crédito corporativo, sobre os contratos de terceirização, informações tanto de pessoal, quantas pessoas a gente tem dentro de cada um desses contratos, qual é a vigência de cada um deles e qual a situação de cada um deles. [...] Todos os recursos que foi licitado por modalidade de licitação, então a gente coloca um quadro bem grande também no relatório de gestão para poder a pessoa ver durante os três últimos anos a quantidade de recursos que a universidade utilizou para fazer as suas contratações, fazer a licitação, e qual a modalidade de cada uma delas. (G2)

> [..] demonstrativo contábil é obrigatório apresentar, os nossos orçamentos, alguns custos são necessários mostrar também no relatório de gestão, então, são essas questões bem específicas. O demonstrativo contábil com certeza é obrigatório, todo ano a gente tem que apresentar. (G5)

A CGU é um órgão de controle externo que exerce a função de orientar e fiscalizar a gerência dos recursos orçamentários e financeiros de todas as organizações públicas. Dessa forma, seus normativos norteiam as intuições governamentais no processo de prestação de contas da administração dos recursos públicos, bem como, a responsabilização dos seus gestores. Ainda faz parte dessa prestação de contas, a divulgação plena e a transparência dessas informações à sociedade. Quanto ao principal destinatário dessa prestação de contas, os entrevistados destacaram os cidadãos. Contudo, foi percebido que os órgãos de controle foram mais citados em seus argumentos.

Conforme os argumentos dos entrevistados, além dos contratos, a gestão de restos a pagar também se destaca como uma exigência relevante pela CGU. A inscrição dos Restos a Pagar são evidenciados pelos Balanços Orçamentários (BO) e financeiros (BF), e correspondem as despesas orçamentárias realizadas, pendentes de pagamento na data do encerramento do exercício, que serão pagas no exercício seguinte. Como definido por

Piscitelli (2012), os restos a pagar são despesas inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.

Visto que os restos a pagar correspondem uma obrigação, como, por exemplo, fornecedores, contas a pagar e outros, percebe-se que o registro dos restos a pagar permeia não somente o âmbito orçamentário, mas também o âmbito financeiro da contabilidade, consequentemente, gerando informações de cunho orçamento e patrimonial aos seus usuários.

Dessa maneira, são evidenciadas também no Balanço Patrimonial (BP) como obrigações no passivo como restos a pagar processados, e no quadro a parte de ativos e passivos financeiros, os restos a pagar não processados. Portanto, essas obrigações estão relacionadas à programação financeira da entidade e à gestão dos recursos públicos, o que pode justificar a relevância na exigência da CGU.

A Transparência também foi bem citada pelos entrevistados como requisito primordial para as informações que compõe a prestação de contas à sociedade, assim como a sua publicação. O G2 ressaltou que o link de divulgação dos relatórios é enviado junto ao Relatório de Gestão, porém, observou que os últimos demonstrativos contábeis publicados no site da universidade referem-se aos anos de 2018 ou 2019, conforme destacado mais abaixo.

> [...] até publicam, mas a última publicação que tem lá, eu acho, que é 2018 ou 2019, então eles encaminham as demonstrações contábeis, a gente insere no relatório de gestão e o que vale é o link de publicação do relatório. (G2)

Levando em conta os princípios da qualidade da informação contábil do setor público, toda informação pública deve ser devidamente divulgada em local de fácil acesso aos seus usuários (BRASIL, 2011). Assim como o atributo da tempestividade, a informação contábil deve ser disponibilizada aos seus usuários em tempo hábil para poder influenciar suas decisões (BRASIL, 2016). Desse modo, observa-se a existência de uma lacuna na comunicação dessas informações.

No que tange a relevância das informações contábeis no processo de tomada de decisão dos gestores, os entrevistados G3 e G4, como lidam somente com as informações orçamentárias, tomam com mais celeridade suas decisões com base também nessas informações. Os gestores G1, G2 e G5 tomam decisões com base no balanço orçamentário e financeiro, como vê-se nos relatos abaixo:

> Então, hoje para tomada de decisão de fato, geralmente é só o orçamento para tomada de decisão. (G1)

> Para a tomada de decisão. Eu acho que é mais o balanço orçamentário e financeiro mesmo, para o contexto do nosso setor, mais o orçamentário. (G2);

> Eu acho que o mais importante é o relatório que a gente acompanha a execução do orçamento, é o que eu mais peço. Tem ali a dotação orçamentária, o crédito disponível, indisponível, empenhado, liquidado, esse aí é o mais importante para mim aqui quando eu estou gerindo. (G5).

Antes de aprofundarmos na análise dos relatos acima destacados, faz-se necessário destacar a atuação da contabilidade pública como sistema integrador dos registros orçamentários, financeiros e patrimoniais, apresentada por Silva (2011), a fim de demonstrar a ação de todos os atos que afetam o patrimônio. Dessa maneira, esses dados são transformados em informações e apresentados por meio de demonstrativos contábeis, que além do Balanço Orçamentário (BO) e Financeiro (BF), destacados pelos entrevistados acima, a instituição também possui o Balanço Patrimonial (BP), Demonstração da Variação Patrimonial (DVP), Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE).

Diante do exposto e tendo em vista que os entrevistados destacaram o demonstrativo orçamentário como a principal base para suas tomadas de decisão dentro da universidade, observa-se que as informações de natureza patrimonial são pouco utilizadas na administração do órgão. Desse modo, as demonstrações que representam os registros dos fatos financeiros e não financeiros relacionados com a formação do patrimônio público da universidade e suas variações qualitativas e quantitativas, estão sendo pouco utilizadas, ou melhor, não estão dando suporte de forma efetiva aos gestores em suas ações e decisões dentro da instituição.

Observa-se que os entrevistados lidam com informações patrimoniais também nas suas atividades, porém não utilizam no processo de tomada de decisão as demonstrações contábeis de cunho patrimonial. O Balanço Patrimonial (BP), por exemplo, evidencia a evolução dos contratos e convênios de empresas privadas e agências de fomento científico firmados com a instituição. Conforme pode-se perceber nos argumentos de G1:

> A minha atuação basicamente está voltada para o ponto de vista estratégico e atendimento às necessidades da instituição na parte de compras e licitações, no caso são os contratos. (G1)

> O Balanço Patrimonial não, para tomada de decisão estratégica não. Na verdade, para nenhuma tomada de decisão. Acho que o único relatório mesmo de fato que a gente utiliza, é o orçamento. (G1)

Entende-se que as demais demonstrações contábeis são relevantes, não só para este gestor, mas também para os demais gestores, independentemente de suas atividades, visto que a contabilidade pública exerce uma função de integrar todos os atos e fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais, os quais formam a infraestrutura da universidade para fornecer os

serviços à sociedade. Importante ressaltar ainda que a principal função da contabilidade, seja ela privada ou pública, é a de fornecer informações que possam ser utilizadas no processo de tomada de decisão dentro da instituição, como apresentado no estudo de Iudícibus; Marion; Faria (2017).

3.2 Processo de interpretação das informações contábeis

Este elemento de análise avaliou a compreensão dos gestores sobre as informações contábeis, como ocorre o acesso e o processo de intepretação dessas informações. A partir dela, inferiu-se os principais fatores que podem influenciar a compreensão dos gestores, bem como a sua opinião sobre as informações perfeitas e imperfeitas.

Os gestores relataram conhecer a existência dos demonstrativos contábeis, porém não compreendem as informações fornecidas por esses demonstrativos, pois a linguagem empregada é altamente técnica, engloba-se neste rol as notas explicativas (NE) também. Destacaram então que, quando precisam de tais informações, buscam sempre auxílio de um profissional da área para interpretá-las. Relatos dessa natureza também foram identificados pelos estudos de Borges; Matias (2011) e Messias; Walter (2018), os quais destacaram que a predominância de termos técnicos dificulta a compreensão dos gestores, que, na maioria das vezes, precisam buscar especialistas para interpretá-las, como demonstrado no argumento dos entrevistados G1, G2, G4 e G5 respectivamente:

> Preciso de ter alguém da contabilidade para traduzir os demonstrativos contábeis, para que eu possa navegar mais palatável, vamos dizer assim. É isso que não vem, elas têm informações só que não é traduzida de maneira inteligível para quem não é da área. (G1);
>
> [...] é uma linguagem muito técnica, então até quando a gente vai explicar sobre os relatórios no conselho de curadores, a gente percebe que eles também têm uma dificuldade muito grande de entender o que que significam aqueles dados, e vem só o dado bruto, vem só o relatório para a gente, não vem uma explicação mais detalhada do que que significa aquele resultado, se é bom, se é ruim, não tem. (G2);
>
> contabilidade que eu conheço que é altamente técnica, que é um levantamento muito técnico. (G4);
>
> Eu acho bastante complexo. Se você não fizer uma tradução muito boa para quem está esperando a informação, ela se perde. [...] Solicito um profissional para interpretá-las? Sim, com certeza. Constantemente. (G5);

> Primeiro, a poluição da tabela. Eu acho que esse é o principal fator. A tabela quase sempre chega muito poluída, de muita informação, muita coluna e muita linha, e isso já em um primeiro momento toma um choque, já até te desmotiva a tentar entender. Esse é um fator grande que eu acho que atrapalha. (G5).

Antes de tudo, vale esclarecer que G2 faz referência ao Conselho de Curadores (CONCUR), órgão superior que fiscaliza a gestão econômico-financeira da universidade, inclusive, avalia e emite parecer sobre o Relatório de Gestão. Foi por esse motivo que este conselho foi mencionado, porque junto a análise do Relatório de Gestão, eles precisam avaliar as demonstrações contábeis, e, de acordo com o argumento do entrevistado G2, percebe-se que os membros deste conselho também possuem dificuldades em compreender os relatórios contábeis.

O G4, além de relatar que a linguagem altamente técnica da contabilidade é um fator que dificulta a sua compreensão, fez comparação com a linguagem técnica da profissão de médico e do advogado ao pontuar que "assim como você vai a um médico, aí o médico começa a conversar com você na linguagem técnica, usando os termos anatômicos, você vai entender? [...] Assim como, um advogado, se ele começa a falar juridiquês contigo [...]".

O G3 por não lidar diretamente com as informações contábeis, mencionou como possível fator que pode influenciar na comunicação de uma forma geral, sejam informações contábeis ou não, é a interação entre os setores.

Diante do apresentado, a principal barreira que influencia a compreensão dos gestores é a linguagem técnica da contabilidade utilizada no processo de comunicação com seus usuários. Do mesmo modo, a linguagem técnica gera também os principais fatores de desinteresse, como argumentou o entrevistado G5 ao dizer "que até desmotiva a entender" as informações/os relatórios da forma que elas se apresentam.

Nesse sentido, observa-se pelos argumentos dos entrevistados que os termos técnicos da contabilidade formam informações assimétricas. De acordo com o rol elencado por Rascão (2006), a informação assimétrica ocorre numa relação em que uma das partes possui mais informações sobre determinado assunto que a outra – por exemplo, o conhecimento técnico da contabilidade, gerando um desequilíbrio no entendimento. Dito de outra forma, as informações contábeis não estão sendo compreendidas pelos gestores que não são vinculados à área contábil.

Tendo em conta a assimetria das informações contábeis, alguns entrevistados se referiram à essas informações como dados, por não trazerem nenhum significado para eles, aspecto que pode ser observado nos argumentos de G1 e G2:

> [..] existe apenas apresentações de dados através desses relatórios contábeis, os balanços. Não digo nem que é relatório porque só tem dados, não tem nenhuma informação escrita. Não sei nem se é um relatório contábil, de fato. Não vejo como um relatório, eu vejo como uma apresentação e dados. (G1);

> [...] A dificuldade é muito grande de entender o que significam aqueles dados, e vem só o dado bruto, vem só o relatório para a gente, não vem uma explicação mais detalhada do que significa aquele resultado, se é bom, se é ruim, não tem. (G2).

Para além de G1 e G2, o G5 ressaltou ainda que os "dados contábeis" geram interesse apenas para quem é da área, pois vão conseguir fazer apontamentos e questionamentos, são poucas as vezes que um questionamento vem de um cidadão.

A diferença de dados e informação foi abordado no estudo de Hendriksen e Van Breda (1999), que explica que dado é uma simples descrição, enquanto informação é um dado que possui um efeito para quem a recebe. Diante dos relatos acima, a informação contábil, especialmente a de natureza financeira e patrimonial, é percebida pelos entrevistados como dados, pois não proporcionam nenhum significado para eles. De certa forma, essa é a percepção que o nosso estudo também conseguiu captar por meio dos testemunhos dos gestores, isto é, o "dado bruto", como destacado por G2, em certo sentido, causa um efeito negativo nos gestores, posto que, diante de tais informações contidas em tabelas extensas, o direcionamento para uma tomada de decisão fica comprometido. O relato de G2 endossa tal perspectiva, pois não há nenhum tipo de avaliação dos dados, o que pode ser facilmente identificado quando diz que "não vem uma explicação mais detalhada do que significa aquele resultado, se é bom, se é ruim, não tem.".

Hendriksen e Van Breda (1999) consideram a contabilidade como um tipo de linguagem e Bedford e Baladouni (1962) como um processo de comunicação. Nesse sentido, os argumentos apresentados acima podem demonstrar que a linguagem altamente técnica da contabilidade representa o principal ruído que influencia a compreensão dos gestores, dessa forma, estabelece uma assimetria nas suas informações.

Diante do exposto, percebe-se também uma lacuna no processo comunicacional dessas informações dentro da instituição, assim como foi exposto no estudo de Walter e Messias (2018), o qual destacou que no setor público essa lacuna é muito maior, devido a peculiaridades da contabilidade governamental.

Nesse sentido, infere-se também que o motivo do pouco uso das informações contábeis apurado na categoria anterior, principalmente as de natureza patrimonial, pelos gestores no processo de tomada de decisão está relacionado à assimetria dessas informações. Dessa forma, destaca-se a contribuição da teoria da semiótica para a compreensão das

informações contábeis pelos gestores, já que é, como destacado no estudo de Kataoka e Leal (2020), uma teoria multidisciplinar aplicável a qualquer fenômeno comunicativo e uma ciência aplicada ao estudo de qualquer área que faça uso de uma linguagem.

Tomando como base os estudos de Morris (1976) e Dias Filho; Nakagawa (2012), o aspecto sintático da linguagem contábil está relacionado às normas e princípios que regem a elaboração dos seus demonstrativos, dimensão bem definida nesse contexto. Por sua vez, a dimensão semântica e a pragmática, não estão bem-posicionadas nesse cenário. É importante relembrar que a dimensão semântica no aspecto contábil busca a conexão da composição alfanumérica dos demonstrativos com os eventos que ela busca retratar aos seus usuários, enquanto a pragmática verifica se a informação alcançou a expectativa do demandante, ou seja, verifica se o nível de adequação das informações contábeis atende ao nível de compreensão satisfatória de seus gestores, de modo, que essas informações sejam utilizadas nas suas decisões.

Na perspectiva do estudo de Berlo (2003), deve-se atentar para a natureza de todos que estão envolvidos no canal comunicativo – por exemplo, o perfil de conhecimento do emissor e do receptor, esse último é o elemento mais relevante, pois é para ele que todo processo de emissão da informação foi motivado. Nesse contexto, o profissional de contabilidade pode codificar as informações contábeis – por exemplo, por meio das Notas Explicativas (NE), dessa maneira, o gestor pode decodificá-las também por meio desta ferramenta.

Considerando que a compreensão das informações contábeis por parte dos gestores é um dos atributos essenciais para a adequada tomada de decisão, a lacuna na comunicação contábil observada nesta pesquisa pode ser tratada com a contribuição da teoria da semiótica. Evidencia-se especialmente as dimensões semântica e pragmática, uma vez que são as dimensões relacionadas na comunicação da linguagem técnica entre o profissional de contabilidade e os gestores, como foi colocado pelo entrevistado a seguir. O G5 pontua:

> Tenho feito algumas reuniões com a contabilidade, a ideia de que a contabilidade também precisa me dar suporte naquilo que se refere à gestão contábil, custo contábil, gestão de custo, principalmente nesse cenário adverso. (G5).
>
> Eu acho que a contabilidade ainda está muito restrita ao seu mundo contábil [...] é preciso que sejam feitas avaliações contábeis para a gente poder tomar algumas decisões. (G5)

Antes de destacar as observações sobre o argumento acima, vale destacar mais um argumento, que provém das considerações de G2:

> A nossa preocupação aqui hoje é colocar aquela informação naquele formato disponível para poder encaminhar para os órgãos de controle, para eles possam

> analisar, só que antes da gente encaminhar a gente precisa explicar esses dados aqui internamente para as pessoas que analisam, e a gente trabalha muito com as dúvidas que vão surgindo, e é como eu disse para você, como eu percebo que eles têm muita dificuldade, então até as dúvidas que vem para a gente são dúvidas muito sucintas, muito básicas, então a gente não chega também a aprofundar para poder passar esse conhecimento para eles, mas eu acho, hoje eu consigo ver uma necessidade, inclusive de capacitação, para os gestores para poderem conhecer mais aquela informação. (G2).

O G2 ressalta um fato relevante que também pode estar influenciando o principal objetivo da contabilidade, já que, pelo exposto, a prioridade é atender as exigências dos órgãos de controle externo. A análise interna, realizada dentro da universidade, é feita de forma simples, não requer aprofundamento das informações contidas nos relatórios contábeis. Esse fato é corroborado pelo estudo de Messias e Walter (2018), que destacou o desvio das atividades dos contadores em virtude das demandas dos órgãos de controle, instituído aqueles a função de controle setorial.

Diante dos argumentos expostos, observa-se que a contabilidade não está exercendo o seu papel nas ações e decisões demandadas pela administração interna da universidade, e sim aos inúmeros normativos e exigências externas, que são de suma importância para a transparência da instituição. Entretanto, podem estar causando prejuízo à dedicação da contabilidade às atividades internas desenvolvidas pela instituição e sua importante posição perante a tomada de decisão.

Quanto aos meios de acesso das informações contábeis, o G3 e G4 não acessam e não solicitam os relatórios contábeis. Acessam apenas informações orçamentárias direto no sistema interno. Os G1, G2 e G5 acessam diretamente pelo sistema as informações orçamentárias e as de contratos. Quanto as demais informações contábeis, são solicitadas ao setor de contabilidade quando se tem alguma demanda específica ou no final do exercício, principalmente para compor o Relatório de Gestão e Prestação de Contas, como pode-se observar nas falas dos entrevistados:

> Então é requerido também diretamente às coordenações, a direção da contabilidade. Só que não é uma coisa que é rotineira, é uma coisa que é motivada. (G1);

> [...] através dos relatórios que esse servidor gera para a gente [...] A gente solicita direto para ao G1, para o G1 encaminhar ao departamento de contabilidade. (G2);

> Alguns eu tenho, nem todos. Até porque, foi o que eu te falei, eu acho que o gestor principal não precisa aprofundar em todas as questões, por isso que tem as assessorias e as assessorias é que tem que trazer aquilo que é mais relevante e juntos tomarmos uma decisão. Eu tenho acesso, quase sempre, aos orçamentos, volta e meia eu peço as planilhas de capital, de custeio, como a gente está andando, o que falta empenhar. (G5).

Ainda sobre o acesso aos demonstrativos contábeis, o G1, conforme argumento mais abaixo, complementou que não acessa de forma corriqueira os demonstrativos patrimoniais. Na maioria das vezes, os gestores são estimulados por questionamentos externos, ou seja, externo ao seu setor, mas dentro da universidade (ouvidoria, estudantes de pós-graduação e graduação, conselhos deliberativos), ou por órgãos de controle fora da universidade, neste caso, a Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU) e o órgão central Ministério da Educação (MEC). Pelas palavras de G1, como se lê a seguir, é possível endossar essa observação, diz:

> Só que não é uma coisa que é rotineira, é uma coisa que é motivada. Esse fluxo de informação é contínuo. A gente ainda não tem o fluxo de informação que a gente precisa. Geralmente nós pedimos quando há uma demanda, uma necessidade. (G1).

Com relação as informações perfeitas e imperfeitas, de forma geral, os gestores entrevistados destacam como informação perfeita aquela que atende o exposto por Rascão (2006), isto é, aquela em que existe um nível de composição satisfatória entre as partes interessadas, em outras palavras, aquela que tenha algum significado, que seja compreendida, entendida e inteligível.

O G4 também relacionou a informação perfeita como íntegra e bem divulgada dentro e fora da universidade, aquela que chega de fato ao destinatário. O G3 acrescentou a fidedignidade e a transparência como atributos da informação perfeita. Esse entrevistado abordou a informação perfeita também como "algo estruturado e organizado que te permita entender uma situação num determinado nível".

Quanto às informações imperfeitas, declaram o contrário da perfeita, ao mencionarem que são aquelas que não são compreendidas. O G4 especifica mais um pouco dizendo que "a informação imperfeita é aquela obscura, que não dá para entender, pode até está correta, mas na minha visão ela é imperfeita". O G5 dá o seguinte exemplo: "apresentar apenas uma planilha contábil, essa é uma informação imperfeita, quem não tem domínio sobre aquilo ali não vai compreender [...]". Desse modo, observa-se, de acordo com o estudo de Rascão (2006), que a informação assimétrica é a que mais se destacou nos argumentos dos entrevistados como informação imperfeita.

No que tange aos ruídos não acidentais, ou seja, aquelas que não são transparentes, acessadas facilmente, intempestivas, omissas ou até mesmo manipuladas, todos relataram que não ocorrem.

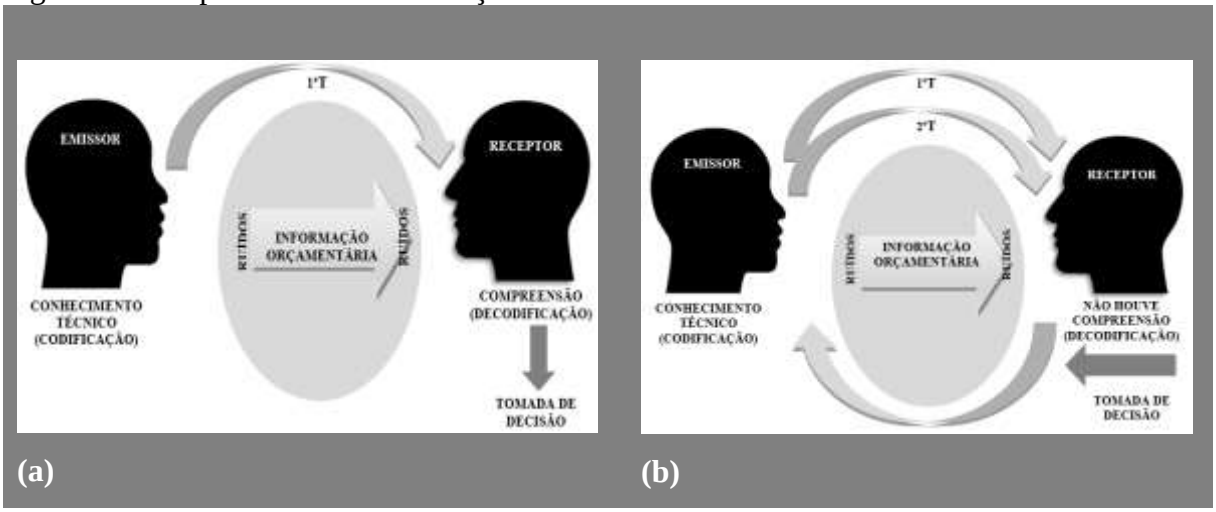
Por fim, vale apresentar algumas sugestões e comentários feitos pelos entrevistados no decorrer das entrevistas. Destaca-se as de G2, G3 e G4, que ponderam:

> [...] se eu tivesse a oportunidade de fazer uma capacitação para os gestores conhecerem mais o que que são esses relatórios, qual a informação estratégica que eles conseguiriam extrair desses relatórios para a tomada de decisão durante o ano, não só durante o fechamento, porque o que eu explico sempre para eles é que o relatório de gestão é só uma fotografia em determinado momento, mas que eles podem ir durante o ano acompanhando aqueles grupos ali de informações, através das informações contábeis, financeiras. [...] Criar uma metodologia ou uma forma de eles terem acesso a esses relatórios e compreenderem qual o significado daquelas informações durante o ano, não só no fechamento do próprio relatório de gestão. (G2);
>
> Eu acho que os gestores, trabalham pouco essa parte de contabilidade. O que deixa a gente um pouco, assim, [...] até fragilizado. (G3);
>
> Olha, eu acho muito interessante, o seu questionamento, a sua preocupação. Como é que as pessoas se apropriam da informação contábil, e acredito que seu trabalho possa contribuir para o aumento do conhecimento institucional sobre a própria contabilidade, porque, para as pessoas, é uma coisa muito árdua e técnica, não é!? A contabilidade em si. Aqueles relatórios gigantescos, de números. Mas aquilo é uma parte técnica que tem que existir, [...] uma exigência legal [...] E que são necessários para as auditorias. (G4).

Diante dos argumentos expostos pelos entrevistados, observa-se o interesse dos gestores por metodologias que os possibilitem aprofundar a análise das demonstrações contábeis, assim como o uso desses demonstrativos de forma perene dentro da universidade.

Diante da apresentação e análise do *corpus*, com o intuito de exemplificar a contribuição da semiótica para o escopo da presente pesquisa, apresenta-se a Figuras 5.

Figura 5 - Compreensão das informações contábeis



Legenda: (a) – compreensão das informações contábeis de natureza orçamentária e (b) compreensão das informações contábeis de natureza patrimonial.

Fonte: A autora, 2022 a partir da análise dos dados da pesquisa.

.

A Figura 5 visa demonstrar de forma concisa a compreensão das informações contábeis de natureza orçamentária, representada pela figura (a), e a de natura patrimonial, representada pela figura (b), de acordo com a análise do *corpus* da presente pesquisa. Nesse sentido, ressaltar a contribuição da teoria semiótica para a compreensão das informações contábeis pelos usuários internos tomadores de decisão dentro do setor público.

A Figura (a) refere-se às informações contábeis de natureza orçamentária. Como toda e qualquer tipo de informação, possuem ruídos, mas, nesse contexto, esses ruídos não prejudicaram o nível de composição satisfatória entre as partes interessadas. Por esse motivo, a compreensão pelo gestor foi efetivada no primeiro tempo (T1) de recebimento pelo emissor, e em seguida aplicada ao processo de tomada de decisão. Isso significa que as informações codificadas pelo emissor foram decodificadas pelo receptor, não havendo a necessidade de retornar ao emissor para uma nova codificação, portanto, sendo compreendidas no 1ºT e utilizadas.

Na Figura (b), que trata da compreensão das informações contábeis de natureza patrimonial, percebe-se que os ruídos estão influenciando com maior intensidade o canal de comunicação, especificamente a assimetria que foi mais destacada na apresentação dos resultados do presente estudo, de tal forma que a codificação no 1º T não foi decodificada pelo receptor e, por isso, retorna ao emissor para uma nova codificação. No 2º T, de forma mais prática, o profissional de contabilidade (emissor) seleciona seu conhecimento técnico patrimonial e recodifica, ou seja, configura as informações técnicas em informações que atendam um nível de composição técnica satisfatória para retransmissão ao gestor (receptor) que irá decodificá-las, este, por sua vez, interpreta essas informações, compreende seu sentido e as aplicam no processo de tomada de decisão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos desta pesquisa foram identificar os principais fatores que podem influenciar a compreensão da informação contábil dos usuários internos e avaliar a relevância da utilização dessas informações no processo de tomada de decisão dentro da universidade sob a ótica dos gestores.

Para tais propósitos, foi realizado um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), por meio de entrevistas em profundidade, semiestruturadas, com cinco gestores (as) que tomam decisões dentro da universidade com base nas informações contábeis.

A base teórica deste trabalho foi fundamentada pela Teoria da Comunicação e Semiótica, uma vez que, conforme estudos anteriores, a aplicação dessas teorias pode aprimorar o processo comunicacional, e consequentemente a qualidade das informações contábeis e a compreensão por seus usuários, como destacado nos estudos de (ALVES *et al*. 2021; BEDFORD; BALADOUNI, 1962, BORGES; MATIAS, 2011; DIAS FILHO, 2013; DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, MAIRON, FARIA, 2017; MESSIAS; WALTER, 2018).

Os resultados desta pesquisa mostram que a presença das informações contábeis de natureza orçamentária predomina à de natureza patrimonial no cotidiano dos gestores, já que, como endossado pelos dados adquiridos das entrevistas, apresenta ser a mais relevante nas tomadas de decisão dentro da universidade.

Diante disso, os demonstrativos contábeis mais acessados são os balanços orçamentários; os demais demonstrativos, como o balanço patrimonial, a demonstração do fluxo de caixa e outros, inclusive as notas explicativas não são acessadas de forma rotineira. Na maioria das vezes, essas informações são acessadas por demanda de ordem externa, seja pelos órgãos de controle externo, seja por meio da ouvidoria pelos estudantes da área financeira de dentro da universidade ou cidadãos.

Diante do exposto, os gestores argumentaram que utilizam pouco os demonstrativos de cunho patrimonial porque não os compreendem de forma satisfatória, consideram a linguagem da contabilidade altamente técnica. Dessa maneira, os termos técnicos foram destacados como o principal fator que influencia a compreensão desses gestores sobre as informações contábeis, assim como o principal ruído da comunicação entre a contabilidade e seus usuários.

Nesse sentido, percebeu-se que a assimetria das informações contábeis transforma essas informações apenas em dados de contabilidade, de acordo com a ótica dos gestores entrevistados, pois tais dados não possuem significados para eles. Diante disso, não se interessam por esse tipo de informação e consequentemente a utilizam pouco no processo de tomada de decisão.

Ainda nessa perspectiva, os gestores argumentaram que uma informação perfeita é aquela que atenda um nível de composição satisfatória entre as partes, isto é, que seja compreendida e possua algum significado para o usuário.

Nesse sentido, considerando que a contabilidade é um tipo de linguagem e tendo em vista que a Semiótica é o ramo do conhecimento que estuda todo tipo de linguagem sob as dimensões sintática, semântica e pragmática, este estudo demostrou que a informação contábil pode ser analisada sob esses três aspectos. Assim, entende-se que a Semiótica pode contribuir para melhorar a comunicação das informações contábeis aos gestores tomadores de decisão desta universidade.

Sob o aspecto sintático, os gestores entendem que as informações contábeis são configuradas por um conjunto de normas e princípios técnicos que padronizam sua forma de apresentação, porém não compreendem os significados das descrições dos eventos alfanuméricos apresentados. O aspecto semântico, por sua vez, possibilita verificar se existe a relação satisfatória que esses eventos econômicos buscam representar aos seus usuários. Por fim, o aspecto pragmático examina o alinhamento das informações contábeis com os objetivos dos seus usuários, em outras palavras, se essas informações se apresentam em condições de influenciar na qualidade das suas decisões. De forma sucinta, são estas as contribuições que a Semiótica pode oferecer para melhorar a compreensão dos gestores tomadores de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).

Na perspectiva da *accountabillity*, o evento mais relacionado às informações contábeis foi o processo da prestação de conta anual, que ocorre no final do ano junto com a elaboração do relatório de gestão da universidade. Os entrevistados relataram que as maiores exigências dos órgãos de controle externo, além das orçamentárias, são as informações sobre o processo licitatório e contratos, obras em andamento e a gestão de restos a pagar, esse último é o mais incisivo, de acordo com o relato de alguns entrevistados.

Vale ressaltar, de acordo com os argumentos dos entrevistados, que, embora a informação de natureza orçamentária seja predominante no cotidiano e mais relevante no processo de tomada de decisão dos gestores, foi observado uma tendência à ampliação da informação patrimonial pelos gestores à medida que as demandas externas vão aumentando.

Foi observado também que existe um interesse por novas metodologias para tornar a tomada de decisão mais efetiva dentro da universidade. No entanto, as inúmeras demandas do cotidiano, principalmente as exigidas pelos órgãos de controle externo, dificultam uma dedicação maior da contabilidade em uma análise aprofundada dos relatórios de contabilidade em consonância com os interesses dos gestores tomadores de decisão dentro da instituição.

Vale ressaltar ainda que as entrevistas desta pesquisa despertaram nos gestores um outro enfoque sobre as informações contábeis patrimoniais, o que pode demonstrar uma tendência à busca dessas informações por meio da interação entre a administração interna e o setor de contabilidade.

Diante do exposto, o estudo de caso desta pesquisa permitiu identificar os principais fatores que influenciam a compreensão dos gestores sobre as informações contábeis e avaliou a sua relevância no processo de tomada de decisão. Dessa maneira, foi possível analisar a compreensão dos gestores tomadores de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). Portanto, o estudo de caso, respondeu ao questionamento estabelecido nesta pesquisa.

Sublinha-se como limitação desta dissertação a lacuna representativa dos estudos sobre a informação contábil voltada aos usuários internos tomadores de decisão dentro do setor público. Um fator que contribui para tal aspecto decorre do fato de que a literatura disponível sobre o tema em destaque ainda é incipiente. Outro fator, em certo sentido, limitante no que se refere ao aspecto metodológico da pesquisa, deriva do fato de a pesquisadora em questão ser do quadro de servidores da unidade pesquisada, sobretudo, exercendo o cargo de contadora. Desse modo, foi observado um pouco de reticência por parte dos entrevistados em suas respostas relacionadas ao tema.

Diante de todos os elementos elencados, pesquisas futuras podem encarregar-se de ampliar o escopo da análise, investigando gestores tomadores de decisão de outros órgãos públicos, assim como acerca da compreensão dos usuários internos sobre as informações contábeis pela ótica do profissional de contabilidade que elaboram as demonstrações contábeis no setor público. Pode-se ainda explorar a compreensão dos cidadãos sobre a informação contábil aplicada ao setor público.

REFERÊNCIAS

ALVES, M. A. F. *et al*. Avanços e tendências das pesquisas em contabilidade que aplicam a teoria da comunicação. *In*: Congresso UFU de Contabilidade, 4., 2021, online. **Anais**... Uberlândia, MG: Faculdade de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Uberlândia, 2021. 21 out. 2021. Disponível em: https://eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/contufu2021.completo0123.pdf. Acesso em: 28 jan. 2022.

ANDRADE, E. N. F. de; CUNHA, M. V. da. Linguagem e acordos linguísticos em Aristóteles: contribuições para uma educação artística, poética e retórica. **Educação e Filosofia,** v. 30, n. Especial, p. 243–268, 31 dez. 2016. Disponível em: https://doi.org/10.14393/REVEDFIL.issn.0102-6801.v30nEspeciala2016-p243a268. Acesso em: 28 jan. 2022.

ARISTÓTELES. **Retórica**. Tradução de M. A. Júnior, P. Farmhouse, Alberto e Abel do Nascimento Pena. São Paulo Folha de S. Paulo, 2015. (Coleção Folha – Grande Nomes do pensamento; v. 1.).

BARBOSA, J. S. *et al*. Accounting Language Tridimensionality in Publications of Brazilian Scientific Journal. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 44–64, 30 set. 2014. Disponível em: https://doi.org/10.4270/ruc.2014319. Acesso em: 28 nov. 2021.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARROS, D. de P. Comunicação humana. *In*: FIORIN, J. L. (Org.) **Introdução à Linguística:** objetos teóricos. São Paulo: Contexto, 2010 [2002].

BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. A Communication Theory Approach to Accountancy. **The Accounting Review**, v. 37, n. 4, p. 650–659, 1962a. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/242352. Acesso em: 10 abr. 2021.

BENDER, A.; SILVA, R. de F. Informação contábil: uma ferramenta para a tomada de decisão. **Brazilian Journal of Development**, v. 6, n. 6, p. 39654–39666, 2020. Disponível em: https://doi.org/10.34117/bjdv6n6-490. Acesso em: 28 nov. 2021.

BENEDICTO, S. C. *et al*. Governança Corporativa: Uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 15, n. 2, p. 286–300, 2013. Disponível em: https://www.redalyc.org/pdf/878/87828781010.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

BERLO, D. K. **O Processo da Comunicação - Introdução à Teoria e à Prática.** 10ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva.** São Paulo: Atlas, 2014.

BORGES, T. B; MATIAS, M. A. Contabilidade gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 73-98, 2011. Disponível em: https://www.contabilidadevista&revista/pdf/878/8711181010.pdf. Acesso em: 10 out. 2021.

BUFOLIN, D. R. *et al*. A adequação das instituições federais de ensino superior gaúchas à lei de acesso à informação. **Revista Eletrônica Científica do CRA-PR-RECC**, v. 5, n. 1, p. 52-63, 2018. Disponível em: http://recc.cra-pr.org.br/index.php/recc/article/view/103. Acesso em: 10 out 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC 2016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, DF, 04 out 2016. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 07 dez. 2021.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Dispõe sobre o acesso à informação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em:https://www.gov.br/capes/pt-br/centrais-de-conteudo/Lei1252718nov11LeiAcessoInformacao.pdf. Acesso em: 18 mar. 2022.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, de 04 de novembro de 2021. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, DF, 04 nov. 2021. 9. ed. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 24 maio 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 84, de 22 de abril de 2020. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União. Brasília, DF, 22 abr. 2020. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795. Acesso em: 30 ago. 2022.

CALAZANS, A. T. S. Conceitos e uso da informação organizacional e informação estratégica. **Transformação**, v. 18, Campinas, p. 63-70, abr. 2006. Disponível em: https://www.scielo.br/j/tinf/a/ddYYW35kzc4YLcff7v4DNDD/abstract/?lang=pt. Acesso em: 10 out. 2021.

DANTAS, J. A. *et al*. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, v. 5, p. 56–76, 2004. Disponível em: http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/download/40/34/. Acesso em: 28 jul. 2022.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, n. 24, p. 38–49, 2000. Acesso em: 18 out. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S1413-92512000000200003. Acesso em: 07 dez. 2021.

_____. A contabilidade e a ordem social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Revista da FAE**, v. 16, n. 1, 2013. Disponível em: https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/120. Acesso em: 14 dez. 2021.

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, ago. 2001. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S1519-70772001000200003. Acesso em: 28 jan. 2022.

_____.; _____. 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, 15 jan. 2013. https://doi.org/10.9771/rcufba.v6i1.6194. Acesso em: 18 jun. 2022.

DRUCKER, P. F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

EVANS, L. Language, translation and the problem of international accounting communication. **Accounting, auditing & accountability journal**, v. 17, n. 2, p. 210–248, 2004. Disponível em: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570410532438/full/html. Acesso em: 11 abr. 2021.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIANNERINI, M. B. Análise Semiótica em Contabilidade: Um estudo do signo notas Explicativa. **Revista Paraense de Contabilidade – RPC**, Belém – PA. V.3, n. 3, p. 55-64, setembro/dezembro, 2018. Disponível em: https://doi.org/10.36562/rpa.v3i3.37. Acesso em: 15 jul. 2022.

GUARALDO, T. de S. B. **Aspectos da pesquisa norte-americana em comunicação - Primeira metade do Século XX,** p. 22, 2007. Disponível em: http://bocc.ubi.pt/pag/guaraldo-tamara-aspectos-da-pesquisa.pdf. Acesso em: 24 maio 2022.

GUEDES, W.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H. de. O Fluxo de Informações na Auditoria Pública e a Teoria Matemática da Comunicação. **Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 19, n. 40, p. 33-50, 2 ago. 2014. Disponível em: https://doi.org/10.5007/1518-2924.2014v19n40p33. Acesso em: 28 abr. 2022.

HEALY, P. M.; PALEPU, K. G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. **Journal of accounting and**

economics, v. 31, n. 1–3, p. 405–440, 2001. Disponível em: PII: S0165-4101(01)00018-0 (ikiu.ac.ir). Acesso em: 14 dez. 2021.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOUAISS, A. **Dicionário eletrônico Houaiss**. Instituto Antônio Houaiss. Versão monousuária 2009-3. Editora objetiva, 2009.

ILUFI, O. M. V. Teoria da comunicação e teoria da semiótica: sua incorporação ao processo de formação universitária do contador no Chile. *In*: Conferência Acadêmica Permanente de Pesquisa em Contabilidade da XI Assembleia Anual – TALCA. **Anais**... [*S. l.*], 2000. Disponível em: https://conferenciaacadperm&&&ant.talca/anais/artigos142014/252.pdf. Acesso em: 30 nov. 2021.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.; FARIA, A. C. de. **Introdução à Teoria da Contabilidade - para graduação.** 6. ed. São Carlos, SP: Atlas, 2017.

KATAOKA, S. S.; LEAL, P. H. A semiótica como alternativa epistemológica nas pesquisas em contabilidade. **Revista Sociais e Humanas**, v. 32, n. 3, 18 fev. 2020. Disponível em: https://periodicos.ufsm.br/sociaisehumanas/article/view/40908. Acesso em: 30 nov. 2021.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Revista de economia política**, v. 24, n. 1, p. 93, 2004. Disponível em: https://doi.org/10.1590/0101-31572004-1634. Acesso em: 19 jul. 2022.

MACAGNAN, C. B.; NAKAGAWA, M.. An Interdisciplinary View of Accountancy of Brazil. **Available at SSRN 2778266**, M4, 10 maio 2016. DOI http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2778266. Acesso em: 28 nov. 2021.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012. Tradução de: Leme Belon Ribeiro e Monica Stefani.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

MARTINS, G. A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 9-18, 1 abr. 2008. Disponível em: https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34702. Acesso em: 28 jan. 2022.

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

MATTELART, A.; MATTELART, M. **História das teorias da comunicação**. 14. ed. São Paulo: Loyola, 2011.

MAYKUT, P.; MOREHOUSE, R. **Beginning qualitative research**: a philosophic and practice guide. London: The Falmer Press, 1997. Disponível: https://revista/revistafae/article/view/120. Acesso em: 19 dez. 2020.

MEDEIROS, A. K.; CRANTSCHANINOV, T.; SILVA, F. C. Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. **Revista de Administração Pública**, v. 47, p. 745-775, 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000300010. Acesso em: 19 jul. 2022.

MERKL-DAVIES, D. M.; BRENNAN, N. M. A theoretical framework of external accounting communication. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 2, p. 433–469, 2017. Disponível em: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/aaaj-04-2015-2039/full/html?fullSc=1. Acesso em: 9 abr. 2021.

MESSIAS, D.; WALTER, S. A. O processo de comunicação contábil no setor público: Percepção dos contadores sobre universidades federais. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 37–53, 2018. Disponível em: http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/viewArticle/3240. Acesso em: 9 abr. 2021.

MIRANDA, R. C. da R. O uso da informação na formulação de ações estratégicas pelas empresas. **Ciência da Informação**, v. 28, p. 286–292, dez. 1999. DOI: https://doi.org/10.1590/S0100-19651999000300006. Acesso em: 10 out 2022.

MOREIRA, F. S.; COSTA, F. H.; MELO, C. L. L. Análise do processo de comunicação da informação contábil: um estudo com estudantes de graduação da cidade de Natal/RN. **RIC**, v. 10, n. 3, p. 21, 2016. Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/22599/19237 . Acesso em: 9 abr. 2021.

MORRIS, C. W.; GRASA, R. **Fundamentos de la teoría de los signos**. Covilhã: Paidós, 1994.

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

MORRIS, C. **Signs, language and behavior**. New York: Prentice Hall, 1946.

MOTA, A. F.; COELHO, A. C. D.; QUEIROZ, L. L. "Teorias da Informação" e Teoria da Contabilidade: contribuição para tratamento da informação contábil. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 16., 2014. **Anais**... Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2014. São Paulo, SP: 21 jul. 2014. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos142014/252.pdf. Acesso em: 30 jan. 2022.

NAKAGAWA, M.; PRETTO, C. B. M. An interdisciplinary view of accountancy in Brazil. *In*: Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 12th Edition, Clea Beatriz Macagnan. **Anais**… [*S. l.*] 2000. Disponível em: An Interdisciplinary View of Accountancy of Brazil by, Masayuki Nakagawa :: SSRN. Acesso em: 15 jan. 2020.

NÖTH, W.; SATAELLA, L**. Introdução à Semiótica: passo a passo para a compreender os signos e a significação**. São Paulo: Paulus, 2017

PISCITELLI, R. B. *et al.* **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012

RABAÇA, C. A.; BARBOSA, G. G. **Dicionário essencial de comunicação**. Rio de Janeiro: Lexikon, 2014.

RASCÃO, J. P. **Da gestão estratégica à gestão estratégica da informação:** como aumentar o tempo disponível para a tomada de decisão estratégica. Editora E-papers, 2006.

RONEN, J.; YAARI, V. Incentives for voluntary disclosure. **Journal of Financial Markets**, v. 5, n. 3, p. 349–390, jul. 2002. Disponível em: https://doi.org/10.1016/S1386-4181(01)00034-9. Acesso em: 28 nov. 2021.

SÁ, A. L. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, A. T. Uma abordagem matemática da informação: a teoria de Shannon e Weaver – possíveis leituras. **Logeion***:* Filosofia da Informação, v. 5, n. 1, p. 48-70, 31 ago. 2018. Disponível: https://doi.org/10.21728/logeion.2018v5n1. Acesso em: 17 jan. 2021.

SANTAELLA, L. **O que é semiótica**. São Paulo: Brasiliense, 1983.

SANTOS, F. **Orçamento público**. Clube de Autores (managed), 2011.

SANTOS, S. F. S.; FUNCHAL, B.; NOSSA, S. N. Irregularities and the Market Value of Companies. **RAM - Revista de Administração Mackenzie**, v. 21, n. 6, p1-24, 2020. Disponível: https://doi.org/10.1590/1678-6971/eramd200057. Acesso em: 28 set. 2021.

SARAIVA, F. R. dos S. **Novíssimo Dicionário Latino-Português**. 9. ed. Rio de Janeiro: Garnier, 2006 [1927].

SATUR, R. V.; PAIVA, S. B.; DUARTE, E. N. Informação imperfeita e seu impacto nas estratégias empresariais. **Brazilian Journal of Information Science:** research trends, v. 11, n. 2, 23 jun. 2017. DOI 10.36311/1981-1640. 2017.v11n2.02.p7. Disponível em: https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/bjis/article/view/5057. Acesso em: 30 nov. 2021.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SHANNON, C. The Mathematical Theory of Communication. Reprinted with corrections from **The Bell System Technical Journal**, Vol. 27, pp. 379–423, 623–656, July, October, 1948. Disponível em: https://people.math.harvard.edu/~ctm/home/text/others/shannon/entropy/entropy.pdf. Acesso em: 28 jul. 2021.

SHANNON, C.; WEAVER, W. **The Mathematical Theory of Communication**. Urbana: The University of Illinois Press, 1964.

SHIMIZU, T. **Decisão nas Organizações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, R. C. F. *et al*. As boas práticas de governança: um estudo sobre a transparência e prestação de contas nas OSCIPS do RS. **Revista de Gestão Social e Ambiental RGSA**, v. 9, n. 3, p. 24–44, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Rosane-Seibert/publication/296847242.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

SPENCE, M. Job Market Signaling. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 87, n. 3, p. 355, ago. 1973. Disponível em: https://doi.org/10.2307/1882010. Acesso em: 28 jul. 2021.

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO. **Relatório de Gestão**. Prestação de contas anual referente ao exercício de 2021. Rio de Janeiro: UFRRJ, 2022, 150 p. Disponível em: https://portal.ufrrj.br/wp-content/uploads/2021/04/RG_25-02_PN-compactado.pdf. Acesso em: 24 maio 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO. Conselho Universitário da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Deliberação n.º 015, de 23 de março de 2012. Aprova as modificações do Estatuto da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). Rio de Janeiro: UFRRJ, 2012, 50p. Disponível em: Delib015CONSU2012Regimento.pdf (ufrrj.br). Acesso em: 24 maio 2022.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

VERHINE, A. Ruídos na comunicação vs. transparência na administração pública, v. brasileira. *In:* SARU Semana de Análise Regional e Urbana: o urbano e o regional: planejamento e políticas públicas no Brasil no século XXI, 17., 2020. **Anais**... Salvador: UNIFACS, 2020. Salvador, BA: 17 nov 2020. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/17WPNmdGibhVy6jor_czkrMNOLO6DHeJk/view?pli=1. Acesso em: 30 ago. 2022.

VISENTINI, M. S.; SANTOS, M. DOS. Transparência na Gestão Pública Municipal Evidenciada nos Portais Eletrônicos dos Municípios do Conselho Regional de desenvolvimento (Corede) das Missões/RS. **Desenvolvimento em Questão**, v. 17, n. 49, p. 158–175, 2019. Disponível em: https://doi.org/10.21527/2237-6453.2019.49.158-175. Acesso em: 19 jul. 2022.

WATSON, A.; SHRIVES, P.; MARSTON, C. Voluntary Disclosure of Accounting Ratios in the UK. **The British Accounting Review**, v. 34, n. 4, p. 289–313, dez. 2002. Disponível em: https://doi.org/10.1006/bare.2002.0213. Acesso em: 19 jul. 2022.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista

Universidade do Estado Do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Público-alvo: gestores usuários das informações contábeis no processo de tomada de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).

Introdução:
- Breve apresentação da entrevistadora;
- Agradecimento pela disponibilidade para a entrevista, que tratará do tema "informação contábil";
- Explicações sobre o método de pesquisa, destacando:
  - Importância de opiniões sinceras;
  - Não haverá identificação dos respondentes;
  - Imparcialidade da entrevistadora;
  - Gravação da entrevista (Termo de Consentimento).

Bloco 1: Conhecer a formação e experiência profissional dos gestores públicos:

- Podemos iniciar a entrevista falando sobre a sua formação acadêmica e experiência profissional fora e dentro da Universidade. (breve)
- Poderia me contar como é o seu dia a dia na sua atual função, suas atividades?
- Na sua opinião, quais dessas atribuições desempenham maiores desafios? Por quê? E como lidar com esses desafios?

Bloco 2: Compreender como ocorre o processo de gestão na UFRRJ e como as informações contábeis podem influenciar na administração da universidade.

- De forma geral, quais são as atividades específicas, serviços e informações que essa Pró-reitoria fornece à universidade?
- Poderia explicar, quais são os setores que mais necessitam dos serviços desta Pró-Reitoria e qual o motivo disso? E quais tipos de serviços e de informações são fornecidos a esses setores?
- Quais são os setores que fornecem algum tipo de informação ou atividades importantes para a sua gestão? E quais são elas?
- Quanto aos órgãos de controle (CGU, TCU e MEC) quais são as exigências relacionadas às informações contábeis.

Bloco 3: Informações contábeis na tomada de decisão:

- A contabilidade aparece de alguma forma no seu dia a dia de trabalho? Como?
- Você lida diretamente com as informações contábeis? Acha fácil ou difícil? E como essas informações são aplicadas a sua gestão?
- Tinha algum conhecimento anterior sobre contabilidade? Tem alguém na sua equipe com esse conhecimento?
- Poderia explicar o que faz com os relatórios de informações contábeis?
- E de que forma são consultados? Com que frequência, ou não consultam? E em qual situação costuma ser consultados? E quais são os relatórios mais acessados e utilizados?
- Os relatórios contábeis contribuem de alguma forma para as suas decisões? Que tipo de informação considera mais e menos relevante?
- Você acessa as Notas Explicativas? Ela consegue te esclarecer alguma informação que não estava clara nos demonstrativos?
- Na sua opinião, como as informações contábeis podem contribuir para o Relatório Gestão e Prestação de Contas?
- A apresentação dos relatórios contábeis é clara? Entendem o que os relatórios dizem? Aprenderam a entender? Desistiram de entender? Consultam alguém para entendê-los?
- Na sua opinião, o que é uma informação perfeita e informação imperfeita? Dê exemplos.
- Na sua opinião, quais são os fatores que podem interferir na comunicação das informações contábeis? E de que forma?
- Acredita que algum desses fatores podem ser intencionais? Ou não? Poderia dar alguns exemplos?

- Comentários espontâneos: alguma informação que gostaria de acrescentar em relação às informações contábeis no contexto da tomada de decisão? Algo mais a contribuir para esta pesquisa? Ou algo que não foi abordado pelo entrevistador/ pesquisador?

Agradecer e encerrar a entrevista.

APÊNDICE B – Ficha de identificação

Universidade do Estado Do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico

FICHA DE IDENTIFICAÇÃO DOS SUJEITOS DE PESQUISA

Público-alvo: Gestores tomadores de decisão da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).

PRÓ-REITORIA/REITORIA/VICE-REITORIA:	

FOTO	
Nome (Titular):	
Cargo:	Data de ingresso no cargo:
Função:	Data do ingresso na Função:
Formação Acadêmica:	Data da Formação:
Resumo do Currículo Lattes:	

FOTO	
Nome (Adjunto):	
Cargo:	Data de ingresso no cargo:
Função:	Data do ingresso na Função:
Formação Acadêmica:	Data da Formação:
Resumo do Currículo Lattes:	

APÊNDICE C – Termo de consentimento

Universidade do Estado Do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico

ENTREVISTA - TERMO DE CONSENTIMENTO

Declaro, por meio deste termo, que concordei em ser entrevistado(a) na pesquisa de campo da estudante Maria Arlete Ferreira Alves, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Afirmo que aceitei participar por minha própria vontade, sem receber qualquer incentivo financeiro ou ter qualquer ônus e com a finalidade exclusiva de colaborar para o sucesso da pesquisa. Fui informado(a) que os objetivos do estudo são estritamente acadêmicos. Minha colaboração se fará de forma anônima, por meio de entrevista gravada em áudio. Trechos dessa entrevista, na forma como falados, podem fazer parte do trabalho final, mas não serei identificado.

O acesso ao áudio e transcrição da entrevista será permitido apenas à mestranda e sua professora orientadora.

Rio de Janeiro, _____ de _____ de _____.

Nome do (a) entrevistado(a): _____.

Assinatura do(a) entrevistado(a):

_____.

Assinatura da mestranda:

_____.