

# Percepção dos profissionais de contabilidade de Salvador-BA sobre os aspectos institucionais da organização: Uma análise com base na Teoria da Agência

**Laerson Morais Silva Lopes** (UFBA) - laerson.lopes@gmail.com

**José Maria Dias Filho** (UFBA) - zemariadias@uol.com.br

## **Resumo:**

*Este artigo objetiva verificar o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade, recentemente formados, e dos estudantes concluintes da graduação, a respeito das influências, no ambiente organizacional, dos conflitos e dos custos de agência e da assimetria informacional, explicadas pela Teoria da Agência. Para tanto, utilizou-se de um questionário semi-estruturado aplicado com 89 profissionais e 33 concluintes da graduação. Os dados coletados foram tabulados e validados estatisticamente através do software PASW – Predictive Analytics Software (versão 18 do SPSS), utilizando-se de análise fatorial exploratória de componentes principais, com testes de dimensionalidade (Índice KMO e Esfericidade de Bartlett) e de confiabilidade (Alfa de Cronbach). As hipóteses apresentadas foram testadas através da estatística teste para a média de uma amostra. Os resultados mostram que tanto os profissionais quanto os concluintes da graduação não possuem conhecimentos sobre as influências dos custos e dos conflitos de agência e da assimetria informacional no ambiente organizacional.*

**Palavras-chave:** *Percepção dos contadores. Teoria da Agência. Ensino de Contabilidade.*

**Área temática:** *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

## **Percepção dos profissionais de contabilidade de Salvador-BA sobre os aspectos institucionais da organização: Uma análise com base na Teoria da Agência**

### **Resumo**

Este artigo objetiva verificar o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade, recentemente formados, e dos estudantes concluintes da graduação, a respeito das influências, no ambiente organizacional, dos conflitos e dos custos de agência e da assimetria informacional, explicadas pela Teoria da Agência. Para tanto, utilizou-se de um questionário semi-estruturado aplicado com 89 profissionais e 33 concluintes da graduação. Os dados coletados foram tabulados e validados estatisticamente através do software PASW – Predictive Analytics Software (versão 18 do SPSS), utilizando-se de análise fatorial exploratória de componentes principais, com testes de dimensionalidade (Índice KMO e Esfericidade de Bartlett) e de confiabilidade (Alfa de Cronbach). As hipóteses apresentadas foram testadas através da estatística teste para a média de uma amostra. Os resultados mostram que tanto os profissionais quanto os concluintes da graduação não possuem conhecimentos sobre as influências dos custos e dos conflitos de agência e da assimetria informacional no ambiente organizacional.

Palavras-chave: Percepção dos contadores. Teoria da Agência. Ensino de Contabilidade.

Área temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

### **1. Introdução**

De acordo com Kam (1990), existiram três forças sociais especialmente responsáveis pelo desenvolvimento do homem: o espírito capitalista, os acontecimentos econômico-políticos e as inovações tecnológicas. Estes são, de fato, também impulsionadores do desenvolvimento da Ciência Contábil. Diante disso, é possível entender como a contabilidade surge, inicialmente, para fins de controle do patrimônio (informação para o usuário interno) e aumenta suas funções, com a expansão do comércio e da indústria, por exemplo, para o gerenciamento de custos, de resultados, enfim, de informações mais complexas, no entanto, ainda voltada para o usuário interno. Quando a administração das empresas começa a ser feita por pessoas diferentes das que investem o capital, começa a surgir uma maior necessidade de prestação de contas a pessoas “externas” à empresa. Isso acontece, principalmente, em função do que é chamado por Jensen e Meckling (1976) de conflitos de agência. Estes surgem, segundo Watts e Zimmerman (1986), pois a empresa é encarada como uma equipe de indivíduos com interesses próprios e, portanto, conflitos de interesse irão surgir.

Tal a intensidade destes conflitos, que a história evidencia diversos exemplos que colocam a ordem do ambiente organizacional sob julgamento. Considerando a Crise de 1929, observa-se que, num movimento regulatório em resposta à crise, a comissão de valores mobiliários dos EUA cria a obrigatoriedade da Auditoria Independente, tida como uma das ferramentas de *accountability* e assim, supostamente, um combate à assimetria informacional – existente com os conflitos de agência. Chambers (1966) cita que durante seu trabalho na Comissão de Preços da Austrália, confrontando informações de muitas empresas em muitos setores, todos usando suas próprias combinações de regras de contabilidade, a impressão de desordem foi intensificada. Essas são demonstrações de como a contabilidade é influenciada (e avança) em funções das mudanças sócio-econômicas.

Neste ambiente, diversos papéis são atribuídos à Ciência Contábil. No entanto, tradicionalmente, para a contabilidade é conferida a tarefa de valoração, reconhecimento e evidenciação das mutações no patrimônio das organizações. Mas, também é seu papel o fornecimento de informações para auxiliar os gestores na tomada de decisão. Contudo, como agente que influencia e é influenciada pelo meio, a contabilidade tem suas funções ampliadas no contexto organizacional. De acordo com Miller (1994), a Contabilidade tem sido considerada como uma prática social e institucional, onde está intrínseca a construção da relação social, ao invés de derivada ou secundária. Neste sentido, a utilização da contabilidade ocorre não pela qualidade de seus instrumentos, mas pela representatividade que esta tem no ambiente. Czesnat e Machado (2010) identificaram a legitimação relacionada com práticas de Responsabilidade Social e Ambiental das empresas de telecomunicações listadas na BOVESPA. Esta utilização é fundamentada pela Teoria da Legitimidade.

Nota-se que a decisão por quais práticas contábeis utilizar é influenciada pelo contexto organizacional, pelos interesses individuais dos agentes, pelo potencial de legitimação das mesmas enfim, e não necessariamente pelo valor que estas práticas, por si só, têm. Esta realidade leva a uma reflexão sobre a noção, simplista, adquirida quando da formação do profissional de Ciências Contábeis, que é motivado a crer, principalmente (e talvez unicamente), na importância e na utilização das práticas contábeis pelo valor intrínseco delas, com pouca (ou nenhuma) cogitação sobre as influências exercidas pelos conflitos de agência. Se isso é verdade, as práticas de ensino precisam ser repensadas, para formar um profissional capaz de lidar com os aspectos relacionados com os conflitos de interesses do ambiente empresarial. Conflitos de agência, hipóteses de grau de endividamento, de plano de incentivo e de custos políticos, legitimidade, enfim, são fatores que não podem ficar às margens daquele que participa do dia-a-dia das organizações, como se presume que aconteça com o Contador.

Admita-se a decisão quanto à vida útil, para fins de depreciação, dos bens registrados no patrimônio da empresa. Sabe-se que a empresa, diante das normas contábeis, deve escolher pelas práticas que melhor retratam a realidade. Neste sentido, independente de a legislação fiscal prever a vida útil de um automóvel de passeio em cinco anos (forma) o que deve prevalecer, para fins contábeis, é a vida útil que de fato este bem tem (essência). Assim, considerando que os veículos são descartados pela empresa deste exemplo em prazo não inferior a dez anos, a vida útil a ser considerada deverá ser de, no mínimo, este período.

Essa escolha, considerando os procedimentos de contabilização relacionados, irá interferir no resultado apurado pela empresa, alterando a estrutura do patrimônio da mesma. Uma vida útil maior significa, no curto prazo, uma despesa menor, um lucro maior e um valor de imobilizado também maior. Mas, como definir a vida útil de um bem? Essa escolha pode ser arbitrária? Essa escolha é, pelo menos, subjetiva e os agentes da organização têm a possibilidade de modificar os números contábeis. Além dessa, poderiam ser citadas outras decisões, como quanto ao método de acumulação de custos, quanto ao critério de valoração dos estoques (PEPS ou UEPS), enfim, passíveis de “gerenciamento” por parte dos gestores.

De acordo com Dias Filho (2007), tanto Lindblom (1994) como Dowling e Pfeffer (1975) consideram que os relatórios contábeis podem ser intencionalmente utilizados pela organização para implantar as estratégias que lhes convêm. Assim, os profissionais de contabilidade precisam ser conhecedores dessas diversas interferências no processo de gestão das organizações. Pois, como visto num simples exemplo com a vida útil de um bem, a escolha pode levar a números diferentes e tal subjetividade permite o gerenciamento dos resultados pelos gestores, através da escolha das práticas contábeis. Diante disso, a presente pesquisa foi conduzida no sentido de responder à seguinte questão: **qual o nível de conhecimento dos novos profissionais de contabilidade acerca da influência dos conflitos de agência no ambiente organizacional?**

O objetivo principal foi, portanto, verificar o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade acerca da influência dos conflitos de agência no ambiente organizacional. Para tanto, este trabalho também procurou, especificamente: a) identificar se os profissionais contábeis afirmam terem tido contato, quando da sua formação, com conteúdos como Teoria da Agência e Teoria da Legitimidade; b) analisar, na percepção dos contabilistas, se as principais contribuições da contabilidade estão relacionadas com o seu papel de registro e evidenciação do patrimônio das organizações e auxílio na interpretação das informações para a tomada de decisão. Admitiu-se inicialmente que *os profissionais de contabilidade não têm conhecimento sobre a influência dos conflitos de agência no ambiente organizacional* (HA) e que *os concluintes da graduação em ciências contábeis não têm conhecimento sobre a influência dos conflitos de agência no ambiente organizacional* (HB).

O nível de conhecimento dos contadores sobre temáticas como os problemas de agência, a assimetria informacional, os conflitos de interesses, enfim, é análise extremamente importante. Lopes (2004) diz que “a função de registro e escrituração na contabilidade moderna não existe dentro de um vácuo organizacional. A contabilidade é utilizada dentro das organizações com uma série de finalidades”. Segundo Watts e Zimmerman (1986) a procura pela contabilidade decorre da sua utilização nos contratos que reduzem os custos de agência da empresa. Dias Filho (2007) informa que as organizações utilizam a contabilidade para outros fins e não apenas como instrumento de apoio a decisões de caráter econômico.

Desta forma, este estudo é relevante, pois apresenta uma descrição sobre o nível de conhecimento dos profissionais a respeito de teorias, como a “da Agência”, que analisam a interferência significativa de determinados fatores no processo gerencial. O conhecimento científico sobre este tema, aqui apresentado, contribui para um novo pensar a respeito dos conteúdos ministrados quando da formação do profissional contábil, na disciplina de Teoria da Contabilidade mas também em outras que buscam preparar o profissional para atuar no ambiente organizacional (como Controladoria, Contabilidade de Custos e Gerencial, enfim).

O presente estudo foi delimitado pela análise do conhecimento dos profissionais de contabilidade que obtiveram o seu bacharelado a partir do ano de 2005 e dos alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que estão, no segundo semestre de 2011, concluindo a mesma. Tal escolha decorre da intenção de analisar um público que tenha tido um último contato com conteúdos acadêmicos, pelo menos, nos últimos seis anos. A ideia de incluir os concluintes na amostra é estabelecer um comparativo entre os dois públicos e analisar se há alguma mudança em relação ao obtido com os profissionais. Foram considerados profissionais situados e/ou atuantes no mercado de Salvador-Ba e, quanto aos estudantes, aqueles que estudam em instituições sediadas apenas nesta mesma cidade.

## **2. Fundamentação teórica**

### **2.1. A sociedade, a Contabilidade e sua utilidade**

Silva, Santos e Ferreira (2007) afirmam que “desde sua sistematização a Contabilidade busca atender às necessidades cada vez mais complexas e diferenciadas de seus inúmeros usuários, os quais, invariavelmente, apresentam objetivos distintos”. Percebe-se, das palavras dos autores ao versar sobre “objetivos distintos”, a presença do conflito de interesses (descrito pela Teoria da Agência). Desta afirmativa, também se verifica que a contabilidade precisa considerar, na definição de suas práticas e funções, as influências que por ventura o meio pode ter sobre as organizações.

Habitualmente, a contabilidade tem seu papel dividido entre o objetivo financeiro e o gerencial. E esta divisão também decorre das relações e interesses que os diversos usuários

têm. Quanto ao primeiro, por exemplo, busca fornecer informações para os usuários externos e quanto ao segundo ela é vista como fonte de informações para os usuários internos (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004). A contabilidade “coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou comunicados, que contribuem sobremaneira para tomada de decisões” (STROEHER; FREITAS, 2008, p. 05). No cumprimento destes dois papéis, a efetividade atingida e a utilidade da ciência contábil são questionadas. Foi assim, por exemplo, que na obra *Relevance lost* (1987), Kaplan e Norton questionam se a contabilidade, de fato, atende às necessidades gerenciais das organizações. Stroeher e Freitas (2008) defendem a ideia de que a contabilidade, na impossibilidade de atender ao mesmo tempo a usuários internos e externos, acaba por priorizar estes últimos (com a contabilidade financeira). Para estes autores, “tal posicionamento parece ser inaceitável para as exigências atuais e futuras de seus usuários”. Segundo Santos (1998) apud Stroeher e Freitas (2008), a existência de diferentes usuários com diferentes necessidades e preferências é um problema do qual a contabilidade, em sua função de bem informar, não pode fugir.

Neste contexto, é preciso mencionar o que objetivam as instituições de ensino que formam profissionais desta área. Segundo Peleias et. al. (2007), as diretrizes curriculares nacionais para os cursos de Ciências Contábeis determinam que a formação dos profissionais da área deva capacitá-los com competências profissionais que reflitam a heterogeneidade das demandas sociais. No entanto, é preciso refletir se este resultado é atingido, pois, caso não, é provável que o objetivo a que se presta o ensino da contabilidade não esteja sendo alcançado.

Uma das primeiras escolas de ensino da contabilidade foi o Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Bielinski (2000) relata que “o Instituto Comercial (...) não conseguiu ministrar ensino compatível com as necessidades do comércio fluminense, o que provocou total ausência de alunos e o esquecimento do povo”. A autora atribui o fechamento deste instituto à falta de atendimento às demandas sociais que se apresentavam e a falta de alunos. Não se espera que, atualmente, um provável descrédito, por parte do empresário, quanto à utilidade do Contador e de seus instrumentos possa colocar em risco a profissão. Mas, a sua valorização passa pelo reconhecimento, pelos usuários, da utilidade intrínseca às suas funções.

Outros estudos mostram que a não utilização das informações contábeis pode estar relacionada com outros aspectos. Dias Filho e Nakagawa (2001), por exemplo, sinalizam que um dos motivos é a falta de compreensibilidade, pelos diversos usuários, quanto às informações prestadas. Além disso, eles também citam que o valor das informações contábeis “depende também de outros atributos qualitativos além da compreensibilidade, como, por exemplo, pontualidade, adequação ao modelo decisório, etc.” (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001, p. 06). Stroeher e Freitas (2008) concluem que “os empresários vinculam a contabilidade ao excesso de fiscalismo e à arrecadação de impostos” e isso acontece porque muitos contadores especializam-se em aspectos fiscais e as demonstrações contábeis acabam sendo apresentadas, apenas, para instituições financeiras e órgãos públicos. Silva, Santos e Ferreira (2007) dizem que a Contabilidade possui os fundamentos necessários para ser o sistema de informação mais importante da empresa, transformando-se no centro de integração e interação com os seus demais sistemas, no entanto, isso não acontece. O motivo que se discute neste trabalho, é a falta de preparação do profissional quanto aos conflitos de agência.

## 2.2. Teoria da Agência

Conforme Watts e Zimmerman (1986), a ideia de que os indivíduos dentro da empresa atuam no seu próprio interesse pode ser atribuída a Adam Smith (1776), ou a Berle e Means (1932) assim como usada por Simon (1959) e Williamson (1964). No entanto, foi em 1976 que Michael Jensen e William Meckling apresentam em um denso artigo os fundamentos da

Teoria da Firma. A expansão do comércio e da indústria e o surgimento da figura dos investidores de capital (não administradores) criam um contexto complexo. Watts e Zimmerman (1986) dizem que a empresa passa a ser encarada como uma equipe de indivíduos com interesses próprios e, neste contexto, as pessoas reconhecem que conflitos de interesse irão surgir. Assim, segundo os autores, para reduzir esses conflitos, as empresas estabelecem contratos que especificam direitos específicos sob diversas contingências. Neste ambiente, o comportamento da empresa é semelhante ao comportamento de um mercado, que é o resultado de um complexo processo de equilíbrio (JENSEN; MECKLING, 1976). No entanto, atingir este equilíbrio não é tarefa simples e, com isso, essa diversidade de relações contratuais acaba por motivar o surgimento de conflitos de interesses.

Para Lopes (2004, p. 171), “o conflito de agência surge quando os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e ao colocar seus interesses pessoais em primeiro lugar acabam por prejudicar o andamento da organização”. Segundo Nascimento e Reginato (2009), a conciliação dos propósitos do criador do empreendimento com os dos gestores, que têm objetivos diferentes, pode levar à existência de conflitos de interesses ou de agência. Ainda de acordo com Lopes (2004, p. 173), “sob esse ponto de vista teórico, a empresa é vista como um conjunto de contratos entre os diversos participantes”. Para Jensen e Meckling (1976) as relações contratuais são a essência da empresa, não só com os empregados, mas com fornecedores, clientes, credores, e assim por diante.

Watts e Zimmerman (1986) apresentam as três hipóteses básicas que têm orientado estudos direcionados a orientar e predizer práticas contábeis adotadas nas diversas organizações: a) a hipótese do plano de incentivo; b) a do grau de endividamento e c) a do tamanho ou dos custos políticos. A segunda considera, por exemplo, que empresas que possuem um maior endividamento tendem a adotar práticas contábeis que aumentam o lucro de curto prazo (antecipam o reconhecimento de receitas de períodos posteriores e postergam o reconhecimento de despesas do período atual, por exemplo). A terceira hipótese aponta que as empresas são mais conservadoras no reconhecimento de seus resultados, tentando, através das práticas contábeis, postergar o reconhecimento dos lucros. Nas três hipóteses, o que fica claro é a atuação da gestão da empresa no gerenciamento das práticas contábeis e de seus resultados na tentativa de maximização dos seus objetivos. Desta forma, nestas pode ser identificada a influência dos interesses individuais (e dos conflitos decorrentes).

Dentro dessa perspectiva de conflitos, alguns atores da organização estão em desigualdade de condições em relação a outros. O exemplo principal, origem da teoria, ocorre na relação entre os investidores e os administradores das firmas. Segundo a teoria, os investidores, à medida que se afastam da gestão da organização, passam a ter menos informações do que os administradores. Tal situação é tratada por Jensen e Meckling (1976) como assimetria informacional. No entanto, não é exclusiva a estes atores. Os acionistas estão em desvantagem informacional em relação aos altos executivos da empresa, que por sua vez não possuem o mesmo nível informacional dos subordinados (PEREIRA et al., 2010).

Como visto, um ponto que reflete a existência da Teoria da Agência é a desigualdade de condições. E esta desigualdade ocorre, principalmente, em função da disponibilidade de informações. Esta assimetria ocorre, para exemplificar, devido ao fato de o agente possuir um conjunto maior de informações sobre si, antes de sua contratação, ou sobre as atividades que ocorrem na empresa do que o principal, após a sua contratação, o que lhe permite a possibilidade de utilizar este fato com a finalidade de obtenção de benefícios (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Decorrentes da assimetria de informações surgem custos adicionais. Conforme Nascimento e Reginato (2009), a assimetria é questão central da discussão sobre os conflitos de agência e tem como resultantes custos de agência. Vale dizer que estes custos podem ser de duas naturezas: os custos de transação (ou de seleção adversa) ou os custos de agência,

propriamente dito. Como exemplo do primeiro, temos: contratação do agente, negociação entre as partes e elaboração do contrato. Quanto ao segundo, são custos de agência, por exemplo, a despesas de monitoramento das atividades dos agentes, as despesas com cobertura de seguros e as perdas residuais. A Contabilidade e a Auditoria Independente são bons exemplos de custos de agência. Estes custos são tão reais quanto qualquer outro custo e o seu nível depende, entre outras coisas, das obrigações legais e de direito e da complexidade na concepção dos contratos (JENSEN; MECKLING, 1976).

Dias Filho e Machado (2004, p. 37) afirmam que “estudos indicam haver um crescimento da procura pelo monitoramento das demonstrações contábeis quando administradores são remunerados em função de medidas vinculadas ao comportamento do lucro”. Verifica-se, neste caso, uma hipótese de plano de incentivo e a contabilidade atuando como ferramenta de controle. Ainda de acordo com estes autores, “o mesmo se verifica quando as empresas firmam contratos que contêm cláusulas baseadas em números contábeis para proteger interesses de credores” (DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p. 37).

### 2.3. Ensino da Contabilidade

O Conselho Nacional de Educação, através da Resolução CNE/CES nº 10/2004, de 16.12.2004, estabelece algumas das principais competências e habilidades que devem ser contempladas na formação do profissional da área, dentre elas: compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e **nos diferentes modelos de organização** (art. 3º, I) e demonstrar **visão sistêmica e interdisciplinar** da atividade contábil (art. 4º, II) (grifos adotados). Nota-se uma preocupação com a capacidade do profissional em lidar com a complexidade do ambiente organizacional e também com as relações existentes neste ambiente.

Peleias et. al. (2007) apontam como a evolução da sociedade culminava com a evolução da contabilidade e, de forma vinculada, à constante revisão da grade curricular dos cursos de formação na área. Assim, ao longo do tempo, o ensino de contabilidade foi sendo modificado naturalmente. Neste sentido, a Resolução nº 003 do Conselho Federal de Educação de 1992 tornou obrigatória a disciplina Teoria da Contabilidade e “trouxo contribuições para o ensino da Contabilidade no Brasil, ao introduzir várias novidades. A análise de seu teor revela que os currículos plenos foram elaborados para estimular o conhecimento teórico e prático e permitir o competente exercício da profissão” (PELEIAS et. al., 2007, p. 10). Para Miranda, Moraes e Nakao (2008) um dos principais objetivos da disciplina Teoria da Contabilidade é “estruturar os conhecimentos sobre a contabilidade, de maneira a desenvolver teorias que relacionem os fenômenos econômicos com as possíveis maneiras de interpretação, de comunicação e de explicação para estes eventos”. E completam que a teoria da contabilidade é de grande importância para a formação do profissional da área.

A Teoria da Contabilidade contempla, em seu arcabouço, as discussões sobre a legitimidade, a institucionalização de práticas, a abordagem oportunística e o conhecimento que é base para este estudo: a Teoria da Agência. No nível da graduação, tais discussões não são priorizadas. O estudo de Miranda, Moraes e Nakao (2008) analisou o ensino de Teoria da Contabilidade no Estado de São Paulo e demonstra isso. Quanto ao conteúdo programático, não se verifica, pelo menos explicitamente, a presença dos conteúdos indicados acima.

Analisando os livros apontados como referência nas instituições analisadas, segundo os mesmos autores, verifica-se entre os quatro principais: *Teoria da contabilidade*, de Iudícibus; *Introdução teoria contabilidade*, Marion e Iudícibus; *Teoria da contabilidade*, Lopes de Sá; e *Teoria da contabilidade*, Hendriksen e Van Breda. Destes, apenas o último aborda conteúdos mais avançados sobre a teoria contábil. Um deles, por exemplo, em sua última edição cuida de aspectos sobre a Teoria Positiva, a Abordagem Institucional e Social,

Teoria Contratual da Firma, entre outros, em não mais do que 15 páginas. Não se pretende aqui, é claro, criticar a qualidade destes renomados autores, até por conta das diversas produções dos mesmos que contemplam, com qualidade, os conteúdos mais avançados da ciência contábil. A questão, apenas, é sobre a escolha, nos cursos em nível de graduação, em não tratar dos conteúdos avançados. Essas informações, na verdade, ratificam a principal constatação de Miranda, Moraes e Nakao (2008): “em relação aos conteúdos observou-se uma concentração em aspectos históricos, análise dos princípios contábeis, e nos conceitos de ativo e passivo”. Segundo estes autores, estudos anteriores, como o de Sacramento (2000) e o de Abreu et. al. (2003) em instituições de todo o Brasil e de Minas Gerais, respectivamente, confirmam essa conclusão.

Analisando o que se espera dos egressos de Ciências Contábeis, através de passagens retiradas dos sítios de algumas instituições, verifica-se que o previsto pela Resolução nº 10/2004 é o que as guiam na formação dos profissionais da área. Em uma das instituições, por exemplo, afirma-se que o profissional atuará no intuito de “propor ações preventivas e estratégicas para o desenvolvimento das empresas como contribuição para melhoria da sociedade”. Numa segunda, afirma-se que “o curso de Ciências Contábeis deve preocupar-se com essas áreas de demandas específicas e ao mesmo tempo ser flexível, com o escopo de tornar-se adaptável às exigências de um ambiente empresarial em contínuo processo de mudança”. Enfim, verifica-se nas passagens acima a preocupação com a formação de um profissional contextualizado, com habilidades e conhecimentos suficientes para lidar com a complexidade do ambiente em que irá atuar.

### 3. Procedimentos metodológicos

Quanto aos fins, esta pesquisa caracteriza-se como *descritiva*, por expor “características de determinada população ou determinado fenômeno” e também como *explicativa*, pois “tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos” (VERGARA, 2010, p. 42). Ainda de acordo com esta autora, quanto aos meios de investigação, este trabalho classifica-se como *pesquisa de campo*, “realizada no local onde ocorre o fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo” e como *pesquisa bibliográfica*, tendo como base materiais publicados “em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. Quanto ao método científico, este é classificado como hipotético-dedutivo. Segundo Vergara (2010, p. 3), independentemente da interferência do pesquisador, este método “deduz alguma coisa a partir da formulação de hipóteses que são testadas e busca regularidades e relacionamentos causais entre elementos”.

Foi utilizado como instrumento principal de coleta de dados um questionário semi-estruturado. No questionário, foram apresentadas determinadas proposições e os respondentes se manifestaram quanto à concordância, ou não, em relação às mesmas. Esta manifestação ocorreu através de uma escala de intensidade. De acordo com Bruni (2011, p 04) “um exemplo comum de escalas de intensidade é apresentado por meio de escalas de Likert”. Neste estudo, a escala de Likert variava de 1 (discordo fortemente) a 7 (concordo fortemente). Antes da utilização do questionário na coleta de dados propriamente dita, este foi submetido à análise de um profissional, professor doutor da graduação e pós-graduação da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Posteriormente, o instrumento foi aplicado em uma pequena amostra com alunos concluintes e profissionais da área. Após essa validação prévia, alguns ajustes foram feitos e partiu-se para a pesquisa de campo.

A pesquisa de campo ocorreu em dois grupos: um formado por estudantes, concluintes da graduação em Ciências Contábeis, e outro por profissionais de contabilidade (Bacharéis) que obtiveram este título a partir do ano de 2005. O questionário (criado também na

plataforma web Google Docs) foi enviado por e-mail a professores, coordenadores e alunos de cursos de graduação, e para profissionais da área. Além disso, também foi aplicado em salas de aula da graduação e pós-graduação (lato sensu) na área. Ao todo, foram respondidos 35 questionários por estudantes, sendo que dois foram excluídos da amostra pelo fato dos respondentes não estarem concluindo o curso no semestre de 2011.2. De profissionais foram obtidas 104 respostas, algumas invalidadas, pois eram de bacharéis em outras áreas e, em alguns casos, eram de ciências contábeis, mas que tinham concluído o curso antes de 2005. Assim, a amostra final foi formada por 33 estudantes concluintes e 89 profissionais.

A fase inicial do tratamento estatístico, feita através do software PASW (Predictive Analytics Software), versão 18 do SPSS, compreendeu uma análise descritiva dos dados, obtendo-se variáveis como média e frequência, para fins de caracterizar a amostra. Na sequência, objetivou-se a validação das escalas das variáveis do questionário (as proposições apresentadas). Para o tratamento nesta etapa utilizou-se a Análise Fatorial (AF). Segundo Bezerra (2011, p. 74), “a AF tem como um de seus principais objetivos tentar descrever um conjunto de variáveis originais através da criação de um número menor de dimensões ou fatores”. Este procedimento estatístico é considerado uma técnica de interdependência. Segundo estes autores (ibidem, p. 77), “o intuito das técnicas de interdependência não é o de prever o valor da variável dependente e sim de identificar uma estrutura de relacionamentos que permita a explicação das variações ocorridas nas variáveis analisadas”.

“Nas ciências sociais, geralmente tentamos medir coisas que não podem ser medidas diretamente (as chamadas *variáveis latentes ou constructos*)” (FIELD, 2009, p. 551). Assim, buscou-se a determinação dos constructos da pesquisa. Para este trabalho, dividiram-se as variáveis em três dimensões: “conhecimentos sobre Teoria da Legitimidade”, “conhecimentos sobre Teoria da Agência” e “conhecimentos sobre as hipóteses oportunísticas da Teoria Positiva”. Assim, partiu-se para os testes de validação destas variáveis, verificando a) dimensionalidade e b) confiabilidade.

Para analisar a dimensionalidade, recorreu-se a procedimento de Análise Fatorial Exploratória de Componentes Principais. Segundo Bezerra (2011) este tem por característica não exigir do pesquisador o conhecimento das relações entre as variáveis e determina “fatores que contenham o maior grau de explicação da variância possível” (2011, p. 81). Para determinar a quantidade de fatores, foi adotado o critério do auto-valor, considerando-se “todos os fatores com auto-valores maiores do que 1” (FIELD, 2009). Ainda quanto a dimensionalidade, a validação ocorreu através do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de Esfericidade de Bartlett. Para o índice KMO, segundo Hutcheson e Sofroniou (1999) apud Field (2009), valores entre 0,5 e 0,7 são medíocres; valores entre 0,7 e 0,8 são bons; entre 0,8 e 0,9 são ótimos e acima de 0,9 são excelentes. Já o nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett deve ser baixo o suficiente para rejeitar a hipótese nula e indicar que há uma correlação forte entre os itens (HAIR et al., 2005) apud (ALBUQUERQUE, 2009).

Para analisar a confiabilidade foi utilizado o Alfa de Cronbach. Segundo Rodrigues e Paulo (2011, p. 64), este modelo “mede a consistência interna, é o mais comum para análise de confiabilidade e está presente em diversos trabalhos científicos”. Ainda de acordo com os autores, o valor que pode ser assumido para o Alfa de Cronbach varia entre 0 e 1, sendo mais ideal o quanto se aproxima de 1. Hair (1998) apud Rodrigues e Paulo (2011) indicam que o mínimo ideal é 0,7, mas é possível aceitar o mínimo de 0,6 para pesquisas exploratórias. FIELD (2009) também confirma que este modelo é o mais comum e aponta que o valor mais aceitável está acima de 0,7.

Para testar as hipóteses de pesquisa, foram seguidos os procedimentos indicados por Bruni (2011) para *teste t*, para análise das médias obtidas. Segundo este autor, são cinco os procedimentos: 1º - formulação da hipótese nula ( $H_0$ ), que se aceita como verdadeira e outra hipótese alternativa ( $H_1$ ), que alega a desigualdade do parâmetro; 2º - escolha da distribuição

amostral adequada; 3º - estabelecimento o nível de confiança e significância, geralmente (e como adotado neste estudo) 95% e 5%, respectivamente; Considerando isso, se  $\text{Sig.} \geq 0,05$ : aceita-se a hipótese nula, de igualdade e inexistência de diferenças significativas; e sendo  $\text{Sig} < 0,05$ : aceita-se a hipótese alternativa. No 4º passo - cálculo da estatística teste e comparação da resposta com os parâmetros definidos; 5º - aceitação, ou não, da hipótese nula.

#### 4. Análise dos dados

##### 4.1. Caracterização da amostra

Como informado na metodologia, a amostra final deste estudo ficou composta por 33 alunos concluintes e 89 bacharéis em Ciências Contábeis. Quanto à faixa etária, conforme Tabela 1, verifica-se que 75,8% dos estudantes possuem entre 17 e 29 anos, enquanto que entre os bacharéis a uma distribuição maior de idade, tendo 56,2% entre 17 a 29 anos e 34,8% entre 30 e 39 anos. Nota-se que a pesquisa consegue, desta forma, atingir um público relativamente jovem e que estes, considerando as propostas vigentes desde a década de 90, tiveram acesso a uma formação de nível superior baseada numa perspectiva mais abrangente.

Tabela 1: Qual a sua faixa etária?

Categorias e Faixas Etárias		Frequência	Percentual
Estudante	17 a 29 anos	25	75,8
	30 a 39 anos	6	18,2
	Acima de 50 anos	2	6,1
	<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>100,0</b>
Profissional	17 a 29 anos	50	56,2
	30 a 39 anos	31	34,8
	40 a 49 anos	5	5,6
	Acima de 50 anos	3	3,4
	<b>Total</b>	<b>89</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaboração própria, 2011

Para atender a um dos objetivos específicos, independente do nível de conhecimento demonstrado através das respostas às proposições do questionário, perguntou-se de maneira dicotômica (Sim ou Não?) se já haviam estudado em algum momento sobre a Teoria de Legitimidade e/ou Teoria da Agência. As respostas podem ser conferidas na Tabela 2:

Tabela 2 - Estudou sobre Teoria da Legitimidade e/ou Teoria da Agência

Categorias		Frequência	Percentual
Estudante	Não	24	72,7
	Sim	9	27,3
	Total	33	100,0
Profissional	Não	71	79,8
	Sim	18	20,2
	Total	89	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2011

É visto que mais de 70%, de ambos os públicos, afirmam nunca terem estudado sobre Teoria da Legitimidade e/ou Teoria da Agência. Este resultado já poderia ser um prenúncio de que as influências dos conflitos de agência no ambiente organizacional não seria algo que este

público detém conhecimento. No entanto, considerando a possibilidade destes terem tido contato com esses conteúdos, mas apenas não se recordarem, de imediato, dos mesmos, as proposições elaboradas e apresentadas na forma de escalas de intensidade foram essenciais para as conclusões do trabalho.

Para verificar a percepção do público pesquisado quanto à utilidade e utilização da Ciência Contábil, o presente questionamento foi apresentado: “São funções principais da contabilidade o registro e evidenciação do patrimônio das organizações e o auxílio na interpretação das informações para a tomada de decisão e a importância da contabilidade para as organizações está relacionada com estas funções?”. A Tabela 3 mostra os resultados:

Tabela 3 - Funções principais da contabilidade

Categorias		Frequência	Percentual
Estudante	Não	1	3,0
	Sim	32	97,0
	Total	33	100,0
Profissional	Não	8	9,0
	Sim	81	91,0
	Total	89	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2011

A maioria quase que absoluta, nas duas amostras, acreditam que as principais funções da contabilidade são as já tradicionalmente conhecidas, como registro, evidenciação, na perspectiva financeira, e auxílio a tomada de decisão, na concepção gerencial. Em ambos os casos, acredita-se também que a importância da contabilidade para as organizações está relacionada com estas funções. Aqui, parece ficar de lado o uso da contabilidade apenas como meio de legitimação e de certificação, junto a terceiros, das políticas da empresa.

#### 4.2. Validação das escalas

Como já dito, neste trabalho as variáveis foram classificadas sobre três perspectivas: “conhecimentos sobre Teoria da Legitimidade”, “conhecimentos sobre Teoria da Agência” e “conhecimentos sobre as hipóteses oportunísticas da Teoria Positiva”.

Através da Análise Exploratória de Componentes Principais, o primeiro passo foi validar as variáveis relativas às proposições sobre legitimidade, na motivação de definir um constructo que pudesse aferir o nível de conhecimento quanto a esta temática. Neste caso, com as variáveis B1, B2 e B3, apesar do Teste de Esfericidade apresentar um valor que poderia ser tratado como significativo (0,011), o Índice KMO de 0,514 anunciava que estas variáveis não seriam validadas. Esta confirmação foi obtida com o Alfa de Chrobach, que apresentou um resultado de 0,354 (muito abaixo do 0,7, geralmente aceito). Assim, o fator “legitimidade” foi abandonado. Pelos mesmos motivos, na validação das variáveis relativas às hipóteses oportunísticas da Teoria Positiva foi eliminada esta dimensão da pesquisa.

As variáveis relativas aos “conhecimentos sobre Teoria da Agência”, pelo contrário, puderam ser validadas, conforme será demonstrado na sequência. Inicialmente, 10 variáveis foram submetidas ao teste (A1 a A10). Aqui, o Índice KMO superou a marca de 0,7 (0,784 foi o valor encontrado) e o teste de esfericidade, como recomendado, estava tendendo a zero (0,000). No entanto, através da análise da “Component Matrix” três fatores poderiam ser estabelecidos. Assim, estabeleceram-se as seguintes possíveis relações entre as variáveis: **1<sup>a</sup>** – A1-A5-A6-A7-A9; **2<sup>a</sup>** – A2-A4-A10; e a **3<sup>a</sup>** – A3-A8. Após novos testes, com a consideração da subdivisão acima, detectou-se que a 2<sup>a</sup> não pode ser validada, em função do Alpha de

Cronbach, ter apresentado valores muito baixos. A dimensão 3, também não foi validada, esta por dois motivos: o Alpha e o Teste esfericidade.

Assim, a pesquisa considerou os resultados obtidos através das variáveis A1-A5-A6-A7-A9. Os valores encontrados foram: Índice KMO 0,781; Teste de esfericidade 0,000 e Alpha de Cronbach 0,728, conforme demonstrado nos quadro 01 e 02 a seguir.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,781
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	107,749
	DF	10
	Sig.	,000

Quadro 01 - KMO e Teste de Bartlett

Cronbach's Alpha	N of Items
,728	5

Quadro 02 - Teste de Confiabilidade

#### 4.3. Resultado e teste de hipóteses

Todas as proposições, relacionadas aos conteúdos avançados de Teoria da Contabilidade, eram verdadeiras. Assim, esperava-se daqueles respondentes, concluintes ou profissionais, que possuíssem conhecimentos sobre os conteúdos ali apresentados, respostas sempre próximas ao número 7 da escala, ou seja, concordo fortemente. Neste sentido, todos os testes a seguir serão feitos considerando que, quanto mais a média se distancia de 7 na escala, menor é o nível de conhecimento dos pesquisados em relação às influências dos conflitos de agência.

##### 4.3.1. Teste da hipótese HA – Conhecimentos dos bacharéis em contabilidade

Aqui o objetivo era testar se os profissionais de contabilidade, formados a partir do ano de 2005, possuíam conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional. Para tanto, seguindo o modelo apresentado por Bruni (2011), foram estabelecidas hipóteses nula e alternativa.

HA<sub>0</sub> – Os profissionais, bacharéis em ciências contábeis, possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional;

HA<sub>1</sub> – Os profissionais, bacharéis em ciências contábeis, não possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional;

A amostra final considerada nesta análise compreendeu 87 profissionais, o que motivou a utilização do teste paramétrico de uma amostra para média, a estatística t (t<sub>i</sub>). Os resultados do teste são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Teste t para uma amostra – categoria: profissional

Test Value = 7				
t	DF	Sig. (2-tailed)	Diferença de Média	Intervalo de Confiança 95% de Diferença

					Inferior	Superior
Conhecimentos de Teoria da Agência	-69,284	87	0,000	-7,05445142	-7,2568270	-6,8520759

Analisando a significância (*Sig. (2-tailed)*) de 0,000, verifica-se que a hipótese nula é refutada (*sig. < 0,05*). Portanto, a hipótese alternativa de que os profissionais, bacharéis em ciências contábeis, não possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional.

#### 4.3.2. Teste da hipótese HA – Conhecimentos dos concluintes do bacharelado em contabilidade

Neste caso, o objetivo era testar se os alunos concluintes, em 2011.2, da graduação em Ciências Contábeis, possuíam conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional. Para tanto, seguindo o modelo apresentado por Bruni (2011), foram estabelecidas em hipóteses nula e alternativa.

HA<sub>0</sub> – Os alunos concluintes, em 2011.2, da graduação em Ciências Contábeis, possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional;

HA<sub>1</sub> – Os alunos concluintes, em 2011.2, da graduação em Ciências Contábeis, não possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional;

A amostra analisada para este grupo foi de 32 alunos concluintes e, ainda para este número (superior a 30), pode ser utilizado o teste paramétrico de uma amostra para média, a estatística t (*t<sub>i</sub>*). Os resultados do teste são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5: Teste t para uma amostra – categoria: alunos concluintes

	Test Value = 7					
	T	DF	Sig. (2-tailed)	Diferença de Média	Intervalo de Confiança 95% de Diferença	
					Inferior	Superior
Conhecimentos de Teoria da Agência	-35,365	32	0,000	-6,85479622	-7,2496116	-6,4599808

Novamente o teste t para uma amostra, quando analisadas as respostas dos concluintes da graduação, detectou uma significância de 0,000. Com isso, verifica-se que a hipótese nula é refutada (*sig. < 0,05*). Portanto, prevalece também a hipótese alternativa de que alunos concluintes, em 2011.2, da graduação em Ciências Contábeis, não possuem conhecimentos sobre as influências dos conflitos de agência sobre o ambiente organizacional.

## 5. Considerações finais

Este artigo foi motivado, principalmente, pela ideia de que os profissionais de contabilidade precisam estar preparados para contribuir para o atendimento das demandas de

informações financeiras e gerenciais das organizações e considerando que, para isso, estes profissionais precisam conhecer as influências significativas deste ambiente. Tendo ciência disso, a pesquisa preocupou-se em analisar o nível de conhecimento dos profissionais, formados recentemente, e dos concluintes do curso de Ciências Contábeis sobre conteúdos relativos à teoria positiva, especialmente, da contabilidade e que buscam explicar o porquê de determinadas práticas serem adotadas. Uma dessas teorias, referencial teórico deste trabalho, é a Teoria da Agência, que trata dos conflitos de interesses, dos custos de agência e da assimetria informacional existentes no contexto organizacional.

Não se pode esperar que profissionais contábeis sejam valorizados no processo sem que possua conhecimento aprofundado destas influências. Tanto é assim, que as próprias diretrizes curriculares instituídas pelo Conselho Federal de Ensino, órgão vinculado ao Ministério da Educação, para o curso de Ciências Contábeis estabelece, como necessário, a formação de um profissional capaz de interagir com e atender a heterogeneidade das demandas sociais. Muito embora haja essa prerrogativa, os resultados deste estudo demonstram que, tanto os profissionais (formados recentemente) como aqueles alunos que estão concluindo o curso de Ciências Contábeis não possuem conhecimentos a respeito dos conflitos de agência, custos de agência e outros aspectos tratados pela Teoria da Agência. Essas análises iniciais dão indicativos de que, realmente, ainda é ausente a preparação dos bacharéis e futuros bacharéis para lidar com questões mais complexas.

Outras pesquisas futuras podem analisar, na perspectiva dos gestores, as interferências dos conflitos de agência e custos de agência na gestão da empresa. Podem, também, reproduzir este estudo em outros ambientes e, até mesmo, analisar a percepção, até mesmo, dos mestres/mestrandos em contabilidade sobre o assunto. Uma limitação encontrada neste estudo decorre do espaço de tempo em que ocorreu o levantamento de dados. Além de curto, as instituições de ensino da cidade de Salvador estavam, em sua quase totalidade, em período de férias. Desta forma, é válida também a iniciativa de replicar este estudo buscando atingir uma amostra mais densa, incluindo na análise outros conteúdos avançados de Teoria da Contabilidade.

Dito tudo isso, este estudo exploratório contribui para que sejam repensadas as práticas de ensino no nível da graduação, especialmente o da disciplina Teoria da Contabilidade e o das áreas, como a de Custos, relacionadas com o processo decisório. Já que se tem como objetivo e se espera que as instituições de ensino superior preparem profissionais aptos para atuar no ambiente organizacional (diga-se de passagem, cada dia mais complexo e desafiador), considerando todas as variáveis deste ambiente. Conteúdos como Teoria da Legitimidade, Hipóteses e Abordagens Oportunísticas, Teoria da Agência, enfim, não podem ser um conhecimento exclusivo de mestres e doutores.

## **6. Referências**

ALBUQUERQUE, Kátia S.L.de S..Auditoria e sociedade: Análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do Auditor. 2009. 128 fl. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UFBA, Salvador/BA, 2006;

BEZERRA, Francisco Antonio. Análise Fatorial. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edílson; DIAS FILHO, José Maria. Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. São Paulo: Atlas, 2011.

BIELINSKI, A. C.. Educação profissional no século XIX. Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso. Disponível em <<http://www.senac.br/BTS/263/boltec263e.htm>>. Acesso em: 25 de julho de 2011;

BRASIL. Ministério da Educação. Parecer CNE/CES nº 0289/2003.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Resolução CNE/CES nº 10/2004.

BRUNI Adriano Leal. PASW Aplicado à Pesquisa Acadêmica. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011;

CHAMBERS, Raymond J. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1966;

CZESNAT, Aline Fernandes de Oliveira; MACHADO, Denise Del Pra Netto. Legitimação na evidenciação de informações sócio-ambientais nas empresas de telecomunicações. 2010. IV CONGRESSO ANPCONT DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/01/CCG280.pdf>>. Acesso em 30 de maio 2011.

DIAS FILHO, José M., Políticas de Evidenciação Contábil: Um Estudo do Poder Preditivo e Explicativo da Teoria da Legitimidade. In: Anais do XXXI Encontro da ANPAD. 2007. Rio de Janeiro-RJ – 22 a 26 de setembro de 2007. XXXI Encontro da ANPAD;

\_\_\_\_\_; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sergio de; LOPES, Alexsandro Broedel. Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004;

\_\_\_\_\_; NAKAGAWA, Masayuki. Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA - USP. São Paulo, n. 26, p. 42-57. Maio/Agosto, 2001;

GRZESZEZESZYN, Gilberto, FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An international comparison of strategic management accounting practices”. In: Anais do XXVIII Encontro da ANPAD. 2004. Curitiba-PR - 25 a 29 de Setembro de 2004. XXVIII Encontro da ANPAD;

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H.; Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, Outubro, 1976, V. 3, No. 4, p. 305-360;

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

KAM, Vernon. Accounting Theory. 2 ed. John Willey & Sons, Inc. New York, 1990;

LOPES, Alexsandro Broedel. A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sergio de; LOPES, Alexsandro Broedel. Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004;

MILLER, Peter. In: HOPWOOD, Anthony G. e MILLER, Peter. Accounting as Social and Institutional Practice. New York: Cambridge University Press, 1994.

MIRANDA, Claudio de Souza; MORAES, Marcelo Botelho da Costa; NAKAO, Silvio Hiroshi. O Ensino da Teoria da Contabilidade: Uma Avaliação em Instituições no Estado de São Paulo. In: Anais do XXXII Encontro da ANPAD, 2008, Rio de Janeiro-RJ – 06 a 10 de setembro de 2008. XXXII Encontro da ANPAD;

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. (orgs.). Controladoria: Um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009;

PELEIAS, Ivam Ricardo; SEGRETI, João Bosco; SILVA, Glauco Peres da; CHIROTTO, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. Revista Contabilidade e Finanças da USP. São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 19 – 32, 2007;

PEREIRA, Antonio Gualberto; BRUNI, A. L.; ROCHA, J.S.; LIMA FILHO, Raimundo N.; FARIA, Juliano A. de.. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Auditoria: delineamentos para a discussão em teoria da contabilidade. VII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – 2010. Disponível em: [http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/Mestrado/Artigos/2010/Seget\\_Antonio.pdf](http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/Mestrado/Artigos/2010/Seget_Antonio.pdf). Acesso em 11/07/2011;

RODRIGUES, Adriano; PAULO, Edilson. Introdução à Análise Multivariada. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edílson; DIAS FILHO, José Maria. Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Paula Danyelle Almeida da; SANTOS, Odilanei Moraes dos; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; A percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégica. Revista Contabilidade e Finanças da USP. São Paulo, n. 44, p. 44-59. Maio/Agosto. 2007;

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2010;

WATTS, Ross L., ZIMMERMAN, Jerold L. Positive Accounting Theory. New Jersey: Englewood Cliffee, 1986.