

Compreensão das informações contábeis por usuários internos: Estudo de caso em uma universidade pública brasileira



<https://doi.org/10.56238/sevened2023.006-044>

Maria Arlete Ferreira Alves

Universidade do Estado do Rio de Janeiro Mestrado em Ciências Contábeis

Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Universidade do Estado do Rio de Janeiro Doutorado em Administração

Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira

Universidade do Estado do Rio de Janeiro Doutorado em Administração

RESUMO

Objetivo: Avaliar a compreensão das informações contábeis e sua relevância no processo de tomada de decisão sob a ótica de usuários internos do setor público. **Método:** Estudo de caso da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas e a análise teve como base o método de análise de conteúdo. **Resultados:** Informações de natureza orçamentária são as mais presentes e relevantes no processo de tomada de decisão. Informações contábeis de cunho

patrimonial são pouco utilizadas, sendo mais relevantes para atender exigências externas. O principal fator que influencia a compreensão dos gestores é a linguagem altamente técnica da contabilidade. **Originalidade/Relevância:** O conhecimento dos fatores que influenciam a compreensão das informações contábeis contribui 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 na tomada de decisão. **Contribuições teóricas/metodológicas:** Os achados dessa pesquisa indicam que, tendo como base a teoria da semiótica, o aspecto sintático é entendido pelos gestores. Porém, os aspectos semântico e pragmático que faz parte de relação comunicativa, não estão sendo alcançados efetivamente, pois são nessas dimensões que ocorre o nível satisfatório de compreensão que os eventos contábeis buscam representar aos seus usuários e as condições de influenciar na qualidade das ações e decisões dos gestores.

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

1 INTRODUÇÃO

A principal função da contabilidade é comunicar o desempenho patrimonial, por meio das demonstrações contábeis, das organizações aos seus usuários. Dada a essa função, entende-se que a contabilidade é um tipo de linguagem, logo, ela também está exposta à complexidade dos processos relacionados à comunicação, assim como às interferências de ruídos que podem causar prejuízos ao cumprimento do seu objetivo científico (BEDFORD; BALADOUNI, 1962; BERLO, 1999; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Nesse contexto, a compreensão das informações contábeis, por parte dos gestores, é essencial para a adequada tomada de decisão, que trata-se do processo de escolher o rumo mais apropriado que a organização deve tomar em uma determinada conjuntura econômica e social. No âmbito governamental, as decisões estão baseadas na interpretação dos gestores públicos, usuários internos do



setor público, sobre os conceitos e normas contábeis (BENDER; SILVA, 2020; SHIMIZU, 2010; DIAS FILHO, 2013; MATARAZZO, 1995).

Teorias relacionadas aos estudos sobre a comunicação são, portanto, fundamentais para o campo de pesquisa da informação contábil. O arcabouço da produção científica está distribuído em diversas vertentes da teoria da comunicação, havendo uma lacuna significativa nos estudos focados no usuário interno, como é apresentado na pesquisa bibliométrica de Alves, Athayde, Alves e Duque (2022). Os autores mostram maior concentração nas vertentes dedicadas à compreensão das informações de contabilidade dos usuários externos, denominados *stakeholders*, e quanto ao usuário interno, apenas cinco estudos foram dedicados exclusivamente à sua compreensão, tal como a teoria aplicada nesses estudos, que foi a Semiótica. (DIAS FILHO, 2013; HENDRIKSEN; VANBREDA, 1999; KATAOKA; LEAL, 2020).

Em decorrência da lacuna apontada e dada a importância da adequada interpretação das informações contábeis, torna-se fundamental compreender como se dá a recepção dessas informações pelos gestores públicos que tomam decisões com base nas demonstrações contábeis.

Este trabalho visa avaliar a compreensão das informações contábeis e sua relevância no processo de tomada de decisão sob a ótica de usuários internos do setor público. Como objetivos secundários, são elencados: (a) identificar os fatores que podem influenciar a compreensão da informação contábil sob a ótica dos gestores públicos no processo de tomada de decisão e (b) avaliar a relevância de utilização da informação contábil no processo de tomada de decisão atribuída pelos gestores públicos. Para o desenvolvimento desta pesquisa, tem-se como objeto de estudo de caso a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), autarquia vinculada ao Ministério da Educação (MEC).

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.



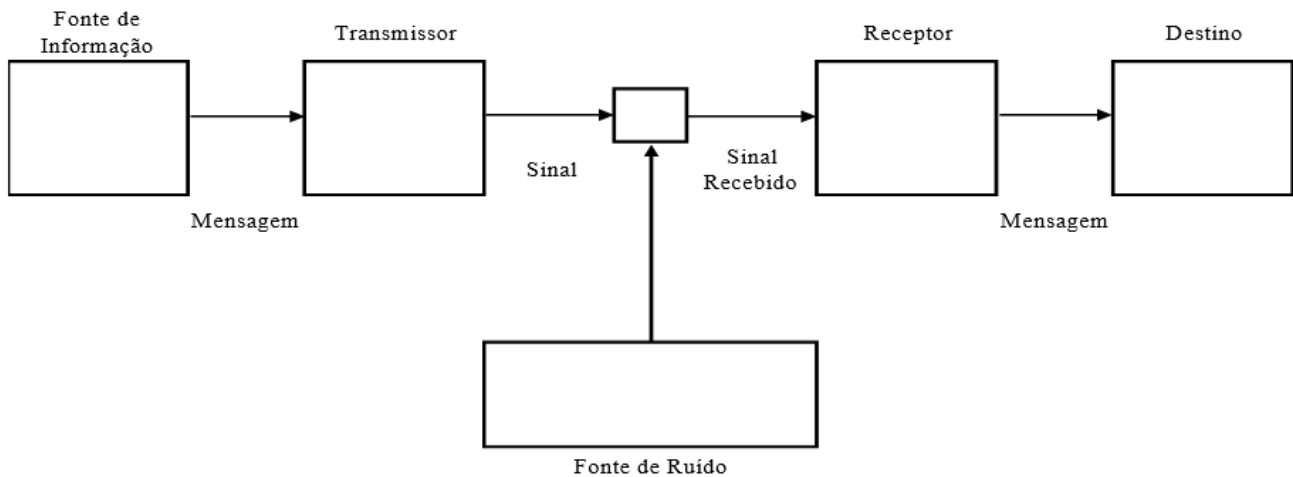
2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA COMUNICAÇÃO E SEMIÓTICA

A comunicação se tornou objeto de estudo de inúmeras pesquisas multidisciplinares, o que promoveu a expansão do seu destaque nos estudos de diversos campos profissionais, bem como a expansão da ciência e da tecnologia na década de 1940 que acarretou o aumento do volume de informações. Tais fatores foram considerados importantes contribuições para a evolução do processo comunicativo, desse modo, a informação foi percebida como “um recurso estratégico, econômico e político a ser gerenciado” (SÁ, 2018, p. 49).

Nesse sentido, surge o estudo seminal sobre a Teoria da Matemática, também denominada de Teoria da Informação, concebida por Claude Shannon e Warren Weaver (1947-1949) no âmbito da engenharia de telecomunicações, cuja principal proposta era “transmitir o maior número possível de mensagens, num menor tempo, ao menor custo operacional e à menor taxa de ruído” (SÁ, 2018, p.53). Os autores constituíram o esquemado sistema comunicativo entrelaçado em cinco elementos propostos de forma linear, o que se tornou crucial e influente no processo de disseminação e entendimento da teoria e suas vertentes, como apresentado na Figura 1 (MATTELART; MATTELART, 2011; SÁ, 2018; SHANNON; WEAVER, 1964).

Figura 1 - Diagrama Esquemático de um Sistema de Comunicação Geral



Avançando para a perspectiva de Berlo (2003), esta, por sua vez, ressalta que se deve 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. O autor destaca 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.

Nesse sentido, Dias Filho (2000) ressalta a importância dos aspectos semânticos para o processo



de comunicação no campo da 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 de um nível favorável de entendimento, pois 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. Por isso, 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).

O estudo bibliométrico de Alves *et al.* (2021) destaca a investigação das aplicações da Teoria da Comunicação à contabilidade, catalogando pesquisas em contabilidade que utilizaram como base a Teoria da Comunicação e suas vertentes, no período de 2015 até março de 2021, conforme Tabela 1.

Tabela 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).

Observa-se que a 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 estudos, que focalizam exclusivamente o usuário interno.

A semiótica, a ciência dos signos, 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 (2012, p. 36) 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”.

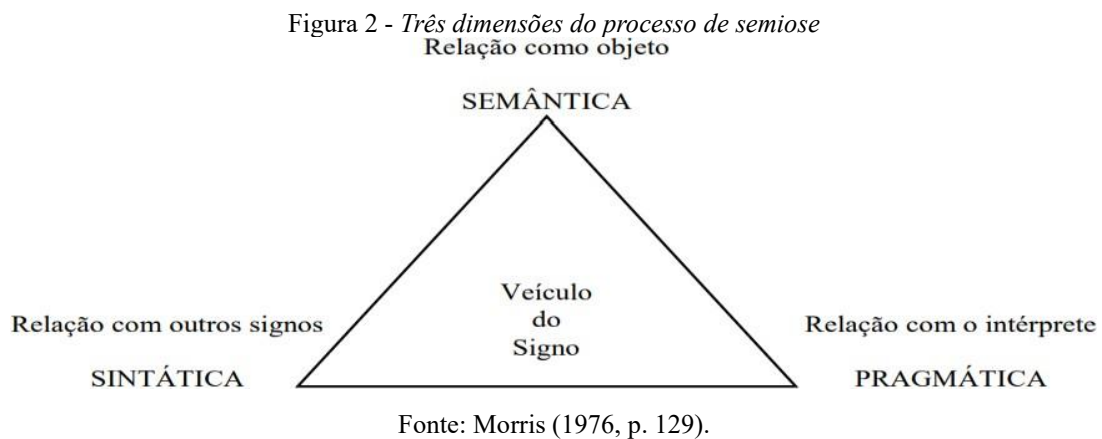
De acordo com Santaella (1983, p.13), “Semiótica é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno como fenômeno de produção de significação e sentido”. Para Morris (1976, p.



10-11), “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”.

As definições de Santaella e de Morris carregam consigo, respectivamente, a ideia 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”. 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 (MORRIS, 1976).

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



Das três dimensões, a sintática trata das combinações entre os signos, uma esfera na 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.

Assim, 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).

Sob o 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 entre 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, KLEIN, COLAUTO; BEUREN, 2014).

Tendo em vista a aplicabilidade da semiótica ao processo de comunicação no campo da contabilidade, é importante verificar os principais ruídos que podem interferir na informação contábil. Nesse contexto, os ruídos podem ser entendidos como fenômenos que ocasionam perdas de informações durante o transporte da mensagem entre a fonte e o seu destino. Para que ocorra êxito na comunicação, espera-se que a mensagem chegue ao receptor, não necessariamente de forma perfeita, mas com um nível satisfatório para o seu entendimento (RASCÃO, 2006).

O estudo de Rascão (2006) demonstra que não existe informação perfeita, o que existe é o nível de composição satisfatória entre as partes interessadas, ou seja, 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. Dessa maneira, o autor pontua que a informação imperfeita pode ser classificada em três tipos: incompleta, assimétrica e ambígua. A incompleta está relacionada à falta de perspectiva racional e à dificuldade de compreensão quanto à complexidade em sua plenitude. A assimétrica ocorre numa relação em que uma das partes possui mais informações sobre determinado assunto que a outra, gerando um desequilíbrio no entendimento. Quanto à ambígua, está sujeita a várias interpretações, ocorrendo quando as partes possuem o mesmo nível de informação, porém compreendem e aplicam de formas distintas (SATUR, PAIVA; DUARTE, 2017).

Essa complexidade que abrange a informação imperfeita pode ser considerada como ruídos no canal de comunicação da informação contábil, dentre eles, destaca-se os termos técnicos utilizados pela contabilidade, pois são fonte propícia de limitações na compreensão e conseqüentemente, podem promover a não utilização adequada das informações no processo de decisão pelos gestores.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

As informações contábeis são geradas por registros e controle dos fatos econômico-financeiros que afetam o patrimônio da organização, e devem ser evidenciadas através das demonstrações contábeis. Estas, por sua vez, fornecem informações aos seus usuários de modo que possam subsidiá-los no processo de tomada de decisão, não apenas no ambiente organizacional, mas também no âmbito econômico, social e político, visto que o patrimônio é um elemento constante em todos esses aspectos (IUDÍCIBUS, MARION; FARIA, 2017).

São diversos os segmentos da contabilidade e, por isso, são inúmeros os interesses dos usuários



das informações contábeis. Destaca-se, dentre esses, a contabilidade do setor público, ramo da ciência contábil que rege a gestão patrimonial das organizações públicas, as quais são mantidas pelos recursos financeiros arrecadados e que possuem como principal função a de servir à sociedade. Quanto aos usuários deste segmento, os externos são muito numerosos, sendo a sociedade o principal e, como principal usuário interno, têm-se os gestores tomadores de decisão (CFC, 2016; MARION, 2020; MESSIAS; WALTER, 2018; SILVA, 2011).

Segundo Silva (2011), a contabilidade aplicada ao setor público atua como um sistema integrador dos registros orçamentários, financeiros e patrimoniais, tendo 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 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). (CFC, 2016; STN, 2021).

As informações contábeis possuem aspectos qualitativos e quantitativos, estes últimos expressam os componentes patrimoniais em valores. Já o aspecto qualitativo, segundo Bezerra Filho (2014), 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 (STN, 2021). Dentre outros atributos qualitativos, a informação contábil deve possuir relevância, representação fidedigna, tempestividade e compreensibilidade. 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, foco do presente estudo, 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 (CFC, 2016; STN, 2021).

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 (STN, 2021).

No intuito de contribuir com o debate sobre a relevância da compreensão das informações contábeis pelos gestores, 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) destacam a existência de uma lacuna no percurso da informação contábil. As abordagens dos autores demonstram que os ruídos existentes na comunicação dessas informações prejudicam a compreensão dos usuários e consequentemente impacta a tomada de decisões.

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 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.

De acordo com Matarazzo (1995), um dos elementos de grande importância nesse processo [de tomada de decisão] é a análise das demonstrações contábeis, pois, por meio dela, pode-se avaliar os efeitos dos atos e fatos refletidos no patrimônio da instituição. Entende-se, portanto, 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 das informações pelos seus usuários e a utilização delas no processo de tomada de decisão (BEDFORD; BALADOUNI, 1962; BENDER; SILVA, 2020; DIAS FILHO, 2013; SHIMIZU, 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo possui abordagem qualitativa, por meio de estudo de caso, com coleta de dados via entrevistas individuais semiestruturadas. O estudo de caso foi realizado na UFRRJ, autarquia vinculada ao Ministério da Educação (MEC), essa instituição pública de ensino superior, pesquisa e extensão oferece cursos de graduação e pós-graduação nas diferentes áreas do conhecimento (YIN, 2015; UFRRJ, 2022).

O levantamento dos gestores tomadores de decisão da universidade foi realizado com base em sua estrutura organizacional e seu estatuto. A estrutura da universidade constitui-se em administração central, unidades administrativas e unidades acadêmicas da educação superior, básica, técnica e tecnológica. A administração central é responsável pela gestão institucional, sendo composta pela Reitoria, órgão máximo de execução, coordenação, fiscalização e superintendências de todas as atividades da universidade – que inclui as pró-reitorias acadêmicas e administrativas. As pró-reitorias desempenham um importante papel no processo de tomada de decisão da instituição, especialmente as



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).

Nesse sentido, observou-se que os gestores que tomam decisões de caráter gerencial com base nas informações contábeis compõem a administração central da universidade, tendo sido identificados 8 usuários internos tomadores de decisão, tendo 5 deles concedido entrevistas individuais. As entrevistas foram agendadas a partir de enviode e-mail para cada gestor.

Cabe lembrar que 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 (1997), 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. O tamanho do *corpus* da pesquisa variade acordo com a saturação dos dados. De acordo com Gil (2018, 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.

Com o objetivo de preservar a identidade desses sujeitos, estão representados neste artigo como gestor G1; G2; G3; G4 e G5, cabendo destacar que nenhum deles atuadiretamente com a área da contabilidade. As entrevistas foram conduzidas de forma presencial ou por videoconferências, de maio a julho de 2022.

Como técnica de análise dos dados, optou-se pela Análise de Conteúdo pois, além de proporcionar a intepretação dos dados da comunicação verbal e não expostos claramente, de acordo com Bardin (2016, p. 44), permite ainda a “inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não)”.

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). Com o intuito de auxiliar nas respostas ao questionamento desta pesquisa, fez-se o desmembramento de cada categoria em subcategorias e a conexão destas com o conteúdo tratado no referencial teórico, conforme Tabela 2.



Tabela 2 - Conexão entre categorias e referencial teórico

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A categoria “informação contábil” se refere aos tipos de informações contábeis utilizadas no dia a dia dos gestores e à relevância dessas informações no processo de tomada de decisão, bem como à relação da informação contábil com *accountability* no setor público. A informação orçamentária surge como a mais presente e mais importante no dia a dia das atividades institucionais dos gestores entrevistados. Os entrevistados destacam que tomam suas decisões também com base nos demonstrativos orçamentários, como indicam os seguintes trechos das falas dos gestores:



Tabela 3 – *Relatos dos entrevistados sobre tomadas de decisão*

(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”.
(G2)	“Para a tomada de decisão é mais o balanço orçamentário e financeiro mesmo”.
(G5)	“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”.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Esse achado foi também apurado por Borges e Matias (2011), que afirmam que os gestores se baseiam quase unicamente nas informações de execução orçamentária para tomar suas decisões no ente público.

Ainda que as informações orçamentárias sejam consideradas predominantes em seu cotidiano, os gestores também mencionam as informações referentes a contratos, restos a pagar, obras em andamento e custos como recorrentes no seu dia a dia. Nesse contexto, é importante ressaltar que essas informações fazem parte também dos demonstrativos patrimoniais, logo, são informações de cunho patrimonial.

Ainda sobre as informações contábeis de cunho patrimonial, os gestores G1 e G2, ressaltou que “o uso das demonstrações contábeis de cunho patrimonial não é rotineiro na universidade. Sua utilização é diminuta e, na maioria das vezes, estimulada por questionamentos externos” – cabendo esclarecer que o externo, neste caso, se refere a outro setor da própria universidade, (como ouvidoria, estudantes de pós-graduação e graduação, conselhos deliberativos), ou órgãos de controle de fora da universidade, seja a Controladoria Geral da União (CGU) ou o Tribunal de Contas da União (TCU).

Inferese que os gestores utilizam as informações orçamentárias, na maioria das vezes, como base para as suas atividades e decisões durante o exercício até o seu encerramento. Porém, é possível observar a presença da informação contábil de natureza patrimonial como parte de suas decisões. Nesse sentido, emerge a tendência à ampliação da informação patrimonial à medida que as demandas externas vão aumentando.

Partindo para a relação das informações contábeis com a *accountability*, os gestores entrevistados destacaram que as informações mais demandadas pelos órgãos de controle são as de caráter orçamentário, mas também a patrimonial e a de controle vinculadas aos contratos de bens e serviços são exigidas. Ainda sobre a *accountability*, vale ressaltar que a transparência e publicação das informações contábeis foram apontadas pelos gestores entrevistados como requisito primordial para as informações que compõe a prestação de contas à sociedade. Porém, foi ressaltado que a publicação dos últimos demonstrativos contábeis não está atualizada no site da universidade, o que vai contra o princípio de qualidade da informação contábil do setor público segundo o qual toda informação pública deve ser devidamente divulgada em local de fácil acesso aos seus usuários (BRASIL, 2011).

A categoria de análise que trata do “processo de interpretação das informações contábeis”



avaliou a compreensão dos gestores sobre as informações contábeis, como ocorre o acesso e o processo de interpretação dessas informações. Emerge como principal fator que influencia a compreensão das informações contábeis pelos gestores a linguagem técnica da contabilidade, conforme argumentos dos entrevistados a seguir:

Tabela 4 – *Relatos dos entrevistados sobre interpretação das informações contábeis*

(G1)	“Preciso ter alguém da contabilidade para traduzir os demonstrativos contábeis”.
(G2)	uma linguagem muito técnica [...] vem só o dado bruto, vem só o relatório para a gente, não vem uma explicação mais detalhada do que que significa aquele resultado”.
(G5)	“A tabela quase sempre chega muito poluída, de muita informação, muitas colunas e muitas linhas. [...] A linguagem da contabilidade é altamente técnica, e é um fator que dificulta a minha compreensão”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Esses relatos demonstram uma lacuna na compreensão dos gestores sobre as informações representadas pelos relatórios contábeis. Observa-se também que não houve menção sobre o uso das notas explicativas para esclarecimentos desses relatórios. Relatos dessa natureza também foram identificados pelos estudos de Borges e Matias (2011) e Messias e 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.

Nesse sentido, infere-se que o principal fator que influencia a compreensão dos usuários internos tomadores de decisão da UFRRJ é a linguagem altamente técnica da contabilidade. Logo, é possível observar que se trata de uma informação assimétrica, em linha com Rascão (2006).

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. É importante lembrar 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.

A contribuição da semiótica para a contabilidade se destaca, especialmente, nas dimensões semântica e pragmática, visto que tratam das relações dos signos com os objetos a que se dedicam, ou seja, a comunicação entre a contabilidade e seu usuário interno tomador de decisão. Dessa forma, a codificação e a decodificação da linguagem técnica das informações contábeis podem ser aprimoradas quando consideradas as dimensões do processo semiótico – por exemplo, consideradas na elaboração das Notas Explicativas (NE) pelo profissional de contabilidade.

Os gestores entrevistados destacam ainda que a prioridade tem sido atender às exigências dos



órgãos de controle externo e demandas operacionais. Logo, a análise contábil dentro da universidade é feita de forma simples, não requer aprofundamento das informações contidas nos relatórios. Esse fato está em linha com o 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 da administração interna da universidade. É associada a inúmeros normativos e exigências externas, vistas como importantes para a transparência da instituição, mas que não contribuem efetivamente para a tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo avaliar a compreensão das informações contábeis e sua relevância no processo de tomada de decisão sob a ótica dos usuários internos tomadores de decisão do setor público, a partir do estudo de caso da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro.

Os resultados obtidos demonstraram que a presença das informações contábeis de natureza orçamentária predomina à de natureza patrimonial no cotidiano dos gestores, já que são consideradas mais relevantes no processo de tomada de decisão dentro da universidade.

As demais informações de cunho patrimonial – por exemplo, o balanço patrimonial, a demonstração do fluxo de caixa e outros, inclusive as notas explicativas, não são acessadas de forma rotineira, apenas por demandas de ordem externa, pelos órgãos de controle externo ou cidadãos. São informações pouco utilizadas pelos gestores, o que pode causar prejuízos no desempenho de suas decisões, visto que a contabilidade pública representa o conjunto dos atos e fatos orçamentários e patrimoniais que formam a infraestrutura da universidade para o fornecimento dos serviços à sociedade.

Quanto aos principais ruídos que podem causar prejuízo à compreensão das informações contábeis pelos gestores tomadores de decisão da UFRRJ, destaca-se a linguagem altamente técnica da contabilidade. Por esse motivo, os gestores entrevistados relataram a pouca utilização dos demonstrativos contábeis, principalmente os de cunho patrimonial, nas suas decisões e ações do dia a dia.

Tendo em conta que a contabilidade é um tipo de linguagem, portanto, interage com a ciência dos signos e faz parte do processo semiótico sob as dimensões sintática, semântica e pragmática. Considerando os gestores entrevistados, entende-se que o aspecto sintático se trata do conjunto de normas emitidas pelos órgãos de contabilidade que padronizam a forma de processar e apresentar as informações contábeis, em uma combinação de signos sem correlação entre eles e seus intérpretes.

Quanto aos aspectos semântico e pragmático, que integram a relação comunicativa entre os



signos e as partes, estes não estão sendo alcançados efetivamente. Nessas dimensões podem ocorrer o nível satisfatório de compreensão que os eventos contábeis buscam representar aos seus usuários e as condições de influenciar nas decisões dos gestores.

Nesse sentido, a semiótica reúne a fundamentação teórica capaz de aprimorar o processo comunicativo entre a contabilidade e seus usuários internos. Com base nesses estudos, entende-se que as Notas Explicativas são instrumento relevante nesse contexto, pois possuem a função de trazer clareza e significados às informações contábeis apresentadas nos demonstrativos aos usuários internos que tomam decisões.

Sublinha-se como limitação desta pesquisa 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 ainda é incipiente.

Diante dos 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. Advances and Trends in Communication Theory Applied to ALVES, M. A. F.; et al. Avanços e Tendências da Teoria da Comunicação Aplicada à Informação Contábil. *Revista de Administração, Regionalidade e Contabilidade*. v. 1, n. (2), p.20-40, 2022. Disponível em: 13140-Texto do Artigo-55902-2-10-20220919 (1).pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BARBOSA, J. S.; et al. Accounting Language Tridimensionality in Publications of Brazilian Scientific Journal. *Revista Universo Contábil*, v. 10, n. (3), p.44-64, 2014. <https://doi.org/10.4270/ruc.2014319>.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 1ª ed. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. A Communication Theory Approach to Accountancy. *The Accounting Review*, v. 37, n. (4), p. 650–659, 1962. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/242352>. Acesso em: 10 abr. 2021.
- BENDER, A.; SILVA, R. F. Informação contábil: uma ferramenta para a tomada de decisão. *Brazilian Journal of Development*, v. 6, n. (6), p.39654–39666, 2020. <https://doi.org/10.34117/bjdv6n6-490>.
- 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. 2022.
- BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Presidência da República. Regula o acesso à Informação. Brasília, DF, 2011. Disponível em: L12527 (planalto.gov.br)
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Presidência da República. 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. Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- CFC. 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, 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 3 abr. 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.
- DIAS FILHO, J. M. A contabilidade e a ordem social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. *Revista da FAE*, v. 16, n. (1), p. 6-17, 2013. Acesso em: 14 mar. 2022.
- DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 12, n. (26), p.42-57, 2001. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772001000200003>.



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

<https://doi.org/10.9771/rcufba.v6i1.6194>.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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

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, 2000. Disponível em: <https://conferenciaacadperm&&ant.talca/anais/artigos142014/252.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

IIUDÍCIBUS, S. de.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. de. (2017). Introdução à Teoria da Contabilidade para graduação. 6ª ed. São Carlos, SP: Atlas, 2017.

KATAOKA, S. S.; LEAL, P. H. (2019). A semiótica como alternativa epistemológica nas pesquisas em contabilidade. *Revista Sociais e Humanas*, v. 32, n. (3), 2019.

Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociaisehumanas/article/view/40908>. Acesso em: 30 nov. 2021.

MARION, J. C. Contabilidade Básica. São Paulo: Editora Atlas, 2020. MATARAZZO, C. D. Análise Financeira de Balanços. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1955.

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

MAYKUT, P.; MOREHOUSE, R. Beginning qualitative research: a philosophic and practice guide. London: The Falmer Press, 1997.

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.

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

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

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.

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, 2018. <https://doi.org/10.21728/logcion.2018v5n1>.



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

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), p.7, 2017. Disponível em: <https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/bjis/article/view/5057>. Acesso em: 30 nov. 2021.

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

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

SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 9ª ed. Brasília: Ed. STN, 2021.

Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943 Acesso em: 24 maio 2022.

UFRRJ. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. *Relatório de Gestão. Prestação de contas anual referente ao exercício de 2021*. Rio de Janeiro: UFRRJ, 2021. Disponível em: https://portal.ufrj.br/wp-content/uploads/2021/04/RG_25-02_PN-compactado.pdf. Acesso em: 24 maio 2022.

UFRRJ. 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: [Delib015CONS2012Regimento.pdf \(ufrj.br\)](#). Acesso em: 24 maio 2022.

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