

Uma investigação sobre a oferta de conhecimento aos futuros contadores das micro, pequenas e médias empresas brasileiras

Luiz Carlos Miranda (UFPE) - lc-miranda@uol.com.br

Deivisson Rattacaso Freire (UFPE) - deivissonrattacaso@yahoo.com.br

Kécia da Silveira Galvão Medeiros (FMN) - kecia_galvao@yahoo.com.br

Gilvan Tavares Grangeiro (FAFICA) - gilgran@uol.com.br

Alice de Paula Araújo (UFPE) - alice1.depaula@gmail.com

Resumo:

Este estudo tem por objetivo investigar a oferta de conhecimento contábil aos futuros contadores que prestarão serviços aos gestores das micro, pequenas e médias empresas (MPME). Especificamente avalia-se a percepção dos estudantes da graduação em ciências contábeis, quanto ao conhecimento recebido. Foram entrevistados 208 alunos de cinco Instituições de Ensino Superior (IES) uma pública e cinco privadas, na Região Metropolitana da Grande Recife e da Região do Agreste Pernambucano. O estudo tem seu foco nas habilidades e competências necessárias para a produção de informações contábeis para as MPME. Os resultados apontam para o questionamento da eficiência do ensino oferecido pelas IES aos estudantes de ciência contábeis, uma vez que 70,6% dos respondentes alegam falta de conhecimento para implantação de um sistema contábil. Revela ainda a necessidade de receber conhecimentos adicionais de suas instituições de ensino, para que possam estar habilitados a produzir (na condição de futuros contadores) informações contábeis mais adequadas às necessidades das MPME.

Palavras-chave: *Contabilidade. Graduação. Pequenas Empresas. Médias Empresas.*

Área temática: *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custo*

Uma investigação sobre a oferta de conhecimento aos futuros contadores das micro, pequenas e médias empresas brasileiras

Resumo

Este estudo tem por objetivo investigar a oferta de conhecimento contábil aos futuros contadores que prestarão serviços aos gestores das micro, pequenas e médias empresas (MPME). Especificamente avalia-se a percepção dos estudantes da graduação em ciências contábeis, quanto ao conhecimento recebido. Foram entrevistados 208 alunos de cinco Instituições de Ensino Superior (IES) uma pública e cinco privadas, na Região Metropolitana da Grande Recife e da Região do Agreste Pernambucano. O estudo tem seu foco nas habilidades e competências necessárias para a produção de informações contábeis para as MPME. Os resultados apontam para o questionamento da eficiência do ensino oferecido pelas IES aos estudantes de ciência contábeis, uma vez que 70,6% dos respondentes alegam falta de conhecimento para implantação de um sistema contábil. Revela ainda a necessidade de receber conhecimentos adicionais de suas instituições de ensino, para que possam estar habilitados a produzir (na condição de futuros contadores) informações contábeis mais adequadas às necessidades das MPME.

Palavras-chave: Contabilidade. Graduação. Pequenas Empresas. Médias Empresas.

Área Temática: Ensino e Pesquisa na gestão de Custos.

1 Introdução

Este estudo tem como objetivo investigar a oferta de conhecimento contábil aos futuros contadores que prestam serviços às micro, pequenas e médias empresas (MPME) brasileiras. Especificamente avalia-se a percepção dos estudantes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos pelas instituições de ensino superior (IES), quanto ao conhecimento recebido. O estudo tem seu foco nas habilidades e competências necessárias para a produção (pelos futuros contadores) de informações contábeis para as MPME. A pesquisa apóia-se em estudos similares realizados anteriormente, sobre a produção e utilização das informações contábeis para MPME, por parte dos contadores que prestam serviços a essas organizações.

Neste estudo não se distinguirão os subgrupos existentes no conjunto das MPME, ou seja, as micro, pequenas, e médias são consideradas como parte de um mesmo conjunto, de forma indistinta. A razão para isso é que, em sua maioria, os problemas analisados neste estudo são semelhantes para qualquer subconjunto existente no conjunto das MPME, que se contrapõe ao das grandes empresas.

A principal justificativa para o trabalho é a importância das MPME na economia brasileira e a carência de estudos nessa área. No Brasil, as MPME representam 99,7% do número de empresas formais e respondem por 67% dos empregos gerados no Brasil (IBGE apud SEBRAE, 2005). A predominância de MPME no cenário econômico não é uma situação exclusivamente brasileira. Na Europa, cerca de 98% das empresas são de pequeno porte. Em Portugal, por exemplo, elas totalizam 96,4% dos estabelecimentos existentes, assumindo também importância crucial no desenvolvimento econômico daquele continente (NUNES e SERRASQUEIRO, 2004).

Há indícios de estar havendo um desequilíbrio entre a oferta e demanda de serviços contábeis para as MPMEs (CANECA, 2008; UMBELINO, 2008). Pesquisas realizadas indicam a carência de informação contábil adequada para essas empresas como um relevante fator para a sua mortalidade e má gestão (SEBRAE, 2003, 2004, 2005; MARRIOT e MARRIOT, 2000; IFAC, 1996).

Segundo pesquisa realizada pelo SEBRAE (2007), 35,9% das pequenas e médias empresas deixam de existir nos primeiros 4 anos de sua abertura. Dentre as dificuldades enfrentadas está a falta de informação contábil adequada para a tomada de decisão. Outro estudo realizado pelo SEBRAE (2004) revelou que a ausência de experiência e, principalmente, a ausência de informações que suprissem a necessidades desses usuários culminaram em dificuldades financeiras, sendo esta a terceira principal causa da mortalidade na visão dos empresários.

Pesquisa conduzida por Caneca (2008) envolvendo 100 escritórios de contabilidade revelou que o serviço mais oferecido pelos escritórios é o cálculo de taxas e impostos (92%) e somente 43% fornecem informações gerenciais para seus clientes.

Assim, este estudo vem responder a seguinte questão: **Será que as instituições de ensino superior brasileiras estão oferecendo conhecimentos e habilidades adequados (contabilidade gerencial, custos, etc) aos estudantes de Ciências Contábeis, para que estes possam produzir e utilizar informação contábil útil para a gestão das micro, pequenas e médias empresas?**

Da questão surge a hipótese a ser testada por este estudo: As IES estão oferecendo conhecimentos e habilidades adequados aos estudantes de Ciências Contábeis, para que estes possam ofertar informação contábil útil às MPME.

2 Revisão da literatura

Este estudo tem suporte teórico em estudos similares realizados anteriormente, resultado de revisão de literatura, abrangendo o período de 1999 a 2008, que incluiu, dentre outros, os seguintes periódicos: Contabilidade e Finanças; Management Accounting; International Small Business Journal; American Business Review, e Journal of Small Business and Enterprise Development. A pesquisa também considerou estudos produzidos pelo SEBRAE, além de artigos, dissertações, teses, e outros documentos relacionados, encontrados ao longo da pesquisa bibliográfica, realizada nos sítios eletrônicos *Google* e *Periódicos Capes*.

Reconhecendo a existência de desequilíbrio na oferta e na procura de serviços contábeis, específicos para as MPME, o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o SEBRAE, lançou, em 1999, o programa “Contabilizando o Sucesso”, para melhor qualificar os técnicos em contabilidade, que prestam serviços contábeis a essas empresas.

Vários estudos evidenciam a deficiência na produção e utilização de informação para controle e planejamento (informação contábil) nas MPMEs (SEBRAE, 2003, 2004, 2005; QUEIROZ, 2005; SILVA, 2002; MARRIOT e MARRIOT, 2000; IFAC, 1996). O estudo conduzido por Deakins, Morrison e Galloway (2002) sugere que o relacionamento entre os proprietários-gerentes e consultores externos, incluindo-se aí o contador, pode ser crucial no estágio de desenvolvimento inicial de um negócio, pois pode facilitar o aprendizado necessário para boas práticas de gestão financeira nas MPME.

Pesquisa conduzida por Queiroz (2005) revelou que 69,1% dos respondentes percebem a informação contábil recebida como relevante no cumprimento das legislações fiscais e trabalhistas. Entretanto, no que se refere à utilização das informações contábeis na tomada de decisão envolvendo aspectos econômico-financeiros, 42,6% dos pesquisados tomam essas decisões com base na experiência desenvolvida com o seu próprio negócio. A

maioria dos entrevistados afirmou que as informações fornecidas pelos contadores não são úteis para a gestão dos negócios, por serem complexas e de difícil entendimento. Em vista disso, esses empresários acompanham o desempenho dos seus negócios por meio de controles simples e manuais, elaborados por eles ou pelos seus próprios empregados, tomando decisões com base na experiência e na intuição.

Queiroz (2005) concluiu ainda que as informações contábeis oferecidas aos gestores das MPME do Seridó não atendem integralmente suas necessidades informativas, sendo essa a possível causa da preferência em se basear na experiência e intuição, ao invés da informação contábil, no momento de tomar decisões que refletirão na rentabilidade dos seus negócios.

A pesquisa realizada por Silva (2002), circunscrita à Região da Campanha do RS, a respeito das informações contábeis fornecidas pelos profissionais contábeis das MPME, revela que 85% das empresas entrevistadas recebem apenas informações fiscais de seus profissionais contábeis. Apenas 10% das empresas estudadas são servidas de informações gerenciais, contábeis e fiscais e apenas 5% dessas empresas são orientadas quanto ao aspecto fiscal e contábil. A pesquisa de Silva (2002) também revela “que o empreendedor não vê o serviço de contabilidade como uma extensão de sua empresa, e sim como uma obrigação imposta pelo governo com fins arrecadatórios”.

Os estudos conduzidos por Caneca (2008), Miranda (2008) e Umbelino (2008) confirmam a ênfase na oferta de serviços contábeis voltados exclusivamente para atender exigências legais e fiscais, em detrimento de informações relacionadas com a contabilidade gerencial.

Esses estudos revelam que os contadores se voltam principalmente na produção e oferta de informações fiscais e/ou legais, deixando para segundo plano as informações gerenciais, tão relevantes para a realização de uma gestão eficiente, e, por conseguinte, a sobrevivência das firmas em questão.

Deficiências na produção e utilização das informações contábeis podem ocasionar conseqüências negativas às empresas, ou até mesmo o seu fechamento prematuro. Sobre esse aspecto podem ser citadas pesquisas realizadas pelo SEBRAE (2003; 2004; 2005), as quais apresentam como uma das razões do alto índice de mortalidade das MPME as falhas gerenciais expressas no descontrole do fluxo de caixa, falta de planejamento, ou ainda no descontrole financeiro. Problemas relacionados à gestão financeira foram os mais citados na pesquisa conduzida por Stokes e Blackburn (2002), que investigaram proprietários-gerentes de MPME que fecharam seus negócios.

Porém, parte do problema poderia ser resolvida com o desenvolvimento de um bom plano de negócios, antes mesmo de o negócio ser iniciado. Outra parte significativa poderia ser resolvida com a utilização de sistemas de controle gerencial e de medição de desempenho adequados a essas empresas, que levassem em conta o porte das mesmas e a capacidade de entendimento desses empresários (delimitada pela escolaridade, pelo treinamento específico e por outras variáveis que serão objeto do estudo).

Marriott e Marriott (2000) identificaram que os proprietários-gestores das MPME percebem um baixo valor, em relação ao valor pago, dos serviços contábeis padrão (mais voltados para atender aos aspectos legais) prestados pelos contadores. Isso resulta numa baixa demanda, por parte desses gestores, de contabilidade gerencial, por acharem que tal serviço irá custar muito mais do que já pagam. Isso gera uma relação negativa entre contadores e gestores, que é principalmente de cunho econômico: os empresários acham o serviço prestado caro, uma vez que este não atende suas necessidades e os contadores não se interessam em oferecer mais serviços, por acreditarem que não vão aumentar seus ganhos de forma suficiente para compensar o esforço.

O problema não está apenas no lado da oferta de serviços contábeis, mas também na deficiência dos gestores dessas organizações, que não valorizam esses serviços de consultoria

(COOPER, DUNKERLBERG e WOO, 1988; COOPER, FOLTA e WOO, 1993). A maioria dos pequenos e médios empresários considera-se ocupado demais com os negócios, para “perder tempo” com a sofisticação dos sistemas de controle e de medição de desempenho de suas organizações (MIRANDA e SILVA, 2002).

Outro aspecto que pode estar carente de apoio gerencial para as micro, pequenas e médias empresas é quanto às informações de custos. Nas médias empresas, de acordo com o SEBRAE-SP (2002), nem mesmo as informações básicas sobre custos estão disponíveis, para a maioria das empresas. A análise estratégica tem sido bastante difundida nas faculdades de administração, em livros e periódicos acadêmicos e de negócios. No entanto, até agora, não se tem dado muita ênfase deste tópico em livros e periódicos de pesquisa em Contabilidade.

Realizando-se uma análise a respeito do pronunciamento dos órgãos internacionais de contabilidade, a respeito da importância da utilização das informações contábeis para as MPME, tem-se a declaração do Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial, da Federação Internacional de Contadores (*Financial and Management Accounting Committee (FMAC) - International Federation of Accountants - IFAC*, 1996), declarando o potencial da utilização dos relatórios e gráficos contábeis para auxiliar os gerentes das pequenas e médias empresas. Na mesma linha de reconhecimento da importância das informações contábeis para as Micros e Pequenas empresas, órgãos internacionais como a Federação dos Especialistas Contábeis Europeus (*Fédération des Experts Comptables Européens - FEE*) e o Instituto de Contadores Gerenciais Credenciados (*Chartered Institute of Management Accountants - CIMA*) produziram guias para a melhoria do gerenciamento e controle financeiro das MPME, indicando para isso as informações básicas necessárias (IFAC, 1998a) e uma seleção de quadros e gráficos úteis (IFAC, 1998b).

As últimas duas décadas têm sido muito produtivas em termos de inovações nas práticas e técnicas relacionadas à contabilidade gerencial e à área de sistemas para controle gerencial (Jänkälä, 2005). Dentre os principais temas abordados na literatura especializada estão: benchmarking; técnicas de contabilidade e de controle gerencial para tratar de modo mais adequado com as questões ambientais, de marketing, com os competidores e com os clientes; implementação e execução de estratégias; gerenciamento estratégico de custos; novas técnicas de contabilidade gerencial com orientação para gerenciar o futuro, ao invés de apenas explicar o passado; gerenciamento da cadeia de produção; e melhorias nos sistemas de medição de desempenho, com ênfase especial às medidas não financeiras. Dentre os principais trabalhos escritos sobre esses assuntos pode-se citar: Adams e Neely (2001); Bogan e English (1996); Cooper e Kaplan (1998); Eccles (1991); Frost (1998); Kaplan e Norton (1992, 1996); Keebler e al. (1999); Neely (1998); Maskell (1996). No entanto, não há praticamente pesquisas sobre como as micro, pequenas e médias empresas estão incorporando essas novas práticas e técnicas. A pesquisa de Jänkälä (2005) pode ser vista como uma exceção.

Em vista dessa realidade surge o questionamento e a preocupação a respeito da formação dos profissionais contábeis a respeito da produção das informações contábeis para as MPME. Deseja-se verificar se o desinteresse dos contadores em produzir essas informações é - pelo menos em parte - consequência da formação dos mesmos, ou seja, do que se está ensinando nas IES. É possível que, já durante a sua formação, os futuros contadores das MPME sejam formados com o viés de oferecer apenas serviços fiscais.

3 Metodologia

O trabalho foi fundamentado em pesquisa bibliográfica, realizada em livros, artigos de periódicos científicos e de anais de congressos, além de pesquisa na internet. O estudo tem como população alvo os estudantes de contabilidade. Para garantir a obtenção de melhores

avaliações, a pesquisa restringiu-se apenas aos alunos que estivessem cursando os últimos dois anos de seus cursos. Acredita-se que estes já tenham conhecimento suficiente para avaliar o curso, considerando tanto as disciplinas já estudadas, quanto aquelas que ainda serão cursadas.

Por questões orçamentárias, a amostra foi obtida dentre as Instituições de Ensino Superior localizadas na Região Metropolitana da Grande Recife e da Região do Agreste Pernambucano. Dessa população, selecionou-se uma amostra com alunos de 6 instituições de ensino superior (uma pública e cinco privadas) que oferecem a graduação em Ciências Contábeis. Após eliminar-se, Obteve-se 208 questionários válidos com respostas de estudantes de contabilidade (ver Tabela 1).

Dentre os 208 questionários válidos respondidos pelos alunos do curso de Ciências Contábeis, a maioria (65%) foi preenchido por alunos de IES pública. Para assegurar que a amostra incluiria apenas os alunos dos dois últimos anos do curso, os respondentes foram solicitados a indicar o semestre que estavam cursando e quantos semestres faltavam para terminar o curso, uma vez que a duração dos cursos não é uniforme para todas as instituições de ensino.

Tabela 1 – Alunos de Contabilidade por Semestre

Semestre em que o aluno está matriculado	Número de semestres que faltam para terminar o curso				Total
	Nenhum	1	2	3	
7º.	0	19	49	2	70
8º.	32	56	13	1	102
9º.	15	19	0	0	34
10º.	0	0	2	0	2
Total	47	94	64	3	208
Total (%)	23%	45%	31%	1%	100%

Obs: O número de semestres que faltam para terminar o curso pode ser influenciado por circunstâncias específicas do aluno, como por exemplo disciplinas em que o aluno foi reprovado e terá que cursar novamente.

Observa-se que a maioria dos respondentes (68%) está cursando o último ano do curso, sendo 45% alunos do penúltimo semestre e 23% alunos que estão no último semestre do curso.

Para obtenção dos resultados aplicou-se um questionário, com três seções. A seção I tinha por objetivo identificar o período que os estudantes estão cursando e, como variável confirmatória, quanto tempo falta para concluir a graduação. Na seção II, foram formuladas questões assertivas a respeito das informações contábeis a serem produzidas aos gestores das pequenas e médias empresas, e a preparação desses estudantes para prestá-las.

Na última seção do questionário, procura-se avaliar a percepção dos respondentes a respeito da contabilidade e o conhecimento ofertado pelas suas IES, com afirmações seguidas de uma escala do tipo Likert (de 1 a 5, onde 1 significa não concordo ou concordo muito pouco e 5 significa concordo plenamente).

A análise estatística dos dados foi realizada com auxílio do software estatístico SPSS - *Statistical Package for Social Science* - versão 15.0. O tratamento estatístico utilizado neste estudo se refere à análise descritiva dos dados, baseada em medidas de posição, dispersão e nos testes de hipóteses, verificados com a utilização de testes não paramétricos (teste qui-quadrado e teste Exato Fisher).

4 Análise dos resultados

Apresenta-se nessa seção uma discussão dos resultados obtidos com as respostas dos questionários, analisando-se as respostas dadas pelos estudantes, futuros produtores de informações de apoio à gestão. A análise da percepção dos estudantes do curso de ciências contábeis está dividida da seguinte maneira: Percepção sobre a importância da contabilidade; Percepção sobre os conhecimentos obtidos e sobre a relação com gestores; Percepção e perspectiva do mercado de trabalho; Percepção dos estudantes sobre o curso e os conhecimentos obtidos.

4.1 Percepção sobre a importância da contabilidade

Há fortes evidências na literatura (Caneca, 2008; Miranda, 2008a; e Umbelino, 2008) de que a percepção geral dos pequenos empresários e dos contadores que prestam serviços às pequenas empresas é a de que a contabilidade serve apenas para garantir o correto recolhimento dos tributos.

Com a finalidade de avaliar se essa percepção é transmitida para os contadores já na sua formação foi perguntando aos alunos do curso de Ciências Contábeis qual era a opinião deles sobre a necessidade de outros serviços contábeis, além dos serviços relacionados às exigências fiscais e legais (contabilidade tradicional). Dois cenários hipotéticos foram apresentados: Um solicitando que eles imaginassem que, após se formar, abririam “um escritório de contabilidade para prestar serviços a pequenas **empresas comerciais**, como, por exemplo, pequenos mercadinhos, padarias e farmácias”; o outro, referindo-se a prestação de serviços às “pequenas **empresas industriais**, como, por exemplo, fábrica de polpa de fruta, fábrica de móveis, ou fábrica de cosmético”. Além disso, eles também foram solicitados a dar sua percepção se essas empresas estariam dispostas a pagar mais por tais serviços (ver Tabela 2).

Tabela 2 – Percepção sobre a necessidade de outros serviços de contabilidade e disposição do gestor pagar a mais pelos serviços adicionais

Alternativas de resposta	Necessidade de outros serviços				Disposição de pagar a mais			
	Empresas Comerciais		Empresas Industriais		Empresas Comerciais		Empresas Industriais	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Não	52	25	33	16	168	81	96	46
Sim	156	75	174	84	40	19	110	53
Não respondeu	-	-	1	0	-	-	2	1
Total	208	100	208	100	208	100	208	100
	Teste comparando as duas respostas (apenas para os 207 que responderam as duas questões):				Teste comparando as duas respostas (apenas para os 206 que responderam as duas questões):			
	Qui-quadrado = 74,455 ($\alpha = 0,000$)				Qui-quadrado = 23,198 ($\alpha = 0,000$)			
	Teste Exato de Fisher = 0,000				Teste Exato de Fisher = 0,000			

Observa-se que a maioria dos alunos do curso de ciências contábeis sai da graduação com a percepção de que as pequenas e médias empresas precisam de outros serviços contábeis, além daqueles meramente relacionados ao atendimento das exigências fiscais e legais. Essa percepção independe do setor de atuação, pois as respostas dos alunos são estatisticamente consistentes nos dois cenários (empresas comerciais e empresas industriais), uma vez que as diferenças nas respostas não são estatisticamente significativas (Qui-quadrado = 74,455 e 23,198, respectivamente).

Apesar do reconhecimento da necessidade de outros serviços contábeis, os estudantes não são otimistas quanto ao reconhecimento, por parte dos gestores, do valor desses serviços adicionais. Contrariando os achados da pesquisa conduzida por Miranda et. al. (2008a e

2008b), que revela que grande parte dos dirigentes de pequenas empresas está disposta a pagar por serviços contábeis mais sofisticados, representativa parcela dos alunos dos cursos de ciências contábeis acredita que essas empresas não estariam dispostas a pagar mais por esses serviços (ver tabela 2).

Embora haja uma diferença substantiva entre as respostas relacionadas por tipo de empresa, com 81% dos respondentes achando que as empresas comerciais não estariam dispostas a pagar por tais serviços, contra 46% nas empresas industriais, essa diferença não é estatisticamente significativa (teste realizado apenas com os 206 questionários com respostas nas duas questões). Observa-se que dos 166 respondentes que afirmaram que as empresas comerciais não estariam dispostas a pagar mais pelos serviços contábeis adicionais, 75 respondentes (45%) têm a percepção de que as empresas industriais pagariam por tais serviços (ver Tabela 3). Já entre os 40 respondentes que acreditam que as empresas comerciais pagariam por tais serviços, a maioria (87,5%) também acredita que as empresas industriais fariam o mesmo. Um teste que pode captar essa assimetria nas respostas é o Lambda, que é uma medida de associação (direcional) que reflete a redução proporcional no erro, quando os valores de uma das variáveis (independente) são usados para prever o valor da outra (dependente).

Na Tabela 3, pode-se ver que o Lambda para as duas situações é abaixo de 0,2, o que significa que o poder explicativo é muito fraco, ou seja, não se pode prever a percepção que os alunos têm quanto à disposição dos gestores das indústrias (de pagar a mais por serviços adicionais), a partir da percepção que eles têm com relação aos gestores das empresas comerciais. Provavelmente essa assimetria de percepção é devido à maior complexidade existente nas empresas industriais, podendo induzir os alunos a acreditar que essas empresas estariam mais dispostas a pagar adicionalmente por serviços contábeis extras.

Tabela 3 – Percepção sobre disposição do gestor pagar a mais pelos serviços adicionais
Comparação entre Empresas Comerciais e Empresas Industriais

Disposição de Pagar a Mais		Gestores de Empresas Industriais		Total	
		Não	Sim	Não	
Gestores de Empresas Comerciais	Não	Nº. de respostas	91	75	166
		% comerciais	54,8	45,2	100,0
		% industriais	94,8	68,2	80,6
		% do total	44,2	36,4	80,6
Gestores de Empresas Comerciais	Sim	Nº. de respostas	5	35	40
		% comerciais	12,5	87,5	100,0
		% industriais	5,2	31,8	19,4
		% do total	2,4	17,0	19,4
Total	Total	Nº. de respostas	96	110	206
		% comerciais	46,6	53,4	100,0
		% industriais	100,0	100,0	100,0
		% do total	46,6	53,4	100,0

Lambda = 0,118 (simétrico); 0,000 p/ comerciais como var. dependente; e 0,167 p/industriais como var. dependente.

Como uma forma de confirmar essas percepções, os alunos de ciências contábeis foram solicitados a indicar, numa escala do tipo Likert, indo de 1(não concordo ou concordo muito pouco) a 5 (concordo plenamente), a sua concordância com a seguinte afirmação: “A principal função da contabilidade é calcular os impostos e os encargos sociais de uma

empresa”. Os resultados mostram que a maioria dos respondentes não concorda com essa afirmação (ver Tabela 4). Combinando a avaliação dessa afirmativa com a percepção quanto à necessidade de outros serviços contábeis, além da contabilidade tradicional (relacionada às exigências fiscais e legais para o recolhimento dos tributos e dos encargos trabalhistas), fica claro que os alunos de ciências contábeis percebem que a importância da contabilidade extrapola o atendimento das exigências fiscais e legais.

Tabela 4 – Percepção sobre a Principal Função da Contabilidade

A principal função da contabilidade é calcular os impostos e os encargos sociais de uma empresa.	← não concordo		concordo → plenamente			Total
	ou concordo muito pouco					
	1	2	3	4	5	
Avaliação dos alunos	155	33	15	2	2	207
	75	26	7	1	1	100
Média = 1,37; Desvio padrão = 0,745						
Erro padrão da média = 0,052; Mediana = 1						

4.2 Percepção sobre a relação com gestores e as dificuldades

Nesta secção procura-se identificar a percepção dos alunos com relação às dificuldades de se implantar um bom sistema contábil, à forma como os gestores vêem o contador e ao papel da contabilidade. Como opção de resposta foi apresentada uma escala do tipo Likert, conforme questão anterior. Os resultados podem ser vistos na Tabela 5.

Tabela 5 – Percepção sobre as atividades do contador e sobre os gestores

Afirmações sobre a atividade do contador e o mercado de serviços contábeis		← não concordo ou concordo muito pouco		concordo → plenamente			Média	Mediana
		1	2	3	4	5		
Para implantar um bom sistema contábil numa empresa não é necessário conhecer muito sobre Administração de Empresa.	Freq	101	52	41	7	6	1,86	2
	%	48,6	25	19,7	3,4	2,9		
A grande dificuldade para implantar uma boa contabilidade nas pequenas e médias empresas brasileiras é o nível de sonegação.	Freq	21	38	80	37	27	3,05	3
	%	10,1	18,3	38,5	17,8	13		
A grande dificuldade para implantar uma boa contabilidade nas pequenas e médias empresas brasileiras é o despreparo dos seus gestores, que entendem muito pouco de contabilidade.	Freq	11	29	51	67	46	3,53	4
	%	5,3	13,9	24,5	32,2	22,1		
Os Administradores pensam que o contador entende apenas de impostos.	Freq	10	25	39	59	74	3,79	4
	%	4,8	12	18,8	28,4	35,6		
Vai ser muito difícil convencer os administradores sobre a importância da contabilidade na gestão de uma empresa.	Freq	19	42	65	50	29	3,14	3
	%	9,1	20,2	31,3	24	13,9		

Observa-se que, quando apresentada a afirmação “Para implantar um bom sistema contábil numa empresa não é necessário conhecer muito sobre Administração de Empresa”, a maioria dos estudantes (73,6%) discordou, revelando que boa parcela dos alunos reconhece a importância de conceitos e práticas administrativas para o melhor desempenho de suas futuras atividades.

Em seguida, quando questionados se a grande dificuldade para implantar uma boa contabilidade é o nível de sonegação, observa-se que houve uma distribuição equilibrada das respostas, com a maior parte dos alunos aparentemente indecisos (38,5%). Por outro lado, deparados com a afirmação de que “A grande dificuldade para implantar uma boa contabilidade nas pequenas e médias empresas brasileiras é o despreparo dos seus gestores, que entendem muito pouco de contabilidade” os resultados foram bem diferentes. O estudo revela que mais da metade dos estudantes de ciências contábeis (54,3%) concordam com esta afirmação. De fato, outras pesquisas corroboram com esta percepção dos estudantes, pois revelam que uma das maiores dificuldades encontradas pelos gestores de micro, pequenas e médias empresas é a falta de habilidade para entender e manusear os instrumentos fornecidos pela contabilidade (BOYLE e DESAI, 1991; GASKILL *et al*, 1993; SHELDON, 1994).

A percepção de que os gestores possuem conhecimentos contábeis limitados é reforçada quando os estudantes foram questionados se ‘os administradores pensam que os contadores entendem apenas de impostos’, pois 64% dos estudantes concordaram com esta afirmação. Possivelmente, o que tem levado muitos estudantes a terem esta percepção é o fato de que, de acordo com várias pesquisas (Lima et al, 2004; Callado et al, 2003; Marriott e Marriott, 2000; Nunes e Serrasqueiro, 2004; Oliveira et al, 2000; e outros), muitos contadores estão oferecendo apenas serviços contábeis limitados aos aspectos fiscais e legais.

Diante desta realidade, foi apresentado aos estudantes um item afirmando que ‘convencer os administradores da real importância da contabilidade seria uma tarefa muito difícil’ e apenas 29,3% discordaram desta afirmação. A percepção da maioria dos estudantes quanto à mudança de comportamento do gestor em relação à contabilidade não é muito otimista. Talvez esta percepção já seja uma das conseqüências do entendimento dos alunos de que os administradores vêem o contador como mero fornecedor de serviços ligados a tributos.

Alguns estudos podem ajudar a entender a causa dos estudantes terem esta percepção. Pesquisa conduzida por Miranda et al (2008a) com gestores de 33 mercadinhos de periferia situados na Região Metropolitana do Recife, PE, constatou que se o governo simplificasse o recolhimento dos impostos e encargos sociais de modo que os próprios gestores pudessem calculá-los, 36,4% deles não manteriam o contrato com o contador. Questão similar foi abordada por outras pesquisas (Leite, 2004; Caneca, 2008; Umbelino, 2008) e, em todos os casos, os pesquisadores constataram que mais de 30% dos gestores entrevistados não manteriam o contrato com o contador se eles mesmos pudessem calcular e efetuar o pagamento de suas obrigações tributárias.

Diante destes resultados, verifica-se que a percepção dos estudantes de que será muito difícil convencer os gestores da real importância da contabilidade não é algo que está muito longe da realidade.

4.3 Percepção e perspectiva do mercado de trabalho

Visando identificar a percepção dos estudantes de ciências contábeis sobre o mercado e identificar como eles pretendem atuar depois de se formarem, foram apresentadas 3 afirmações. Na primeira, quando afirmou-se que “há um bom mercado para escritórios de contabilidade voltados para atender pequenas empresas”, metade (50%) dos estudantes de ciências contábeis concordou. De fato, há um grande mercado demandante de serviços contábeis. Segundo IBGE apud SEBRAE (2005), as MPME representam 99,7% do número de

empresas formais no Brasil e a taxa de mortalidade dessas empresas está diminuindo nos últimos anos (SEBRAE, 2007). Entretanto, 18,3% dos estudantes entrevistados ainda não conseguem perceber esta oportunidade.

Este resultado é reforçado com o segundo item, uma vez que a maioria dos respondentes (39,9%) concordou com a afirmação de que ‘não pretende ter um escritório de contabilidade para atender pequenas empresas’. Na tentativa de identificar onde estaria a perspectiva de atuação deles, foi apresentada uma afirmação que colocava a pretensão de fazer concurso público como sendo o motivo pelo qual optaram pela graduação em ciências contábeis. Verifica-se que somente 19,2% não entraram na graduação com esta finalidade. (ver Tabela 6).

Tabela 6 – Percepção sobre o mercado e perspectiva de atuação

Afirmações sobre o mercado de serviços contábeis e a perspectiva dos estudantes		← Não concordo ou concordo muito pouco			Concordo plenamente →		Média	Mediana
		1	2	3	4	5		
Há um bom mercado para escritórios de contabilidade voltados para atender pequenas empresas.	Freq	17	21	63	70	34	3,4	4
		8,2	10,1	30,3	33,7	16,3		
Não pretendo ter um escritório de contabilidade para atender pequenas empresas.	Freq	42	27	54	30	53	3,12	3
		20,2	13	26	14,4	25,5		
Eu estou fazendo contabilidade porque pretendo fazer concurso público.	Freq	25	15	45	38	84	3,68	4
		12	7,2	21,6	18,3	40,4		

4.4 Percepção dos estudantes sobre o curso e os conhecimentos obtidos

Com a intenção de evidenciar a percepção dos estudantes sobre o que deveria ser mais enfatizado no curso, foram apresentadas 4 afirmações, cada uma abordando uma disciplina específica (custos, auditoria, contabilidade pública, planejamento e orçamento) que deveria ser mais enfatizada na graduação.

Os resultados mostram que na visão da maioria dos estudantes (mais de 55% em todos os casos), todas as disciplinas apresentadas deveriam ser mais enfatizadas durante o curso, indicando que os estudantes sentem necessidade de maiores conhecimentos nessas áreas (ver Tabela 7).

Tabela 7 – Percepção sobre disciplinas que deveriam ser mais enfatizadas na graduação

Afirmações sobre o curso		← não concordo ou concordo muito pouco			concordo plenamente →		Média	Mediana
		1	2	3	4	5		
O meu curso deveria ter uma carga maior de custos.	Freq	13	19	58	56	61	3,65	4
		6,3	9,1	27,9	26,9	29,3		
O meu curso deveria ter uma carga maior de auditoria.	Freq	10	14	54	47	81	3,85	4
		4,8	6,7	26	22,6	39		

O meu curso deveria ter uma carga maior de contabilidade pública.	Freq	19	18	55	44	71	3,63	4
		9,1	8,7	26,4	21,2	34,2		
O meu curso deveria ter uma carga maior de planejamento e orçamento.	Freq	10	8	56	48	84	3,92	4
		4,8	3,8	26,9	23,1	40,4		

Visando aprofundar a análise sobre a percepção dos estudantes em relação aos conhecimentos obtidos com o curso, foi apresentada a afirmação “o curso me deu os conhecimentos necessários para eu ler e entender as demonstrações contábeis”. Verifica-se que apenas 40,4% dos estudantes concordaram com esta afirmação. Este resultado é preocupante, pois o contador é, ou deveria ser, o profissional mais capacitado para ler e interpretar as demonstrações contábeis. Outra constatação preocupante é o fato de que apenas 5,7% dos estudantes se sentem preparados para implantar um sistema de informações contábeis sofisticado. Se os estudantes que já estão bem próximos de concluir o curso e logo mais estarão atuando no mercado não se sentem preparados para implantar um sistema de contabilidade, outros profissionais, mesmo sem ter a formação adequada para a realização desta atividade, passarão a suprir essa necessidade do mercado.

Com as constatações anteriores (poucos se sentindo aptos a ler e interpretar as informações contábeis e a implantar sistemas de informações contábeis) observa-se que, na amostra estudada, os estudantes de graduação em ciências contábeis não estão percebendo que suas respectivas instituições de ensino estão lhes capacitando adequadamente para o pleno exercício de suas funções como futuro contador.

Visando identificar uma das possíveis causas para esta situação, foi apresentada aos estudantes a afirmação de que ‘o curso deu muita ênfase na contabilidade básica, com débitos e créditos nos razonetes’. Os resultados mostram que no ensino de ciências contábeis pode estar sendo muito enfatizado a contabilidade e a utilização de razonetes, uma vez que apenas 33,2% dos alunos discordaram desta afirmação (ver Tabela 8).

Tabela 8 – Percepção dos alunos sobre os conhecimentos obtidos e sobre o curso

Afirmações sobre o curso		← não concordo ou concordo muito pouco		concordo→ plenamente			Média	Mediana
		1	2	3	4	5		
O meu curso me deu os conhecimentos necessários para eu ler e entender as demonstrações contábeis.	Freq	22	35	66	62	22	3,13	3
		10,6	16,8	31,7	29,8	10,6		
O meu curso me deu os conhecimentos necessários para eu implantar um sistema de informações contábeis sofisticado.	Freq	92	55	48	9	3	1,92	2
		44,2	26,4	23,1	4,3	1,4		
O meu curso deu muita ênfase na contabilidade básica, com débitos e créditos nos razonetes.	Freq	27	42	60	34	43	3,12	3
		13	20,2	28,8	16,3	20,7		

5 Conclusão

Este estudo investigou, junto a 208 estudantes de ciências contábeis que estão na fase final do curso, se as IES estão oferecendo conhecimentos e habilidades adequados para que estes possam produzir e utilizar informação contábil útil para a gestão das micro, pequena e médias empresas.

A análise dos dados revelou que a maioria dos alunos do curso de ciências contábeis sai da graduação com a percepção de que as pequenas e médias empresas (independente do setor) precisam de outros serviços contábeis, além daqueles meramente relacionados ao atendimento das exigências fiscais e legais. Este resultado foi reforçado quando a maioria dos os alunos de ciências contábeis discordou da afirmação de que “a principal função da contabilidade é calcular os impostos e os encargos sociais de uma empresa”. Com isso, apesar de várias pesquisas evidenciarem que os serviços contábeis estão se limitando ao aspecto fiscal e legal, a pesquisa mostrou que os alunos de ciências contábeis percebem que a importância da contabilidade extrapola o atendimento desses serviços.

Constatou-se que as IES não estão suprindo plenamente a necessidade de aprendizado dos alunos. Uma prova disso é que apenas 40,4% dos graduandos em ciências contábeis se sentem preparados para ler e entender as demonstrações contábeis e somente 5,7% dos estudantes se sente preparados para implantar um sistema de informações contábeis sofisticado. Reforçando ainda mais a constatação de carência no aprendizado, verificou-se que no ensino de ciências contábeis pode estar sendo muito enfatizada a contabilidade básica com utilização de débito e crédito em razonetes. Talvez esta constatação tenha contribuído para que a maioria dos estudantes (mais de 55% em todos os casos) ache que deveria ser dada uma maior carga horária das disciplinas de Custos, Auditoria, Contabilidade pública e Planejamento e orçamento.

Com base na pesquisa realizada, conclui-se que as instituições de ensino superior não estão oferecendo conhecimentos e habilidades adequados aos estudantes de Ciências Contábeis para que estes possam produzir e utilizar informação contábil útil para a gestão das micro, pequenas e médias empresas, não capacitando-os, assim, para o pleno exercício de suas funções como futuro contador.

Pela característica do processo de amostragem, essas conclusões são válidas apenas para o conjunto de respondentes que participou da pesquisa. No entanto, a forma criteriosa com que a pesquisa foi conduzida permite utilizar esses dados como possíveis indicativos de como está a oferta de conhecimento para os estudantes de ciências contábeis.

Para futuros trabalhos, recomenda-se que este trabalho seja replicado em outras regiões e com amostras mais representativas da população, para que se obtenha um quadro mais realista sobre a oferta de conhecimento para os estudantes de ciências contábeis.

Referências

ADAMS, Chris e NEELY, Andy. **Managing with measures in a downturn**. Cranfield School of Management, 2001. – site: www.crandfield.ac.co.uk/som/cbp, acessado em 22/02/2002.

BOGAN, C.E., ENGLISH, M.J., **Benchmarking for Best Practices: Winning Through Innovative Adaptation**. New York: McGraw-Hill, Inc., 1996.

BOYLE, Robert D.; DESAI, Harsha B. **Turnaround strategies for small firms**. *Journal of Small Business Management*. [S.l.], p. 33-42, jul. 1991.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha et al. **Gestão de Custos no Processo Decisório: Uma Análise da Indústria de Confecções**. In: **Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI**, 6., São Paulo, 2003. Anais... São Paulo: SIMPEP, 2003.

CANECA, Roberta L. **Oferta e Procura de Serviços Contábeis para Micro, Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo Comparativo das Percepções dos Empresários e**

Contadores. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFPE/UFRN (Orientador: Raimundo Nonato Rodrigues). 2008.

COOPER, Arnold C.; DUNKELBERG, William C.; e WOO, Carolyn Y. Survival and Failure: A Longitudinal Study, in **Frontiers of Entrepreneurship Research**, 1988, pp. 225-237.

COOPER, Arnold C.; FOLTA, Timothy B.; e WOO, Carolyn Y. **Entrepreneurial Information Search: Alternative Theories of Behavior**. Paper nº. 1.045. Institute for Research in the Behavioral, Economic and Management Sciences, Kranert Graduate School of Management, Purdue University. Maio 1993.

COOPER, Robin e KAPLAN, Robert S. **The design of cost management systems**. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

DEAKINS, D.; MORRISON, A. e GALLOWAY, L. Evolution, financial management and learning in the small firm. **Journal of Small Business and Enterprise Development**. Vol. 9, N. 1, pp. 7-16. 2002.

ECCLES, R. G. The Performance Manifesto. **Harvard Business Review**. Janeiro-Fevereiro 1991.

FROST, Bob. **Measuring Performance**. Lima, (Ohio, EUA): Fairway Press. 1998.
HODGETTS, Richard M. **Measures of Quality & High Performance**. American Management Association. 1998.

GASKILL, Lu Ann Ricketts *et al.* A factor analytic study of perceived causes of Small business failure. **Journal of Small Business Management**. [S.l.], p. 18-31, out. 1993.

IFAC. **Performance Management in Small Business**, New York, International Federation of Accountants, 1996.

IFAC. **Financial Management Fundamentals**, New York, International Federation of Accountants, 1998a.

IFAC. **Financial Management—Doing it for Yourself**, New York, International Federation of Accountants, 1998b.

JÄNKÄLÄ, Sinikka. **The Use of Management Control Systems (MCS) Information in the Small Business Sector and the Relationship between MCS, Strategy and Performance**. Anais do 28º Annual Congress of the European Accounting Association, Gothenburg, Suécia. Maio de 2005.

KAPLAN, R.S. e NORTON, D.P. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. **Harvard Business Review**, pp. 71-79. 1992.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action**. Boston: Harvard Business School Press. 1996.

KEEBLER, James S., MANRODT, Karl B., DURSCHE, David A. e LEDYARD, D. Michael. **Keeping Score: Measuring the Business Value of Logistics in the Supply Chain.** Oak Brook (IL, EUA): Council of Logistics Management. 1999.

LEITE, Daniela Cíntia de Carvalho. **Investigação sobre a medição de desempenho em pequenas empresas hoteleiras do nordeste brasileiro.** João Pessoa, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN.

LIMA, Magna Regina dos Santos et al. **Uma contribuição à importância do fluxo de informações contábeis no processo decisório das micro e pequenas empresas: uma pesquisa realizada na cidade do Recife no estado de Pernambuco.** In: Conferência Internacional de Pesquisa em Empreendedorismo na América Latina - CIPEAL, 3., 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: CIPEAL, 2004.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. **Uma Contribuição ao Estudo das Informações Contábeis Geradas pelas Micro e Pequenas Empresas Localizadas na Cidade de Toritama no Agreste pernambucano.** Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFPE/UFRN (Orientador: Marco Tullio de Castro Vasconcelos). 2004.

MARRIOT, N. e MARRIOT P. **Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities.** Management Accounting Research, nº 11, p. 475-492, 2000.

MASKELL, Brian H. **Making the Numbers Count: The Accountant as Change Agent on the World Class Team.** Portland (EUA): Productivity Press, 1996.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, J. J.; RATACASO, D.; SATURNINO, O. **Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os Contadores Necessários?.** Revista Contabilidade Vista & Revista, v.. 19, n. 1, pp. 131-151, jan-mar. 2008a.

MIRANDA, L. C., RATACASO, D. F., SERBIM, U. W., CANECA, R. L., DINIS, T. L. L., SIQUEIRA, R. M. **Assessing the Willingness to Pay for Management Accounting Advice to Small Firms** In: ICSB World Conference, Halifax. 2008 International Council for Small Business World Conference Proceedings. Halifax - Canada: ICSB, 2008b. v.unico. p.1-19.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. **Medição de desempenho.** (com a colaboração de Juliana Matos de Meira, Cláudio de Araújo Wanderley, Ana Carolina Miranda da Silva e Fernando silva de Oliveira, alunos da UFPE). In: SCHMIDT, Paulo. (Org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa.** Porto Alegre - RS, 2002.

NEELY, A.D. **Measuring Business Performance: Why, What and How.** London: The Economist Book, 1998.

NUNES, Leonor C.; SERRASQUEIRO, Zélia, M. S. **A informação contábilística nas decisões financeiras das pequenas empresas.** Revista de Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, n. 36. p. 87-96, set./dez. 2004.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de et al. **A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas.** Revista FAE. Curitiba, v. 3, n. 3, p.1-12, set./dez. 2000.

QUEIROZ, Luziana Maria Nunes de. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília (Orientador: José Dionísio Gomes da Silva). 2005.

SEBRAE-SP. **A Gestão de custos nas MPEs Paulistas: um estudo exploratório.** Relatório de Pesquisa. Agosto/2002.

SEBRAE-SP. **A informatização nas MPEs Paulistas.** Relatório de Pesquisa. Agosto/2003.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas. **Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil.** Relatório de Pesquisa. Agosto/2004.

SEBRAE. Boletim Estatístico. In http://www.sebrae.com.br/br/mpe_numeros/sub_principais_est.asp. Acessado em 10/08/2005.

SEBRAE. Boletim Estatístico. In http://www.sebrae.com.br/br/mpe_numeros/sub_principais_est.asp. Acesso em 25/11/2007.

SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil: 2003 – 2005.** Brasília, 2007. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em 02.mar.2009.

SHELDON, Dan. **Recognizing failure factors helps small business turnarounds.** National Productivity Review. [S.l.], p. 533-541, Autumn, 1994.

SILVA, André Luis Silva da. **O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores, das micro-indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado.** Dissertação de Mestrado. Centro de Estudios en Relaciones Internacionales de Rosário – CERIR, da Universidade Nacional de Rosário Argentina e Universidade da Região da Campanha – Brasil. 2002.

SOTKES, D. e BLACKBURN, R. **Learning the hard way: the lessons of owner-managers who have closed their businesses.** Journal of Small Business and Enterprise Development. Vol. 9, N. 1, pp. 17-27. 2002.

UMBELINO, Wesley. S. **Avaliação Qualitativa do Desequilíbrio da Oferta e Demanda de Serviços Contábeis nas Micro, Pequenas e Médias Empresas da Grande Recife.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB/UEPB/UFPE/UFRN (Orientador: Luiz Carlos Miranda). 2008.