
INVESTIGAÇÃO SOBRE A PERCEPÇÃO DE CONFIABILIDADE NA CONTABILIDADE: UMA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DE EVOCAÇÃO LIVRE DE PALAVRAS COMBINADA COM ANACOR E HOMALS

*RESEARCH ON THE PERCEPTION OF ACCOUNTING RELIABILITY: AN APPLICATION OF
FREE WORD EVOCATION TECHNIQUES COMBINED WITH ANACOR AND HOMALS*

Márcio Marcelo Belli

Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP
Endereço: R. Pedro Zaccaria, 1300 - Caixa Postal
1068, CEP 13484-350 - Limeira -SP
Telefone: (019) 3701.6663 - Cel. (019) 99267.8122
E-mail: marcio.belli@fca.unicamp.br

Johan Hendrik Poker Júnior

Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP
Endereço: R. Pedro Zaccaria, 1300 - Caixa Postal
1068, CEP 13484-350 - Limeira -SP
Telefone: (019) 3701.6663 - Cel. (019) 98108.0910
E-mail: johan.poker@fca.unicamp.br

Recebido: 13/02/2015 2ª versão: 14/08/2015
Aprovado: 11/08/2015 Publicado: 31/08/2015

Marco Antonio Figueiredo Milani

Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP
Endereço: R. Pedro Zaccaria, 1300 - Caixa Postal 1068,
CEP 13484-350 - Limeira -SP
Telefone: (019) 3701.6663 - Cel. (019) 99838.3941
E-mail: marco.milani@fca.unicamp.br

RESUMO

A contabilidade existe para atribuir valores aos elementos patrimoniais segundo regras prescritas pelas normas contábeis e, mais recentemente, no Brasil, pelo referencial conceitual do CPC- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Desta forma, a principal tarefa da contabilidade é apresentar constructos que representem os elementos do patrimônio e do resultado de maneira a permitir a tomada de decisão e a formulação de políticas públicas que se baseiem nestes elementos. Nesse sentido, este estudo teve como objetivo analisar a percepção sobre alguns dos principais constructos da contabilidade - Lucro; Lucro contábil; Padrões contábeis e Contabilidade após o processo de harmonização contábil pois, uma das questões fundamentais neste caso é entender se os constructos contábeis são considerados confiáveis. Adicionalmente, inclui-se o termo Lucro econômico como forma de se identificar alguma preferência em relação aos termos contábeis. Para tanto, promoveu-se uma pesquisa utilizando-se a técnica da evocação livre de palavras. Para implementação da pesquisa, utilizou-se uma amostra não estatística composta por um grupo de 104 alunos, sendo: 37 alunos do último ano de Graduação em Ciências Contábeis; 37 alunos do último ano de Graduação em Administração e 28 alunos pertencentes a um Programa de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade. O instrumento de coleta de dados

constituiu-se de um questionário semi-dirigido elaborado segundo a técnica da evocação livre de palavras, a qual tem sido utilizada por pesquisadores que apresentam interesse nas representações sociais de diferentes fenômenos. Os procedimentos utilizados para a avaliação dos resultados foram a análise de correspondência simples (ANACOR) e análise de homogeneidade (HOMALS). Os resultados demonstraram variações significativas quanto à percepção dos alunos em relação aos respectivos cursos. Os resultados que foram baseados nas representações apresentados pelos estudantes de cada curso, apontaram para opiniões que não podem ser consideradas unânimes entre os estudantes, todavia, os resultados deixaram claro que nenhum dos conceitos apresentados revelou-se um motivador incontestado de representações que suscitasse uma visão positiva, pelo contrário, as respostas e suas combinações indicaram que as representações indicam evidências de representações negativas em relação a vários termos propostos.

Palavras-chave: Evocação livre de palavras. Contabilidade. Padrões contábeis. Lucro contábil. Lucro econômico.

ABSTRACT

Accounting exists to describe values to the assets and liabilities in accordance with standards and accounting rules, and, in Brazil, more recently, accordingly with the CPC- Accounting Pronouncements Committee conceptual framework . Thus, the main task of accounting is to provide constructs that be able to represent the elements of equity and income in order to help decision process in public and private entities which are based on these elements. Thus, this study aimed to analyze the perception of constructs of accounting - Income; earnings; Accounting and Accounting Standards after the process of accounting harmonization. Additionally, it includes the term economic earnings as a way to identify some preference in relation to accounting terms. For both, was implemented a research using the of free word evocation technique. To research implementation, we used a non-statistical sample of a group of 104 students, being: 37 students attending the last year of Accounting course; 37 students attending the final year of Management course and 28 students attending to a Master and Doctorate Program in Accounting. The data collection instrument was based in a semi-directed questionnaire prepared according to the technique of free words evocation, which has been used by researchers who have interest in the social representations of different phenomena. The procedures used for the evaluation of the results were the simple correspondence analysis (ANACOR) and homogeneity analysis (HOMALS). The results showed significant variations in perceptions of students in relation to their courses. The results were based on representations made by the students of each course, pointed to opinions that may not be considered unanimous among students, however, the results made it clear that none of the concepts presented proved to be a motivator undisputed representations to a vision positive, in contrast, the responses and their combinations pointed out that the representation of evidence indicate negative representations regarding several proposed terms.

Key-words: Free words evocation. Accounting. Accounting standards. Earnings. Economic earnings.

1 INTRODUÇÃO

A evocação livre de palavras tem sido utilizada por pesquisadores que apresentam interesse nas representações sociais de diferentes fenômenos. Segundo Menin e Shimizu (2004; p.239), Moscovici(1961), ao pesquisar sobre a implantação da Psicanálise na vida cotidiana da população parisiense no final da década de 50, comprovou que uma teoria científica pode estar mais próxima dos indivíduos do que efetivamente se imaginava. A partir desta proximidade entre a ciência e os indivíduos, o pesquisador pressupôs que as conseqüências objetivas desta aproximação estão no fato de que os indivíduos fazem uso de teorias, transportando-as para o universo das relações sociais, dentro do qual os

principais conceitos de cada teoria passam a fazer parte integrante das falas, gestos, costumes, emoções e pensamentos de cada indivíduo e, desta maneira, a evocação livre de palavras pode resultar em representações de teorias científicas.

Menin e Shimizu (2004), desenvolveram um trabalho sobre a teoria das representações sociais, no qual efetuam uma pesquisa em dois grupos de estudantes secundaristas, sendo o primeiro de brasileiros e o outro de argentinos. No referido estudo, as autoras utilizaram os termos Lei, Justiça e Injustiça, e seus resultados foram considerados como evidências que confirmam a teoria introduzida por Moscovici (1961), por meio da obra *La psychanalyse: son image et son public – etude sur La representation sociale de la psychanalyse*.

No presente trabalho, são estudadas as eventuais associações existentes entre alunos quarto-anistas de cursos de Ciências Contábeis e Administração e alunos de Pós-Graduação Stricto-sensu em Controladoria e Contabilidade em relação aos termos Contabilidade, Lucro, Padrões Contábeis, Lucro Contábil e Lucro Econômico, a fim de analisá-las segundo a teoria das representações sociais.

Na próxima seção, são apresentados o objetivo e as principais considerações do estudo. Na sequência, discutem-se os termos relativos à contabilidade. As seções 3 e 4 são destinadas ao método utilizado e à apresentação dos resultados. Por fim, nas seções 5 e 6, são apresentadas as discussões dos resultados e as principais conclusões.

2 OBJETIVO

O objetivo do presente trabalho é o de analisar as respostas dadas aos questionários dos três grupos pesquisados, no sentido de se observarem as diferenças nas frequências das palavras que foram apresentadas segundo cada termo-estímulo.

Considerou-se que cada grupo compõe-se de indivíduos que receberam orientações e conteúdos específicos, relativos aos conceitos contábeis, segundo o programa de cada curso.

A contabilidade possui vários níveis de compreensão e, neste sentido, vislumbrou-se a possibilidade de os três grupos apresentarem enfoques diferentes em relação aos conceitos contidos nos termos apresentados. Desta forma, espera-se que os grupos ofereçam representações típicas para cada termo. As frequências das representações contidas nas respostas receberam tratamento segundo as metodologias de análise de correspondência simples e análise de homogeneidade, as quais, segundo Pestana e Gageiro (2003; p.468), analisam tabelas de correspondência para duas ou mais variáveis qualitativas, respectivamente, em que cada célula representa as frequências observadas das suas categorias. Ambas as técnicas representam procedimentos multivariados exploratórios e têm como objetivo investigar possíveis associações entre variáveis num espaço multidimensional.

3 CONCEITOS CONTÁBEIS INVESTIGADOS

A teoria contábil consiste em um conjunto de procedimentos que são aplicados acerca do patrimônio das entidades e visa o conhecimento das dimensões e da dinâmica da riqueza.

Ao longo da história econômica, a teoria contábil surgiu e desenvolveu-se como forma de necessidade básica de conhecimento de certos aspectos econômicos importantes para a manutenção e criação de riqueza (Hendriksen e Van Breda, 1999; p.39). Durante certo período da história, notoriamente após a crise de 1929, alguns acontecimentos trouxeram a interferência normativa nas práticas contábeis. Este período ficou conhecido como *New Deal*, no qual o governo americano sancionou a primeira versão

da Lei de Veracidade na Emissão de Títulos. A regulamentação da contabilidade trouxe, como elemento novo à teoria, o viés normativo, que deve ser entendido como um esforço introduzido a fim de uniformizar os procedimentos e as demonstrações. Esta questão também pode ser explicada na literatura como prevalência da forma sobre a essência, já que a normatização da contabilidade, também chamada de regulação, pode ser entendida como um conjunto de normas coercitivas, emanadas do Estado ou de órgão com poderes para tanto (IUDÍCIBUS; LOPES,2004; p.33).

Atualmente, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e Administração e nos cursos de Pós-graduação da área contábil a questão da normatização é razoavelmente discutida no sentido de formar, nos alunos, uma consciência a respeito do conteúdo e da natureza dos valores que são apresentados pelos relatórios da contabilidade. A natureza destes valores pode ser a chave para o entendimento e a aplicação adequada dos principais conceitos contábeis em situações da vida prática. Segundo Marion (2001, p. 41), argumenta-se ainda que áreas afins da contabilidade são intimamente ligadas à mesma, que lhes expõe, quantitativa e qualitativamente, os dados econômicos.

Os conceitos que foram introduzidos neste estudo, por meio dos termos contabilidade, lucro, padrões contábeis, lucro contábil e lucro econômico, são de conhecimento dos estudantes que atingiram um grau mínimo de formação acadêmica e, portanto, julga-se que um aluno quarto-anista, de um curso de Ciências Contábeis ou Administração, possa diferenciar estes conceitos a ponto de ter uma idéia razoável a respeito de cada um deles e que possa ser expresso segundo a Teoria das Representações Sociais por meio da evocação livre de palavras.

Os termos utilizados na pesquisa possuem definições clássicas dadas por vários autores.

O termo contabilidade, segundo Campiglia (1966, p.10), é originária do francês *comptabilité* o qual é empregado para designar a arte de escriturar as contas. Lambertson (1965, p. 28), explica que existem muitas definições de lucro. A definição do termo lucro passa a ter importância à medida que se admite que existem sentidos diversos. Definições de lucro foram dadas por economistas clássicos como Adam Smith e John Richard Hicks os quais definiram lucro como sendo uma quantia que pode ser consumida sem prejudicar o capital e uma quantia que uma pessoa pode consumir durante um período de tempo e estar tão bem no final do período como estava no início. Essas definições dizem respeito ao conceito de lucro econômico que possui diferenças fundamentais se comparadas ao conceito de lucro contábil. Hendriksen (1999, p.199), afirma que o lucro contábil em sua forma tradicional é um conceito que ainda não se encontra claramente formulado. Explica ainda que não há base teórica permanente para o cálculo e a apresentação do lucro contábil. Neste sentido, talvez uma das grandes questões da teoria contábil seja a explicação do conceito de lucro que é apurado na demonstração de resultados.

A questão da divergência entre os termos lucro econômico e lucro contábil pode ser melhor entendida se atentarmos para o fato de que a contabilidade é uma prática normatizada o que lhe atribui características de instrumento de padronização de conceitos. Ordelheide, in: Leuz; Pfaff; Hopwood (2004; p.273), afirma que a contabilidade é um instrumento social e o seu significado está condicionado a uma visão comum sobre suas funções portanto, a contabilidade só pode exercer as funções que forem compartilhadas por seus usuários e essas funções têm uma característica normativa implícita. Esse raciocínio justifica a existência do termo “padrões contábeis” cujo significado remete às normas e procedimentos de caráter obrigatório à prática contábil.

4 METODOLOGIA

Seguindo a linha de Beuren, et al. (2013, p.72), este estudo pode ser classificado como uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa o qual foi realizado por meio de levantamento ou *survey*, em uma população definida de forma intencional, por conveniência, em alinhamento com o objetivo do

estudo. Em relação à abordagem do problema pode-se classificar este trabalho como uma pesquisa qualitativa, segundo a descrição de Minayo (2004; p.20). Para tanto, fez-se uso de um questionário semi-dirigido no qual constam cinco questões relativas aos termos: a) contabilidade; b) lucro; c) padrões contábeis; d) lucro contábil e e) lucro econômico, considerados dentro do estudo da contabilidade como conceitos diferentes e, não raramente, problemáticos em suas formas e aplicações. Utilizou-se, para este fim, a técnica da evocação livre de palavras, que consiste na apresentação de um termo-estímulo ao respondente para que ele, por meio da associação livre, designasse o objeto apresentado. Com base em Zonta (1997), Menin e Shimizu (2004), solicitou-se que os participantes da pesquisa respondessem duas palavras para cada um dos cinco termos-estímulo.

O grupo de pesquisados, o qual constitui a amostra da pesquisa, foi composto por 104 alunos, sendo 37 alunos do último ano de Graduação em Ciências Contábeis, 37 alunos do último ano de Graduação em Administração e 28 alunos pertencentes a um Programa de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade, constituindo-se de uma amostra intencional não estatística.

Anteriormente à fase de perguntas, foi esclarecido aos participantes que o objetivo da pesquisa era compreender o que cada indivíduo pensa a respeito de questões que envolvem alguns termos relacionados com a Teoria Contábil. Foi informado também que não seriam consideradas respostas certas *a priori*. A coleta de dados ocorreu entre maio e junho de 2013, em duas Universidades do Estado de São Paulo, sendo uma Universidade pública da capital e um centro universitário privado do interior do Estado.

Este método resultou em 204 palavras para cada termo apresentado, num total de 1.020 palavras. Estas foram classificadas em cinco categorias que indicavam: 1- Questões Técnicas; 2- Aplicações Práticas; 3- Visão Negativa; 4- Visão Positiva e 5- Outras. Como exemplo das palavras apresentadas pelos pesquisados, as quais foram classificadas segundo as cinco categorias, apresenta-se a Tabela 1.

Tabela 1: exemplos de palavras apresentadas pelos respondentes para cada *termo-estímulo*.

PALAVRA	QUESTÕES TÉCNICAS	APLICAÇÕES PRÁTICAS	VISÃO NEGATIVA	VISÃO POSITIVA	OUTRAS
CONTABILIDADE	AUDITORIA BALANÇO CONTROLE RAZONETE	CUSTOS DECISÃO FERRAMENTA TRIBUTOS	DESNECESSÁRIO DIFÍCIL FRAUDE ARCAICA	IMPORTANTE VERDADEIRA NECESSÁRIO FÁCIL	DIPLOMA SISTEMA CURSO USP
LUCRO	RESULTADO RESULTADO FLUXO DRE	AÇÕES BOLSA DIVIDENDOS SOCIO	SONEGACÃO AMBIGUO	PODER SUCESSO FUTURO CRESCIMENTO	QUANTO MERCADO CONSENSO FACULDADE
PADRÕES CONTÁBEIS	PLANO DE CONTAS BALANÇO DESPESAS BALANCETE	AUDITORIA CVM FASB GOVERNANÇA	ESTÁTICO EXCESSO POBRES ANTIGOS	IMPORTANTE ESSENCIAL ORDEM	DIVISÃO ESTUDAR NÚMEROS
LUCRO CONTÁBIL	BALANÇO COMPETÊNCIA DEPRECIÇÃO DESPESAS	ROI TRIBUTOS PADRÕES LEGISLAÇÃO	INSEGURANÇA MANIPULAÇÃO RESULTADO IRREAL SUSPENSE	NECESSÁRIO BOM CRESCIMENTO FUNDAMENTAL	FACULDADE MESMO TRABALHO GRANDE
LUCRO ECONÔMICO	CAIXA RENDA RESULTADO	COMPETITIVIDADE GOODWILL DECISÃO GERENCIAL	DIFÍCIL FICTÍCIO COMPLEXO DIFÍCIL DE TER CERTEZA	CERTO COMPETITIVIDADE CONTINUIDADE REMUNERAÇÃO DOS ACRONISTAS	PRODUTOS TEORIA ESTUDAR

Em seguida, as palavras foram organizadas na forma de banco de dados e este aplicado às rotinas do *software* estatístico SPSS.

A análise de correspondência depende do nível de associação das variáveis, oferecido por meio do teste qui-quadrado:

$$\chi^2 = \frac{(\text{resíduo})^2}{\text{frequencia_esperada}}$$

Neste teste, busca-se a rejeição da hipótese nula de que não há associação entre as variáveis. A seguir, apresentam-se os resultados do teste de significância:

variável 1 = cursos (contábeis, administração e pós-graduação);

variável 2 = palavras (cada palavra que foi relacionada aos termos-estímulo contabilidade, lucro, padrões contábeis, lucro contábil e lucro econômico) .

Para “cursos x contabilidade”:

Tabela 2

Dimension	Singular Value	Inertia	Chi Square	Sig.	Proportion of Inertia		Confidence Singular Value	
					Accounted for	Cumulative	Standard Deviation	Correlation
1,000	0,314	0,099			0,960	0,960	0,055	2,000
2,000	0,064	0,004			0,040	1,000	0,061	0,019
Total		0,103	20,936	0,007	1,000	1,000		

Para “cursos x lucro”:

Tabela 3

Dimension	Singular Value	Inertia	Chi Square	Sig.	Proportion of Inertia		Confidence Singular Value	
					Accounted for	Cumulative	Standard Deviation	Correlation
1,000	0,298	0,089			0,661	0,661	0,072	2,000
2,000	0,214	0,046			0,339	1,000	0,052	-0,025
Total		0,134	27,436	0,001	1,000	1,000		

Para “cursos x padrões contábeis”:

Tabela 4

Dimension	Singular Value	Inertia	Chi Square	Sig.	Proportion of Inertia		Confidence Singular Value	
					Accounted for	Cumulative	Standard Deviation	Correlation
1,000	0,160	0,026			0,804	0,804	0,047	2,000
2,000	0,079	0,006			0,196	1,000	0,073	0,011
Total		0,032	6,489	0,593	1,000	1,000		

Para “cursos x lucro contábil”:

Tabela 5

Dimension	Singular Value	Inertia	Chi Square	Sig.	Proportion of Inertia		Confidence Singular Value	
					Accounted for	Cumulative	Standard Deviation	Correlation
1,000	0,319	0,102			0,716	0,716	0,056	2,000
2,000	0,201	0,041			0,284	1,000	0,071	0,102
Total		0,143	29,078	0,000	1,000	1,000		

Para “cursos x lucro econômico”:

Tabela 6

Dimension	Singular Value	Inertia	Chi Square	Sig.	Proportion of Inertia		Confidence Singular Value	
					Accounted for	Cumulative	Standard Deviation	Correlation
1,000	0,335	0,112			0,875	0,875	0,057	2,000
2,000	0,127	0,016			0,125	1,000	0,066	0,096
Total		0,128	26,190	0,001	1,000	1,000		

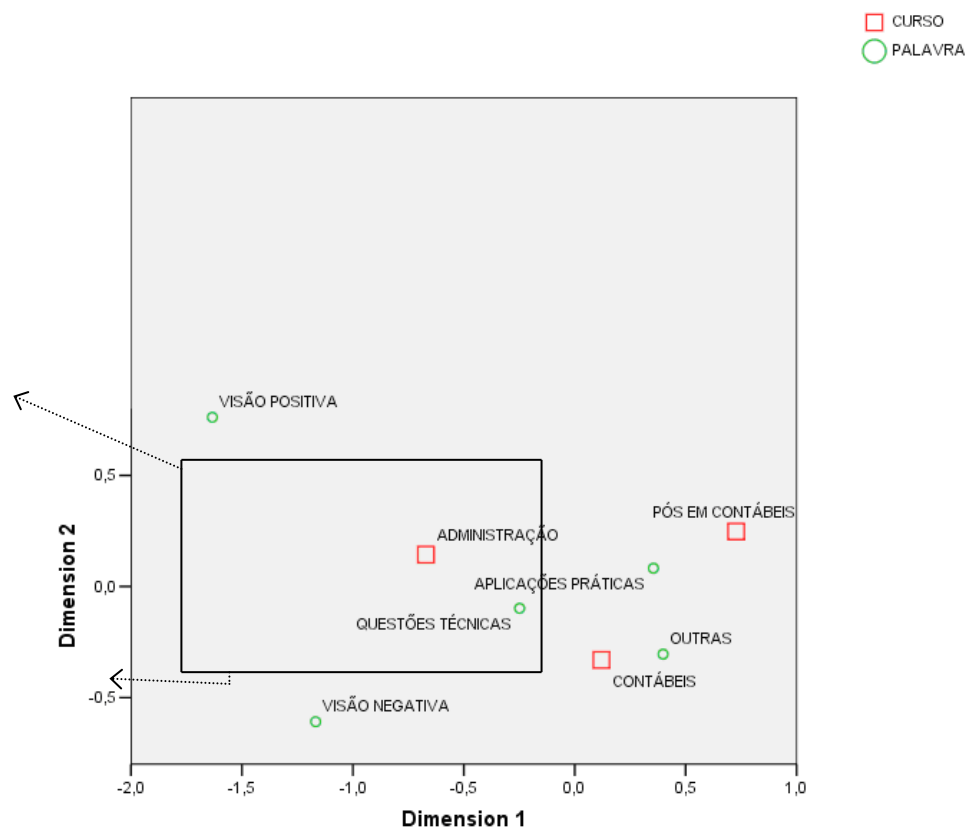
Por meio das tabelas apresentadas, nota-se a inexistência de aleatoriedade entre as categorias das variáveis qualitativas estudadas, o que propicia a aplicação da análise de correspondência simples e da análise de homogeneidade.

4 RESULTADOS

4.1 Análise de Correspondência Simples

Iniciando a análise das associações dos grupos, verifica-se, na Figura 1, a associação dos alunos dos três cursos ao termo **contabilidade**.

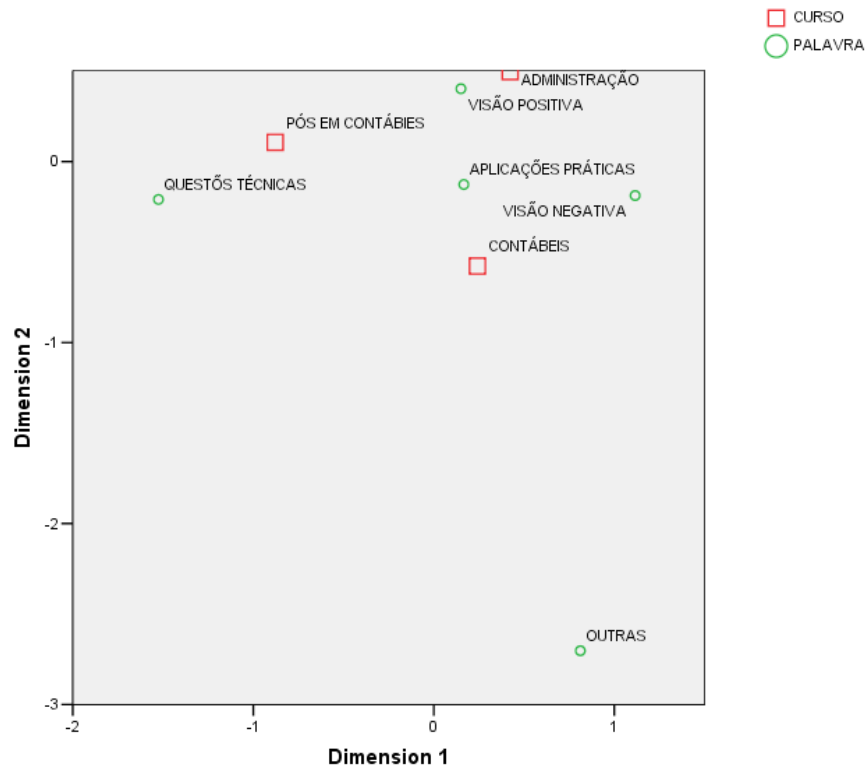
Figura 1: Gráfico de ANACOR demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação ao termo-estímulo **contabilidade**.



No mapa perceptual, Figura 1, pode-se notar a associação do termo contabilidade com palavras que indicam aplicações práticas e questões técnicas pelos alunos dos três cursos, sendo que as respostas dos alunos dos três cursos estão mais próximos à uma visão mais frequentemente negativa do que positiva da contabilidade. Esses resultados, apesar de exploratórios podem indicar evidências de que os estudantes que já estão com razoável senso crítico a respeito dos conceitos contábeis consideram que a contabilidade tem utilidade prática e se encerra em um instrumento meramente técnico não suscitando uma visão positiva que se esperaria de uma ciência.

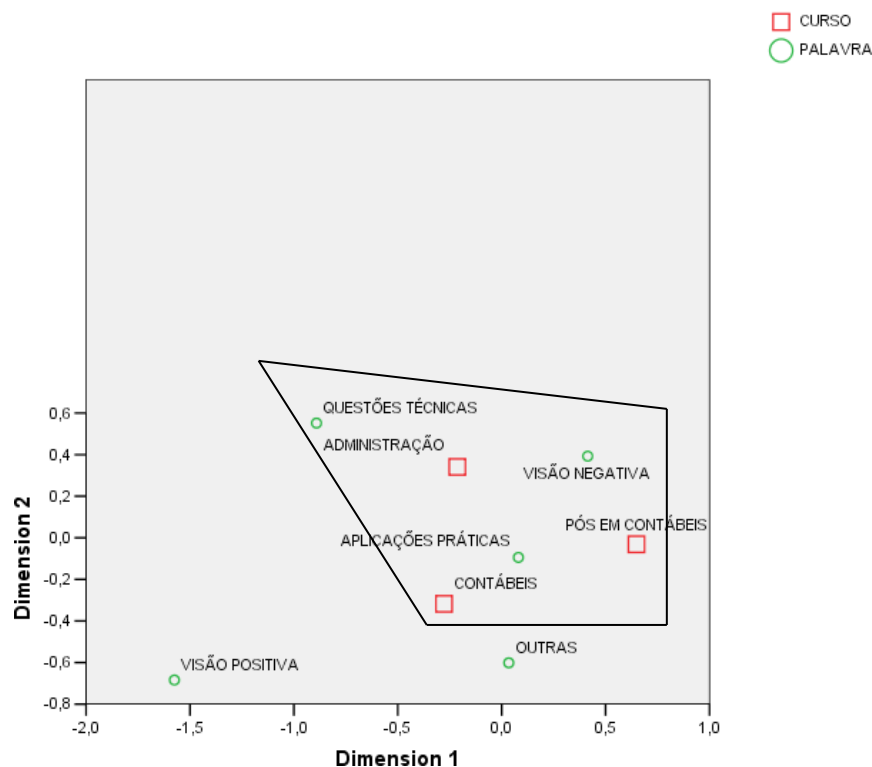
Em relação ao termo estímulo *lucro*, pode-se visualizar, na Figura 2, certo distanciamento entre os três grupos, ou seja, os alunos do curso de Administração claramente produziram maiores frequências às palavras que suscitam uma visão positiva do conceito geral de lucro, o que não acontece com os alunos do curso de Ciências Contábeis, os quais representam o conceito de lucro através de palavras que indicam aplicações práticas e uma visão negativa do conceito, o que talvez possa estar ligado ao maior grau de especialização dos alunos de Contábeis com relação ao conceito de lucro. O terceiro grupo, relativo aos alunos de Pós-graduação, indica associações claramente técnicas ao termo lucro, talvez pelo fato de que a maneira como o termo foi apresentado não traga explícito a sua essência e, segundo Belli(1994), não há opiniões unânimes quanto aos conceitos de lucro devido à grande complexidade que envolve a atividade econômica e os constantes aumentos e diminuições de valores, ou seja, os alunos de Pós-graduação podem ter interpretado o termo lucro como o lucro contábil o qual é usado para fins tributários e societários .

Figura 2: Gráfico de ANACOR demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação ao termo-estímulo *lucro*.



A Figura 3 apresenta as representações dos três grupos em relação ao termo-estímulo *padrões contábeis*.

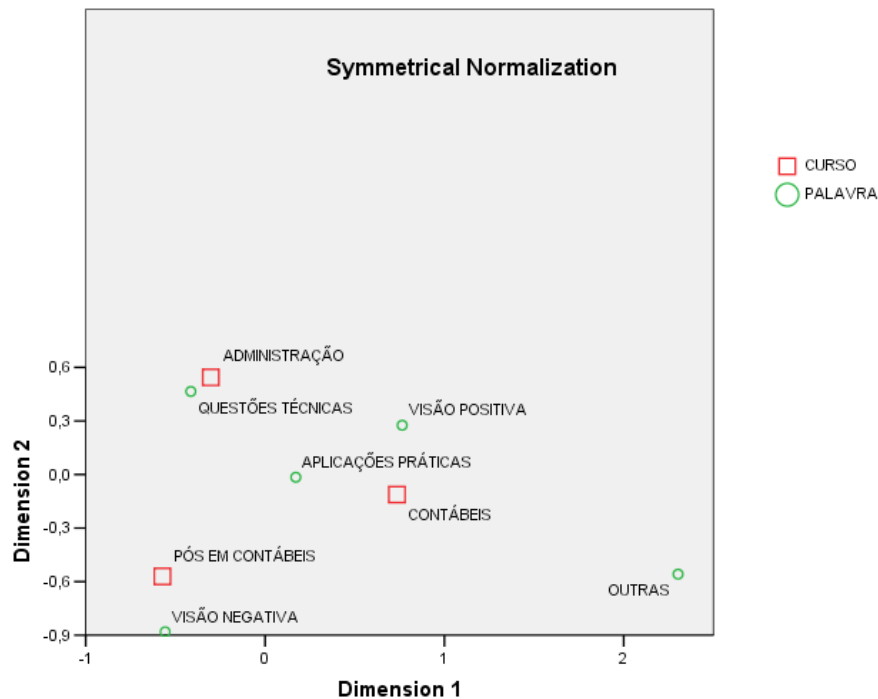
Figura 3: Gráfico de ANACOR demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação ao termo-estímulo *padrões contábeis*.



Pode-se notar, na Figura 3, que as associações dos alunos dos três cursos indicam proximidade a palavras que indicam questões técnicas, aplicações práticas e uma visão negativa dos padrões contábeis, destacando-se que os cursos de contábeis e Pós em contábeis estão muito mais próximos às aplicações práticas e uma visão negativa dos padrões contábeis. Esse fato, muito provavelmente, se deve ao caráter restritivo desses padrões que, se por um lado, tentam uniformizar os procedimentos e demonstrações, por outro, tiram a aplicabilidade e a eficácia dos conceitos produzidos pela contabilidade os quais são essenciais à vida cotidiana dos interessados no uso da informação contábil como instrumento gerencial e de tomada de decisão.

Na Figura 4, tem-se as representações produzidas pelos três grupos de alunos em relação ao termo estímulo *lucro contábil*.

Figura 4: Gráfico de ANACOR demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação ao termo-estímulo *lucro contábil*.



No caso das representações suscitadas pelo termo lucro contábil, nota-se que os alunos de Administração produziram palavras que indicam questões técnicas, talvez pelo freqüente interesse da Administração neste conceito para fins diversos. Já os alunos de Contábeis identificam o termo com palavras que indicam aplicações práticas e visão positiva, muito provavelmente motivados pela exclusividade do uso do lucro contábil da questão da tributação pelo imposto de renda e pela larga aceitabilidade deste conceito como parâmetro na questão dos dividendos pagos aos acionistas. Surpreendente é a posição dos alunos dos cursos de Pós-graduação da área contábil, a qual destoa dos outros dois grupos, sendo que perceptualmente fica clara a posição crítica deste grupo em relação ao conceito de lucro contábil, tendo acentuadamente o associado a palavras que denotam uma visão negativa do termo. Uma explicação plausível seria o fato de que o grupo de alunos de Pós-graduação é o que possui o maior nível de especialização podendo, portanto, possuir um maior grau de conhecimento acerca da utilidade e das limitações deste conceito como regra geral. Apesar de outras considerações, é amplamente aceito que o lucro contábil produzido sob a égide do custo histórico possui limitações específicas que o distanciam sobremaneira do conceito de lucro dado por Hicks (1946), o qual descreve o lucro como sendo um valor máximo que uma pessoa pode consumir durante um período esperando estar tão bem (*as well off*) ao término deste quanto estava no seu início.

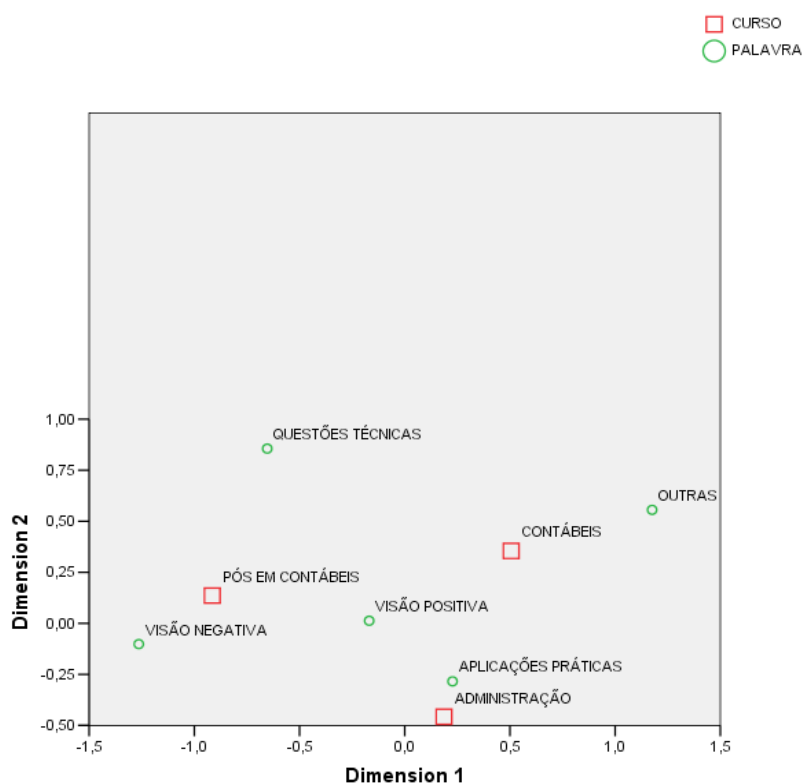
A Figura 5 mostra que o curso de Pós em contábeis apresenta palavras que se relacionam mais com uma visão negativa do termo *lucro econômico* do que com aspectos práticos e técnicos, ou seja, talvez esses alunos tenham demonstrado que o conceito de lucro econômico pode ser um conceito ambíguo, ou mesmo subjetivo, e menos seguro que o lucro contábil para aplicações práticas. Esse fato pode ser decorrente do conhecimento de teorias que defendem a normatização com a justificativa de que seja necessário proteger o investidor de possíveis assimetrias de informação. Outra justificativa plausível, seria a falta de definição, no âmbito da pesquisa, do ambiente econômico onde o lucro econômico é

produzido, ou seja, alguns dos respondentes podem estar querendo se referir à influência do poder aquisitivo da moeda nos termos que preceitua Martins(1980).

Percebe-se, por outro lado, que os alunos do curso de Administração apresentaram palavras que denotam aplicações práticas ao conceito de lucro econômico. Mais uma vez pode-se inferir que este grupo é o menos especializado em Teoria Contábil mas, o mais atingido pelas limitações dos conceitos contábeis, desta forma, uma explicação plausível para este resultado seria o fato de que os administradores são obrigados a buscar alternativas aos conceitos puramente contábeis para a solução de problemas da vida cotidiana não estando obrigados a manterem uma visão estritamente teórica. Neste caso pode-se entender que o conceito de lucro econômico tem associação com uma melhor alternativa, pelos alunos de Administração, do que pelos alunos de Pós em contábeis.

O grupo dos alunos de graduação em contábeis apresentou associações que parecem um tanto indefinidas com relação ao termo-estímulo lucro econômico.

Figura 5: Gráfico de ANACOR demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação ao termo-estímulo *lucro econômico*.



O posicionamento deste grupo mostra que a distância de palavras que indicam uma visão positiva está, praticamente, à mesma distância de palavras que indicam “outras questões” e pode-se considerar que o grupo ficou distante de palavras que estão associadas a aplicações práticas e questões técnicas.

Talvez esse fato seja fruto do reconhecimento, por parte desses alunos, de que esse conceito seja complexo o bastante para causar indefinição, pelo menos na fase de formação que esses alunos se encontram.

4.2 Análise de Homogeneidade

Nesta fase do estudo, mais uma variável é incluída, propiciando a construção de um banco de dados que contém três variáveis:

primeira variável = curso (contábeis, administração e pós-graduação);

segunda variável = palavra (cada palavra que foi relacionada aos termos-estímulo contabilidade, lucro, padrões contábeis, lucro contábil e lucro econômico);

terceira variável = termo-estímulo (contabilidade, lucro, padrões contábeis, lucro contábil e lucro econômico).

O objetivo nesta fase é analisar a associação que pode ser percebida entre os cursos de cada aluno, as palavras que foram representadas no questionário e o termo-estímulo a que estas duas primeiras variáveis correspondem. Para tanto, as variáveis foram introduzidas em forma de banco de dados padrão do SPSS e implementadas as rotinas-padrão do programa através de uma *Syntax* específica, a saber:

HOMALS

```
/VARIABLES= CURSO(3) PALAVRA(5) TERMO_ESTIMULO(5)
```

```
/ANALYSIS=CURSO PALAVRA TERMO_ESTIMULO
```

```
/DIMENSION=2
```

```
/PRINT FREQ EIGEN DISCRIM QUANT
```

```
/PLOT QUANT(CURSO PALAVRA TERMO_ESTIMULO)
```

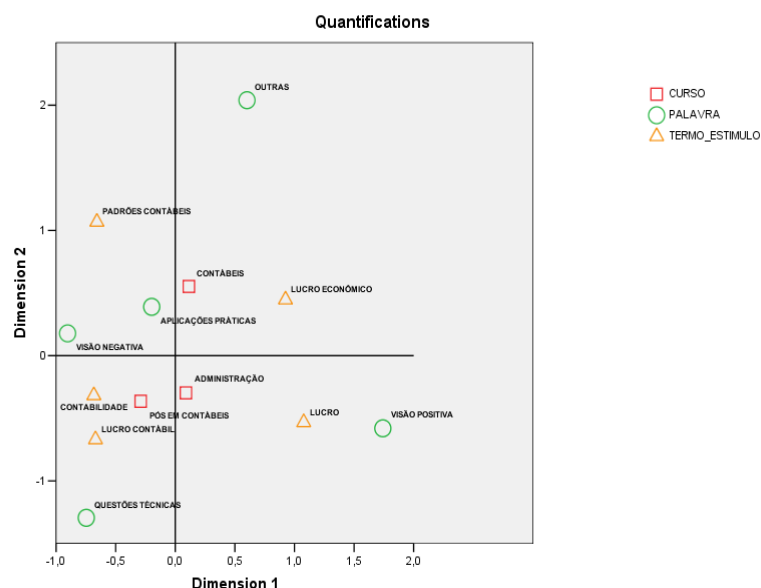
```
OBJECT(CURSO PALAVRA TERMO_ESTIMULO) DISCRIM NDIM(ALL,MAX)
```

```
/MAXITER = 100
```

```
/CONVERGENCE = .00001 .
```

Desta forma, obteve-se o seguinte mapa perceptual para as três variáveis representado pela Figura 6.

Figura 6: Gráfico de HOMALS demonstrativo do campo representacional dos respondentes alunos de Ciências Contábeis, Administração e Pós-graduação em relação às variáveis *curso x palavra x termo-estímulo*.



5 DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Comparando as representações em relação aos termos *contabilidade, lucro, padrões contábeis, lucro contábil e lucro econômico* entre os grupos de estudantes de graduação em Ciências Contábeis, Administração e estudantes de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, notamos que, devido ao fato das análises terem sido elaboradas com base em estruturas simbólicas organizadas em espaços semânticos, estas dão expressão aos aspectos intrínsecos da formação específica de cada grupo, revelando características peculiares de suas convicções que são características de cada área de atuação, suas experiências e seu modo de se relacionarem com a realidade vislumbrada após a aquisição de conteúdos organizados em cada curso. A tabela 2 abaixo, traz um resumo das representações feitas por cada grupo de alunos.

Tabela 7

TERMO →	CONTABILIDADE	LUCRO	PADRÕES CONTÁBEIS	LUCRO CONTÁBIL	LUCRO ECONÔMICO
CURSO ↓					
ADMINISTRAÇÃO	QUESTÕES TÉCNICAS APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO POSITIVA	QUESTÕES TÉCNICAS APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	QUESTÕES TÉCNICAS	APLICAÇÕES PRÁTICAS
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	QUESTÕES TÉCNICAS APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO POSITIVA	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO POSITIVA
PÓS EM CONTÁBEIS	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	QUESTÕES TÉCNICAS	APLICAÇÕES PRÁTICAS VISÃO NEGATIVA	VISÃO NEGATIVA	VISÃO NEGATIVA

Nota-se, na tabela acima, onde estão as representações mais próximas de cada curso nos mapas perceptuais elaborados para cada termo-estímulo que, para o curso de Pós em Contábeis, o qual é composto por alunos de Mestrado e Doutorado em Contabilidade e Controladoria, não foi incluída em nenhuma das representações associações à VISÃO POSITIVA, pelo contrário, apenas o termo lucro não traz associações à VISÃO NEGATIVA. Se for possível considerar que este grupo de alunos é o mais versado dos três em Teoria Contábil, também é possível considerar que existem evidências de que a qualidade ou aceitabilidade destes cinco termos apresentados, os quais, na verdade, representam cinco conceitos importantes ligados à aplicabilidade da contabilidade, possuem aspectos que podem comprometer os fins a que se destinam.

Outro fato importante é que quando se analisa as representações em conjunto, pode-se perceber que para os termos contabilidade e padrões contábeis, os três grupos pesquisados tem um posicionamento que indica proximidade com uma visão negativa, ou seja, pode-se inferir que esses dois termos - os quais intrinsecamente trazem a figura da contabilidade aplicável à vida cotidiana e que talvez representem os dois maiores paradigmas da Teoria Contábil contemporânea - não estejam à altura das expectativas desses alunos que serão no futuro, usuários e especialistas em contabilidade.

Já em relação à Homals, é possível confirmar as associações apresentadas pela análise de correspondência simples. Verifica-se que o termo-estímulo *padrões contábeis* encontram-se em uma área muito próxima às representações que suscitam uma visão negativa deste conceito, sugerindo associações deste com uma visão negativa a seu respeito, por outro lado, pode-se notar também que os termos-estímulo *contabilidade e lucro contábil* estão representados em uma área distante das representações que suscitaram uma visão positiva desses conceitos, aliás, muito próximas também das representações que suscitam uma visão negativa. É de se notar que estes dois termos estão em áreas próximas às representações que representam questões técnicas e aplicações práticas juntamente com os três cursos, talvez indicando um reconhecimento de aplicabilidade destes.

6 CONCLUSÕES

No intuito de reconhecer que o estudo contribuiu para o entendimento das opiniões contidas nas representações apresentados pelos estudantes pesquisados, tem-se como verdadeiro que não existe uma opinião que possa ser considerada unânime entre os estudantes a respeito dos conceitos relativos a cada termo, todavia, é importante reconhecer que o estudo deixou claro que nenhum dos conceitos apresentados revelou-se um motivador incontestado de representações que suscitasse uma visão positiva, pelo contrário, as respostas e suas combinações indicaram que as representações indicam evidências de representações negativas em relação a vários termos propostos. Este fato pode estar ligado à especificidade da amostra, ou seja, grande parte dos entrevistados é aluno em cursos de graduação e/ou mestrado e doutorado em contabilidade, sendo que este tipo de público tem conhecimento que os constructos contábeis são elaborados visando grupos de usuários específicos, como os usuários externos por exemplo, o que prejudica a essência da informação quando se considera outros grupos de usuários. Entende-se também que a natureza da amostra pode contribuir para os resultados da pesquisa, sendo que, de certa forma, pode trazer intrinsecamente uma necessidade de maiores investigações com ampliação e diversificação da amostra e aplicação de metodologias diferentes que sirvam para a detecção de possíveis problemas relacionados aos conceitos e a visão percebidas pelos entrevistados. Sugere-se, desta forma, que futuras pesquisas levem em consideração a opinião sobre os pontos fortes e fracos de cada conceito à luz da Teoria Contábil a fim de que esse procedimento possa contribuir para o conhecimento das principais características que levam à formação de uma visão positiva e confiável da contabilidade através de seus constructos.

7 REFERÊNCIAS

- Belli, J. T. **Aspectos da manutenção do Capital**. Dissertação de Mestrado. PUC-SP, 1994.
- Beuren. I. M.; Cunha. P. R.; Theiss. V.; Cordeiro. A.: Percepção dos discentes da disciplina de contabilidade introdutória: uma análise por meio da entropia informacional em diferentes cursos de graduação. **Revista Contabilidade e Organizações**.USp-Ribeirão Preto. (2013). no 19/ 73-85.
- Campiglia, A. O.. **Contabilidade básica**. São Paulo: Ed. Universidade de São Paulo: 1966.
- Hendrikisen, E. S.; Van Breda, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zorato Sanvicente. Ed. Atlas.SP. 1999.
- Hicks, J. R. **Value and capital**. 2ª ed. London: Oxford University Press, 1946.
- Iudícibus, S.; LOPES, A. B.(org.) **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- Lamberton, D. M. **Teoria dos lucros**. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1965.
- Marion, J. C. **O ensino da contabilidade**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- Martins, E. **Análise da correção monetária das demonstrações financeiras**: implicações no lucro e na alavancagem financeira. São Paulo: Atlas, 1980.
- Menin, M. S.; Shimizu, I. M. **Representações sociais de lei, justiça e injustiça**: uma pesquisa com jovens argentinos e brasileiros utilizando a técnica de evocação livre de palavras. Estudos Psicológicos, v.9, n.2 Natal May/Aug. 2004.
- Minayo, S.C. De. (org.). **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. – 23ª ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2004.
- Moscovici, S. **La psychanalyse: son image et son public – etude sur la representation sociale de la psychanalyse**. Paris: Presses Universitaires de France,1961.
- Pestana, M. H.; Gageiro, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS**. 3ª ed. Lisboa, Ed. Silabo, 2003.
- Ordelheide, D. **The politics of accounting: a framework**. In: Leuz, C.; Pfaff, D.; Hopwood, A. *The economics and politics of accounting*. Oxford: Oxford University, 2004. p. 269-284.
- Zonta, C. **Práticas e representações sociais de um bairro de periferia**: Os elementos centrais e periféricos do campo representacional. Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1997.