

FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

NATASHA NAVARRO PEDROSA

**GAP DO CONHECIMENTO: Diferença da percepção dos contadores
e gestores públicos.**

**VITÓRIA
2020**

NATASHA NAVARRO PEDROSA

GAP DO CONHECIMENTO: Diferença da percepção dos contadores e gestores públicos.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Profº Dr. Felipe Storch Damasceno

**VITÓRIA
2020**

NATASHA NAVARRO PEDROSA

GAP DO CONHECIMENTO: Diferença da percepção dos contadores e gestores públicos.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 04 de março de 2020.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profº Dr.: Felipe Storch Damasceno
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Profº Dra.: Arilda Magna Campagnaro Teixeira
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Profº Dr.: Gercione Dionizio Silva
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e à Nossa Senhora por receber tantas bênçãos diariamente, por também me permitir percorrer esse caminho e chegar até onde não imaginei alcançar.

À minha família, e em especial, à minha mãe (Carla), por sempre ter me mostrado que o caminho da educação é a única forma honesta e digna de progredir na vida; pelo exemplo de mãe, professora e cidadã; pelo apoio incondicional; por sempre ter sido disponível nos momentos que precisei de tudo (inclusive em todas as correções ortográficas); pelo colo nas horas difíceis; e, por me mostrar que eu iria conseguir sempre. Ao meu esposo (Crisberto), por ter sido meu exemplo de foco e dedicação ao estudo; por, desde o primeiro dia, ter me incentivado de todas as maneiras possíveis; por ter sido força nas horas de fraqueza; por ter compreendido os momentos de ausência; e, pelo companheiro que é. Às minhas irmãs (Nayara e Bel), por terem sido estímulo e encorajamento nas horas que necessitei; silêncio e abrigo nas ocasiões que só exigiam isso; companheiras, dando-me a certeza que tudo daria certo; e, por torcerem, de maneira incondicional, em todos os momentos. Minha imensa gratidão a todos estes, por terem tentado (e conseguido) fornecer toda a estrutura necessária para que eu vivenciasse o mestrado de forma mais leve. E, ao meu pai (Jesualdo) e minha vó (Carminha), por todo incentivo, torcida e amor.

Aos meus orientadores, Professor Dr. Felipe Storch Damasceno e Professor Dr. Danilo Soares Monte Mor, por tanto incentivo, apoio, direcionamento, ensinamento e por me guiarem na construção dessa dissertação, cada um em momento específico. A todos os professores e professoras, pelas valiosas aulas ministradas e compartilhamento de conhecimento.

À minha turma de Contabilidade Pública e, em especial, aos meus amigos do IFAL, que caminharam lado a lado, em cada degrau a ser escalado, vivenciando, estudando, partilhando conhecimentos e momentos, sorrindo e sofrendo, como verdadeiros parceiros.

Ao Instituto Federal de Alagoas, por acreditar, incentivar e investir em seus servidores na busca por novos conhecimentos, independente da função exercida, proporcionando, assim, o crescimento do Instituto como um todo. Aos meus companheiros de trabalho e superiores hierárquicos, pela compreensão e incentivo em cada etapa.

Aos meus afilhados, por serem força no meu dia a dia, e aos meus verdadeiros amigos, por acreditarem e torcerem por mim.

In memoriam da minha vó Elita e vó Nenzinha.

“O próximo grande salto evolutivo da humanidade será a descoberta de que cooperar é melhor que competir”

(Pietro Ubaldi)

RESUMO

O presente estudo refere-se à distinta expectativa do contador e do gestor público diante do papel da informação contábil para o processo de tomada de decisão, no sentido de que o conhecimento orçamentário, econômico-financeiro e de gestão é elemento essencial para gerir os recursos públicos, na administração pública. Tem como propósito apontar os elementos que aumentam os gaps de expectativa informacional dos gestores e dos contadores públicos, na área da educação. Essa verificação se dá baseada nos estudos da *expectation GAP*, de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), os quais instituem o modelo conceitual da qualidade do serviço e explicam quais determinantes influenciam o Gap. Adotou-se uma metodologia quantitativa, de caráter descritivo e com corte transversal, por meio da coleta de dados primários, com a aplicação de questionários estruturados. Os sujeitos da pesquisa foram os 201 respondentes dos questionários, dentre eles, 83 são da área contábil e 118 gestores públicos. Os resultados sugeriram que a ausência de Comunicação e de Compreensão da necessidade das informações contábeis no desempenho do trabalho do gestor da área educacional aumenta o *Gap* expectativa e compreender essa necessidade é condição básica para melhor gerir os recursos públicos.

Palavras-chaves: Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Gestão da Educação; *Gap* de Expectativa.

ABSTRACT

The present study refers to the different expectations of the accountant and the public manager in the face of the need for accounting information to aid decision making, in the sense that budget, economic-financial and management knowledge, an essential element for public resources, in public administration. Its purpose is to verify which determinants increase the information expectation gaps between managers and public accountants in the area of education. This verification is based on the expectation studies GAP, by Parasuraman, Zeithaml and Berry (1985), which are the institutions or the conceptual model of quality of service and explain which determinants influence the Gap. It was adopted a quantitative methodology, descriptive and cross-sectional cut, using primary data collection, applying a structured and self-administered questionnaire. The research subjects involved a total of 201 respondents, among them, 83 are professionals in the accounting area and 118 are public managers. The analysis resulting from this study showed the occurrence of evidence that determine the lack of communication and the understanding of the need for accounting information, in the performance of the educational manager's job, increase the Gap and understand this need is a basic condition to better managing public resources.

Keywords: Accounting applied to the public sector; Education Management; Expectation Gap.

SUMÁRIO

Capítulo 1.....	9
1. INTRODUÇÃO	9
Capítulo 2.....	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1. GAP DE EXPECTATIVA.....	15
2.1.1 Teoria de GAP de Expectativa	15
2.1.2 Gap de Expectativa e a Contabilidade Pública	17
2.2. DETERMINANTES DA TEORIA DE GAP DE EXPECTATIVA	22
2.2.1 Competência	24
2.2.2 Comunicação	26
2.2.3 Entender o cliente.....	27
Capítulo 3.....	30
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	30
3.1 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS	30
3.2. PROCESSO DE TRATAMENTO DOS DADOS.....	31
Capítulo 4.....	39
4. ANÁLISE DOS DADOS	39
4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	39
4.2. TESTE DAS MÉDIAS.....	40
4.3. ANÁLISES DA REGRESSÃO	42
4.3.1 Análise de Resultado da Regressão	42
4.3.2 Discussão e Implicações Gerais dos Resultados.....	46
Capítulo 5.....	50
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIA	53
APÊNDICE A	59

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

Marques (2003), em seu estudo, afirmou que houve uma alteração na gestão pública, na qual a contabilidade pública não teria como principal finalidade atender apenas aos critérios legais, mas também, já necessitava analisar indicadores como eficácia, eficiência e economia. Entretanto, foi verificado que 93% dos entrevistados ainda utilizavam a informação contábil apenas para cumprimento das exigências legais (Cia & Smith, 2001).

A pesquisa de Moreira, Encarnação, Bispo, Angotti e Colauto (2013), revela que um percentual de 49,20% dos gestores não reconhecem o contador como um profissional que produz informações úteis para a empresa.

Francis e Minchington (1999) mencionam que os contadores gerenciais precisam ser capazes de compreender as necessidades de negócio das suas organizações, além de ter um conhecimento completo do negócio. Contraponto à afirmação anterior, alguns estudos relatam que existe dificuldade de compreensão e interpretação dos relatórios contábeis por parte dos gestores (Silva, 1995; Dias Filho, 2000; Fernandes, Klann & Figueredo, 2009).

Após verificar a existência de paradoxos literários e práticos expostos acima, observa-se que pode haver uma lacuna entre a percepção e as técnicas utilizadas entre gestores e contadores (Naudé, Band, Stray & Wegner, 1997). Surge a seguinte situação problema: quais os determinantes que aumentam o *gap* entre a percepção dos contadores e a dos gestores públicos em relação às informações geradas pela contabilidade no processo de assessoria à tomada de decisão? Para responder a essa

pergunta foi usado como instrumento analítico o modelo conceitual do *Gap* de expectativa, proposto por Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), que busca identificar se existe um conjunto de discrepâncias no que diz respeito às percepções dos clientes em relação à qualidade do serviço e às tarefas associadas à prestação de serviços.

Embora o modelo do *Gap* de expectativa tenha identificado cinco lacunas entre a qualidade do serviço prestado e o nível de expectativa do cliente, bem como a sua avaliação (Parasuraman et al., 1985), é o *Gap* 1, do conhecimento, que compara as diferenças entre o que os prestadores de serviço entendem que os consumidores esperam, e, de fato, o que esses clientes têm como expectativa do serviço a ser recebido.

Shalimova e Androshchuk (2018), verificaram que o *gap* 1 analisará as necessidades de informação dos usuários nos resultados do trabalho do auditor, conhecendo a expectativa do receptor, porém com os auditores compreendendo a peculiaridade do serviço a ser prestado.

Assim, tomando como base o que está proposto no modelo conceitual de *Gap* de expectativa (Parasuraman et al., 1985) e as diversas literaturas que encontraram lacunas na atividade contábil em suas ampla área de atuação, como as de Poter, Hógartagh e Baskerville (2012), Litjens, Buuren e Vergoossen (2015), Shalimova e Androshchuk (2018), Piccoli e Klann (2015) e Santos (2018), identifica-se que sua principal motivação é a presença de expectativas distintas entre o cliente (quem irá receber o serviço) e o prestados do serviço (contadores e/ou auditores).

A presença do *gap* de expectativa aumentam as lacunas entre a expectativa e a entrega do serviço (Koerner, 2017). Assim, dificulta a capacidade de distinguir entre

o que pode ser feito e o que deve ser feito (Sender, 2012). Muitos trabalhos já analisaram esse *gap* na contabilidade como Litjens et al. (2015) que estudaram o *gap* de expectativa na informação contábil produzida por meio dos relatórios dos auditores, associando à expectativa dos banqueiros e gerentes e foi identificado que cada parte interessada possui seu próprio objetivo. Poter et al. (2012) pesquisaram as lacunas de expectativa entre o que a sociedade espera dos auditores e o que percebe que eles entregam.

Em vista disso, e realizando uma analogia com o modelo de *Gap* de expectativa, essa dissertação chamou de prestador de serviço os profissionais da área contábil pública (contadores e técnicos em contabilidade) e como clientes os gestores públicos. Desse modo, a presente pesquisa tem como objetivo identificar os determinantes que aumentam os gaps de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação.

Nessa dissertação, o estudo em questão foi direcionado para analisar os determinantes desse *gap* de expectativa na área da educação, tendo em vista estar embasado na Constituição Federal de 1988, que assegura a educação como um direito social, assim como é de competência da União, Estados, Distrito Federal e Município. Campos e Pereira (2016), garantiram que a diminuição de desperdícios ativos e passivos nos gastos públicos influenciam diretamente na qualidade na educação.

Isso posto, é possível destacar que existe correlação entre como se aplicam os recursos públicos e de como são aplicados na área da educação (Diniz, Corrar & Lima, 2014). Por essa razão, o gestor não deve direcionar seus objetivos apenas para o

cumprimento de aspectos legais e legítimos, mas também para perspectivas relacionadas à eficiência dos gastos públicos (Amorima, Diniza & Limab, 2017). Para tanto, Ulbra (2009) afirma que é a contabilidade quem fornece os dados e informações que o gestor necessita para embasar suas escolhas e decisões.

Dessa forma, a pesquisa justifica-se em razão da compreensão de que as informações oriundas da contabilidade pública estão sendo fornecidas de maneira útil, compreensiva e adaptada, de forma a ser interpretada, apoiando diretamente a gestão pública na tomada de decisão das entidades da área da educação (Silva, 2014).

Para execução desta dissertação, a metodologia utilizada foi respaldada pelo modelo conceitual da qualidade do serviço “*expectation GAP*” (Parasuraman et al., 1985), apoiada nos 10 determinantes que o estudo define - confiabilidade, responsabilidade, competência, acesso, cortesia, comunicação, credibilidade, segurança, entender o cliente e tangibilidade. As informações foram obtidas por meio da aplicação de questionários adaptados dos autores McEnroe e Martens (2001), Moreira *et al.* (2013), Silva, Miranda, Freire e Anjos (2010), Lopes, Hernandez e Nohara (2009), Litjens et al. (2015), Dana (2011) e Santos (2018) no período de novembro de 2019 a junho de 2020, e foram divididos em quatro conjuntos de afirmações, reunindo como universo da pesquisa os profissionais da área contábil pública e os gestores públicos da área da educação.

Essa pesquisa tem como referência a dissertação de Santos (2018), que estudou os determinantes da percepção dos contadores e controladores, investigando se existe diferença de expectativa nos dois grupos pesquisados, em Órgãos da Administração Pública no Estado de Mato Grosso. Realizando uma adaptação a esse

estudo, bem como, diferenciando-se dos estudos de Litjens *et al.* (2015), Shalimova e Androshchuk (2018), Poter *et al.* (2012) e Menezes (2012), no que refere-se ao diferente universo pesquisado, foram analisados os determinantes que influenciam a percepção entre os gestores e contadores públicos da educação, com foco na informação contábil governamental para auxiliar a tomada de decisão.

Essa dissertação se propõe a contribuir no que concerne ao incentivo à discussão sobre este tema no meio acadêmico, possibilitando compreender os determinantes que influenciam o aumento do *Gap* de expectativa informacional entre contadores e gestores públicos, bem como, subsidiar as entidades governamentais e seus gestores a compreender o objetivo da contabilidade pública. Dessa forma, a proposta é destacar a gestão da informação contábil no setor público para fins diretamente relacionados ao auxílio na tomada de decisão na área da educação.

Conforme Marques (2003), Piccoli e Klann (2015), King, Lee, Piper e Whittaker (1991), Kaplan (1995), Silva (2014), Pertuzatti e Melo (2005), a informação contábil possui um valor singular e o contador exerce um papel fundamental mediante o fornecimento de tais informações. Já Nutt (2006), Naudé, Band, Stray e Wegner (1997), Moreira *et al.* (2013), Dias Filho (2000), Fernandes *et al.* (2009) esclarecem como os gestores trabalham essa informação contábil recebida, existindo, assim, uma lacuna na relação entre o que é o objetivo de quem produz a informação e o que é produzido com a sua aplicação.

Dessa forma, por meio do resultado encontrado da pesquisa, foi possível admitir que a ausência de alguns determinantes pode propiciar um *gap* e, por consequência, influenciar a tomada de decisão, quando observado que um equívoco

no processo decisório, no setor educacional, pode ocasionar uma aplicação de recursos públicos de maneira ineficiente, podendo agravar a desigualdade social, além de prejudicar o crescimento econômico de um país (Santos & Rover, 2019), como também influenciam diretamente na qualidade da educação (Campos & Pereira, 2016).

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. GAP DE EXPECTATIVA

2.1.1 Teoria de GAP de Expectativa

expectativa foi proposto por Parasuraman, Zeithaml e Berry, em meados de 1985. Baseia-se em 5 (cinco) lacunas entre a qualidade do serviço prestado e o nível de expectativa do cliente, tendo como objetivo reconhecer a existência ou não de um conjunto de discrepâncias relevantes no que diz respeito às percepções dos clientes relacionadas à qualidade do serviço e às tarefas pertinentes à prestação de serviços

Os principais *insights* obtidos através da pesquisa, mencionada acima, foram sugerir um modelo conceitual de qualidade de serviço, aferir a satisfação do cliente e obter um parâmetro de medida da qualidade relacionando à expectativa dos clientes em relação ao serviço a ser fornecido e o que realmente o prestador de serviço entrega, existindo, nessa relação, uma lacuna (Parasuraman *et al.*, 1985).

A pesquisa de Parasuraman *et al.* (1985) foi realizada de forma exploratória por meio de entrevistas em grupo e individuais, proporcionando visões e proposições a respeito dos consumidores. Nesses procedimentos metodológicos detectaram o que eles acreditavam ser um atributo no que diz respeito às percepções da qualidade de serviço.

Assim, o modelo aborda 5 lacunas as quais podem ser grandes obstáculos na tentativa de prestar um serviço que os consumidores classifiquem como de alta qualidade:

O
modelo
do Gap
de

Gap	Descrição
Gap 1	Distinção existente entre a expectativa do consumidor e a compreensão do prestador de serviço em relação a essa expectativa, ou seja, a lacuna na percepção da gestão do consumidor
Gap 2	Compreende a diferença entre as visões dos prestadores de serviço em relação ao que o cliente espera receber, diante das especificidades da qualidade do serviço, isto é, a lacuna na gestão do que é oferecido diante das especificações reais estabelecidas para o serviço.
Gap 3	Espaço entre a qualidade do serviço com suas especificações e reais necessidades relacionado ao que realmente é fornecido, sendo assim, é a lacuna na entrega do serviço.
Gap 4	Lacuna existente entre o serviço que é realizado e o que é prometido através da publicidade externa, ou seja, é a lacuna nas comunicações externas.
Gap 5	Compreende a diferença entre o que o consumidor espera pelo serviço e a percepção diante do serviço, de fato prestado, analisando e agregando-se aos gaps.

QUADRO 1 – GAPS e descrições

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

No quadro 2 estão dispostas as pesquisas que foram baseadas no modelo conceitual da qualidade do serviço “*expectation GAP*” de Parasuraman et al. (1985), em áreas distintas e com universos diferentes:

Autores	Universo da pesquisa	Destaque dos estudos
Chandler e Edwards (1996, <i>apud</i> Poter, Hógartagh & Baskerville, 2012)	Gap de expectativa entre o serviço que a sociedade espera dos auditores e o que se percebe que eles entregam. Há mais de 100 anos, tal fato foi verificado em muitos países como, nos EUA, Canadá, Reino Unido, Espanha, Finlândia, África do Sul, Cingapura, China, Novo Zelândia e Austrália.	As descobertas dos vários estudos indicam que a lacuna resulta de três principais causas, a saber: sociedade tendo expectativas de que os auditores vão além do que eles podem razoavelmente entregar; sociedade com expectativas razoáveis de auditores que se estendem além das auditorias, das responsabilidades legais e profissionais (ou seja, padrões deficientes); e sociedade percebendo que os auditores não realizam responsabilidades exigidas deles para o padrão esperado (isto é, deficiente desempenho).
Sender (2012)	Um estudo de caso realizado em uma multinacional, com sede em Israel, apresentou problema relacionado ao Gap de Expectativa entre os requisitos do gerente e os funcionários	Esse estudo relacionou questões fundamentais sobre o desafio do conhecimento da Gestão, as quais estão fortemente relacionadas com o desempenho dos colaboradores. Ele identificou dois fatores principais: a capacidade de distinguir entre o que pode ser feito e o que deve ser feito, concluindo que o objetivo precisa estar no que deve ser feito, adotando a abordagem prática
Koerner (2017)	Em uma abordagem na área educacional, foi estudado o Gap de expectativa existente entre o que os professores esperam de seus alunos	O objetivo do estudo foi obter alunos e professores na mesma linha de aprendizagem. No artigo, é possível encontrar uma sugestão para dirimir essa lacuna.
Litjens et al. (2015)	Na Holanda, foram questionados banqueiros, gerentes e auditores.	Foi analisado qual o impacto das necessidades de informações frequentemente propostas incluindo dados sobre a empresa auditada, o processo de auditoria e as alterações no relatório dos auditores. Identificou-se que cada parte interessada tem seu próprio objetivo na auditoria, ou seja, os grupos

		valorizam as necessidades de informação de acordo com suas expectativas e necessidades.
Shalimova e Androshchuk (2018)	Foi estudada a discrepância entre as informações de auditoria e as expectativas dos usuários das demonstrações financeiras, como também a lacuna entre a opinião pública sobre a essência da auditoria e as possibilidades de um processo real de auditoria	Verificou-se a necessidade de identificar as causas deste <i>Gap</i> e suas formas de eliminação na esfera da auditoria, identificando as necessidades de informação dos usuários nos resultados do trabalho do auditor, ou seja, conhecendo a expectativa do receptor, porém com os auditores compreendendo a peculiaridade do serviço a ser prestado.

QUADRO 2 – Síntese de pesquisas que estudaram o *Gap* de expectativa.

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

Nesse contexto, Francis e Minchington (1999) apresentam um quadro rico de diferentes expectativas referente ao papel e às habilidades na formação de um contador gerencial. Um dos objetivos da pesquisa foi comparar e contrastar os pontos de vista das pessoas que ensinam os futuros contadores gerenciais e seus empregadores. O estudo afirma que esses contabilistas, há algum tempo, estão reposicionando-se como “Conselheiros de Negócios”. Um dos resultados encontrados indicou uma lacuna nas expectativas entre as técnicas quantitativas consideradas importantes pelos contadores e a sua efetiva utilização.

2.1.2 *Gap* de Expectativa e a Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada ao setor público

torna-se o ambiente do profissional de contabilidade que necessita de estudo, interpretação, reconhecimento, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação das variações patrimoniais, conforme evidencia Silva (2014). Para Bezerra Filho (2014), a função social desse profissional deve representar, sistematicamente, toda a administração pública, de forma a subsidiar a tomada de decisão.

Como uma tendência mundial, Marques (2003) procurou descrever a contabilidade existente nos distintos setores da administração pública em Portugal. E, naquele período, já constatava uma alteração na gestão pública, na qual a contabilidade pública não teria como principal objetivo atender apenas aos critérios legais, mas também, já necessitava analisar indicadores como eficácia, eficiência e economia.

O Quadro 3 dispõe as pesquisas em períodos distintos e identifica lacunas na atividade contábil.

Autores	Destaque dos estudos
Piccoli e Klann (2015)	Foi identificado que a maior parte dos contadores que participou não estava apta a elaborar e realizar análise das demonstrações contábeis. No mesmo estudo também comprovou-se que a evidência contábil conquista significado imprescindível, visto que imputa valor singular à informação gerada por ela para toda a sociedade, tendo como papel primordial a assessoria à tomada de decisão
Francis e Minchington (1999)	Observaram que é necessário um contador ter um bom conhecimento básico de habilidades matemáticas, mas, mais importante ainda, os contadores gerenciais precisam ser capazes de compreender as necessidades de negócio das suas organizações, além de ter um conhecimento completo do negócio.
King, Lee, Piper e Whittaker (1991); Kaplan 1995.	Há mudanças de papéis dos contadores para se tornar os <i>designers</i> dos sistemas de informação crítica de gestão da organização.

QUADRO 3 – Síntese de pesquisas que identificaram lacunas na atividade contábil.

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

Pertuzatti e Melo (2005), evidenciam que a visão do contador atual não se limita à técnica, sua missão vai muito além, incluindo na sua função a responsabilidade social, além da participação social mais integrada ao contexto administrativo e gerencial das organizações.

Assim, ao ser estudada a diferença entre a técnica contábil e sua utilização foi descoberto que, embora exista consciência do papel fundamental das técnicas do trabalho contábil por parte dos gestores, os estudos relacionam os contabilistas no Reino Unido apontando um baixo nível de utilização dessas técnicas na prática, assim

como sugere que pode haver uma lacuna de percepção entre as técnicas utilizadas por contabilistas e as técnicas que aqueles que os ensinam percebem que os mesmo devem aprender (Naudé et al., 1997).

Como também, no exercício da atividade de qualquer gestor, a tomada de decisão é presente em quase todas as suas atitudes diárias, por essa razão a ideia de que decidir se desvia da racionalidade e que existe influência de fatores inerentemente humanos como limitações na capacidade cognitiva e no poder de vontade, são constrangimentos situacionais (Lenner, Li, Valdesolo & Kassam, 2015).

Nutt (2006), ao realizar uma comparação entre a tomada de decisão entre gestores dos setores público e privado, identificou que os gestores do setor privado estão mais aptos a apoiar decisões orçamentárias, tomadas com análises e menos propensas a apoiá-las quando a negociação é aplicada. Ainda assim, a pesquisa informa que os gerentes do setor público são menos propensos a apoiar decisões orçamentárias respaldadas pela análise e mais predispostos a apoiar aquelas que são derivadas de barganha com pessoas da agência (Nutt, 2006).

Santos e Rover (2019) salientam que é de suma importância para o governo utilizar o recurso arrecadado dos contribuintes de maneira eficiente, posto que deve agir com responsabilidade para com seus cidadãos, assim como observa-se que para a economia, é essencial preocupar-se com o uso eficiente de recursos escassos. O autor explica também que, a contabilidade pode corroborar a instituição de práticas que auxiliam a tomada de decisão por parte dos gestores.

Partindo dessa premissa, a contabilidade pública surge como grande aliada do seu gestor e para o Conselho Federal de Contabilidade (2009), dentre as

responsabilidades do profissional contábil está a elaboração de relatórios, que irá servir no processo de tomadas de decisões para os administradores, como ocorre nas empresas privadas e integram seu conceito. Dessa forma, a teoria contábil possui diversos modelos contábeis que podem satisfazer às necessidades de cada usuário em suas decisões (Brizola, 2004). Porém, o que pode ser considerado atual são as pesquisas que indicam a contabilidade como instrumento estratégico, destacando-se pela possibilidade de obter informações assertivas (Dantas & Calvo, 2017).

O estudo de Santos e Rover (2019) buscou verificar o impacto de práticas de governança pública na eficiência da aplicação dos recursos públicos no que diz respeito à educação e saúde. Dentre 3.193 municípios brasileiros que compuseram a amostra da pesquisa, apenas 86 municípios foram considerados eficientes na aplicação dos recursos públicos em educação. O autor também afirma que a ineficiência da aplicação dos recursos públicos no setor educacional agrava a desigualdade social, assim como prejudica o crescimento econômico de um país.

Dessa forma, a maneira mais apropriada para promover o desenvolvimento de um país é por meio da educação (Araújo Júnior, Justo, Rocha & Gomes, 2017), pois, é possível identificar que o investimento do governo, particularmente com a educação, eleva o capital humano, trazendo progresso tecnológico e, por consequência, a eficiência da economia (Chan & Karim, 2012).

Além disso, a Constituição Federal de 1988 assegura que a educação é um direito social, assim como é competência da União, Estados, Distrito Federal e Município. Fortunati (2007) preconiza que a aprendizagem é um objetivo da rede de ensino e deve estar em acordo com as intenções da comunidade, com o interesse

público e com o financiamento. Campos e Pereira (2016) ratificam afirmando que a diminuição de desperdícios ativos e passivos nos gastos públicos influenciam diretamente na qualidade na educação. Por fim, Bandiera, Prat e Valletti (2009) definiram que um dos motivos para a existência de desperdício com a ineficiência é ocasionada por ausência de habilidades dos funcionários públicos. Além disso, Grateron (1999) concluiu em sua pesquisa que medir e apreciar o desempenho do gestor público deve ser considerado na avaliação qualitativa da *performance* pública.

Para Silva e Almeida (2012), o nível de escolaridade do prefeito possui relação negativa com a ineficiência dos recursos investidos com a educação, sendo assim, prefeitos com maior formação educacional estão mais propícios a ter um maior nível de eficiência na educação.

Partindo dessa premissa, é possível destacar que existe correlação na maneira em que se aplicam os recursos públicos e de como são conduzidos na educação (Diniz et al., 2014). Por essa razão o gestor não deve direcionar seus objetivos apenas no cumprimento de aspectos legais e legítimos, mas também em outras perspectivas pertinentes quando relacionadas à eficiência dos gastos públicos (Amorima et al., 2017). Para tanto, Ulbra (2009) afirma que é a contabilidade quem fornece os dados e informações corretas de que o gestor necessita para embasar suas escolhas e decisões.

Em pesquisa realizada com gestores e contadores foi revelado que 49,20% dos gestores não reconhecem o contador como um profissional que produz informações úteis para a empresa, assim como, apenas, 21,3% dos gestores entendem que as

informações contábeis são importantes para o controle gerencial e para a tomada de decisões (Moreira et al., 2013).

Para além de todos os estudos elencados acima, a pesquisa de Parasuraman et al. (1985) ainda revelou que, independentemente do serviço prestado, os clientes auferiram critérios similares na apreciação da qualidade do serviço. Os consumidores aplicam, na construção de percepções e expectativas sobre serviços, dimensões que sobressaem diferentes tipos de serviços. Os autores também instituíram que estes critérios foram enquadrados em dez categorias consideradas como as principais e são qualificadas como serviços determinantes da qualidade, são elas: confiabilidade, segurança, responsabilidade, acessibilidade, competência, credibilidade, cortesia, conhecimento do cliente, comunicação e tangibilidade.

2.2. DETERMINANTES DA TEORIA DE GAP DE EXPECTATIVA

Segundo

os mentores do

modelo da teoria de *Gap* de Expectativa, Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), através da pesquisa, foi possível identificar 10 determinantes que influenciam a qualidade do serviço, são eles:

Determinantes	Explicações
<i>Reliability</i> (Confiabilidade)	Refere-se à consistência de desempenho e confiabilidade.
<i>Responsiveness</i> (Responsabilidade)	Trata da disponibilidade dos colaboradores para fornecer os serviços
<i>Competence</i> (Competência)	Diz respeito a possuir habilidades e conhecimentos necessários para realizar o serviço
<i>Acess</i> (Acesso)	Faz referência à acessibilidade e facilidade de contato
<i>Courtesy</i> (Cortesia)	Envolve polidez, respeito, consideração e simpatia
<i>Communication</i> (Comunicação)	Significa manter os clientes informados de maneira que todos possam compreender
<i>Credibility</i> (Credibilidade)	Lida com a confiança, credibilidade e honestidade
<i>Security</i> (Segurança)	Refere-se ao estado de confiabilidade, diminuição de risco e dúvida

<i>Understanding / Knowing the customer</i> (Entender / conhecer o cliente)	Significa compreender as necessidades dos clientes
<i>Tangibles</i> (Tangibilidade)	É a evidência física do serviço

QUADRO 4 – Determinantes do modelo conceitual da qualidade do serviço.

Fonte: Parasuraman et al. (1985)

Em se tratando do conhecimento em relação aos benefícios da utilidade da informação, para Rajala (2017), ele torna-se incompleto porque o agente ignora informações importantes ou falha em transformar informações em conhecimento correto sobre os benefícios da utilidade de diferentes oportunidades na situação de tomada de decisão. Ignorar a informação inclui bloquear os fatos relevantes e impedir o seu estudo. Em sua pesquisa foram identificadas cinco razões nas quais as pessoas ignoram a informação ou não conseguem transformá-la em conhecimento correto: o fornecedor da informação não é confiável; informações inválidas e não confiáveis estão sendo produzidas e usadas, e o usuário não sabe disso; o canal de informação não está funcionando corretamente; o contexto de uso inibe o uso da informação; e, os atributos do usuário da informação dificultam a busca da informação ou o uso correto da informação.

Ainda em relação ao estudo anterior, foram elencados cinco fatores que podem causar as lacunas nas expectativas de informação (*IEGs*) - as características da informação, as qualidades do provedor de informação, o canal de informação, os atributos do usuário da informação e o contexto de uso da informação. As características da informação são a sua forma, quantidade, qualidade e essência. O canal de informação é o meio que transmite a informação e o fornecedor de informação é quem a produz. Os atributos do usuário de informação são a capacidade de usar e entender a informação. A capacidade de usar e compreender a informação

tem origem em muitos fatores, tais como a necessidade de informação, as opiniões sobre o provedor de informação, a capacidade intelectual, entre outras (Rajala, 2017)

Dessa forma, embora existam os 10 determinantes na literatura, algumas características de três deles chamam atenção e, unindo as duas pesquisas citadas acima (Parasuraman et al., 1985; Rajala, 2017), é possível destacar pontos importantes e em comum entre ambas: a necessidade de compreender o cliente, os canais de comunicação e as competências quando referidas a habilidades e conhecimentos. Assim, os determinantes serão tratados nesse trabalho como variáveis explicativas, conforme abordagem abaixo.

2.2.1 Competência

O estudo de Pollanen (2015) concluiu que a pesquisa comportamental sugere que nem toda a informação disponível é utilizada para a tomada de decisões e isso pode ocorrer, principalmente, porque os seres humanos têm capacidade limitada de processamento de informações e isso requer o uso de várias habilidades para selecionar e processar informações. Assim como obtém como um dos seus resultados que as habilidades gerenciais adquiridas por meio de treinamento ou de longa experiência podem melhorar o uso de informações para a implementação de estratégia e decisões de avaliação (Pollanen, 2015).

Taylor e Dunnette (1974) demonstraram que as características cognitivas de quem irá decidir tem influência considerável nos aspectos avaliativos do processo decisório. Assim, a assimetria de conhecimentos prevalece quando um agente (A) obtém mais conhecimentos exatamente a partir da mesma informação do que outro agente (B), podendo, por exemplo, existir uma situação em que ambas as partes envolvidas numa transação no mercado têm acesso aos mesmos canais de informação, ou seja, embora

ambas as partes tenham a mesma informação, as suas interpretações da mesma podem divergir significativamente umas das outras, bem como a forma como a utilizam numa transação (Rajala, 2017).

Assim, é essencial a qualidade técnica da informação contábil em um dado contexto decisório, assim como a capacidade, o bom senso e a experiência de quem a utiliza, o oposto dessa situação, comprometerá a utilização dessa informação (Brizola, 2004).

Para Cia e Smith (2001), 93% dos entrevistados utilizam a informação contábil apenas para as exigências fiscais. Como um dos resultados encontrados em pesquisa realizada por Saraiva, Bezerra e Beiruth (2018), 90% dos gestores afirmaram que existiriam ganhos se os mesmos tivessem formação em contabilidade e 87% concordaram que a ausência de habilidades contábeis pode suceder desprovimento de recurso para as micro e pequenas empresas. Na pesquisa de Miranda, Libonati, Freire e Saturnino (2008) foi identificado que quanto mais afinidade o gestor possui com as terminologias e os relatórios contábeis, maior é a utilização dessas informações para fins gerenciais

Dessa forma, é possível destacar que embora a informação contábil seja importante para auxiliar na tomada de decisão, os usuários, muitas vezes, não conseguem compreender as informações transmitidas por meio dos relatórios contábeis. As justificativas pode ser por não conhecerem, assim como, por não possuírem habilidades para interpretação de muitos termos que são utilizados na evidenciação de eventos econômicos e financeiros (Moreira et al., 2013).

Com todas as informações acima apresentadas, é possível obter a primeira hipótese:

H1: A ausência de competências por parte do gestor público aumenta o *Gap* do conhecimento.

2.2.2 Comunicação

No contexto do estudo de Pollanen (2015) argumenta-se que o grau em que as informações de desempenho estão organizadas será um fator significativo na determinação do uso dessas informações para a tomada de decisões estratégicas. Ainda assim, a apresentação de um conjunto tão diverso de informações como um modelo fornece maneiras para organizá-la, o que pode reduzir os recursos de processamento de informação necessários e melhorar a integração da informação em processos estratégicos de tomada de decisão (Pollanen, 2015). Rajala (2017) afirma que se o canal de informação estiver inutilizável, então a informação não está sendo transmitida através desse sistema para alguns usuários.

A intensa comunicação proporciona a ruptura de barreiras internas e com o ambiente, de forma que possibilite a todos os integrantes a identificação com os objetivos e o sucesso da organização (Catelli & Santos, 2001). A contabilidade torna-se um importante canal de comunicação no qual informa a situação patrimonial e financeira de uma empresa aos usuários dessas informações (Antunes, Grecco, Formigoni & Mendonça, 2012).

Lima, Chacon e Silva (2004) justificaram que boa parte dos gestores não utilizam as informações contábeis, principalmente, por não compreenderem os benefícios que poderiam trazer na gestão da empresa, existindo uma ausência,

também de comunicação, de modo que ajudam a explicar os benefícios da informação contábil e como podem ser interpretadas.

Assim, obtém-se a segunda hipótese

H2: A ausência de comunicação por parte do gestor público aumenta o *Gap* de conhecimento.

2.2.3 Entender o cliente

A forma como a informação é entregue aos agentes pode fazer a diferença. Por exemplo, a assimetria de conhecimento pode resultar quando o agente A sofre de sobrecarga de informação, mas o agente B obtém a informação necessária para a tomada de decisões de uma forma mais otimizada, o que significa que a quantidade de informação é suficiente, e a informação entra num ritmo correto com a consciência do agente B (Rajala, 2017).

Normalmente, as razões que geram a lacuna de expectativa na informação são: a forma da informação difere da expectativa, a essência da informação diverge da essência do fenômeno que a informação deve descrever, pouca ou muita informação está disponível para o usuário e a qualidade da informação está abaixo ou acima do nível esperado e exigido para tomar uma decisão (Rajala, 2017).

Pollanen (2015) afirma que os modelos, ao fornecerem informações mais específicas e únicas sobre a causalidade em determinadas unidades, permitem um processo de implementação mais personalizado. Obaidat (2007), em pesquisa realizada na Jordânia entre os auditores externos e investidores, identificou um *gap* de expectativa nessa relação e o ponto elencado como mais importante, atribuído às características dessa informação e que mais aproximou os dois grupos como mais

relevante, foi a compreensibilidade, ou seja, na sensibilidade de compreender a informação a ser gerada.

Destaca-se que a não ou má utilização das informações ocorre porque os componentes do sistema de informação são incongruentes e isso refere-se às expectativas não atendidas do agente sobre a informação, o provedor da informação, o canal de informação ou o contexto de uso (Rajala, 2017). Em geral, a incongruência entre dois ou mais componentes explica por que surgem assimetrias de conhecimento e assimetrias de informação (Rajala, 2017).

Brizola (2004) explicita o “paradoxo de informação” em que, para definir as informações necessárias para determinada situação de decisão, é preciso conhecer quais decisões devem ser tomadas, e, por consequência, para definir quais decisões devem ser realizadas, é necessário ter informações relevantes sobre a situação de decisão.

O autor continua quando afirma que o principal problema da informação para o tomador de decisão existe no tocante à adequação de quais e quantas informações devem ser consideradas no cenário de uma dada decisão. Para corroborar essa situação, o contador deve ser como um “filtro”, compreendendo e descrevendo informações necessárias para as decisões (Brizola, 2004).

Silva (2014) evidenciou que uma das funções da contabilidade é gerar informações, as quais proporcionem aos seus usuários sustentação segura nas suas decisões e essa atribuição não foi reconhecida na administração pública até muito recentemente, no entanto, atualmente, é possível perceber uma aproximação maior entre os objetivos da contabilidade empresarial, com o fornecimento de informação

contábil, no setor público, como auxílio ao processo decisório. Essas informações também podem fornecer à administração controles necessários para a melhor condução dos negócios públicos. Em suma, o autor conclui que a contabilidade governamental deve contribuir para uma administração eficaz nos diversos níveis de governo.

Assim, Moreira et al. (2013) destacam que o fator decisório tem exigido que os gestores estejam atentos, justificando a dificuldade de avaliação e soluções de problemas diários, tornando necessária a obtenção de informações completas e que venham a suprir a carência administrativa e informacional dos gestores. Por consequência, estudos relatam a dificuldade de compreensão e interpretação dos relatórios contábeis por parte dos gestores (Silva, 1995; Dias Filho, 2000; Fernandes et al., 2009).

Assim, a partir dessas pesquisas, formula-se a terceira hipótese:

H3: A ausência de compreensão da necessidade de informação por parte do contador aumenta o *Gap* do conhecimento.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o objetivo de identificar quais determinantes aumentam os gaps de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação, esse estudo classifica-se com uma metodologia quantitativa, de caráter descritivo. Foi realizada a coleta de dados primários e a análise estatística (Malhotra, 2006), através da aplicação de questionários estruturados e autopreenchíveis, durante os meses de novembro, dezembro de 2019 e janeiro a junho de 2020. Por essa razão, o estudo tem um corte transversal, dado que coletará informações de uma amostra específica, apenas uma vez no tempo (Malhotra, 2006).

3.1 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS

Para identificar quais determinantes aumentam a lacuna entre a percepção dos contadores e gestores públicos em relação às informações geradas pela contabilidade pública no processo de assessoria à tomada de decisão, definiu-se como campo de estudo os servidores efetivos que são profissionais da área contábil e seus gestores da Rede Pública de Educação do Estado de Alagoas, assim os questionários foram aplicados no Instituto Federal de Alagoas (IFAL), Universidade Federal de Alagoas (UFAL), Secretaria Municipal de Educação - Maceió (SEMED), Secretaria de Estado da Educação de Alagoas (SEDUC), Universidade Estadual de Alagoas (UNEAL), Universidade Estadual de Ciências da Saúde de Alagoas (UNCISAL), Prefeitura de Arapiraca.

Entretanto os únicos municípios que contemplam os requisitos necessários ao universo da pesquisa, e que responderam o questionário, foram Maceió e Arapiraca

com contadores e/ou técnicos em contabilidade no seus quadros de servidores efetivos, exclusivamente, com atuando com os recursos da Educação.

A pesquisa realizou uma comparação entre percepções (profissionais contábeis e gestores) e, por essa razão, será utilizado o *Gap 1* tomando como base o modelo conceitual da qualidade do serviço de Parasuraman, Zeithalm e Berry (1985), no qual apresenta 5 *Gaps*. Em conformidade com os responsáveis pela pesquisa citada anteriormente, por meio do *Gap 1* é possível comparar as diferenças entre o que os prestadores de serviço entendem que os consumidores esperam, e, de fato, o que esses clientes têm como expectativa do serviço a ser recebido.

Por conseguinte, esse estudo reconhecerá como prestador de serviço os profissionais da área contábil pública (contadores e técnicos em contabilidade) e como clientes dos seus serviços, os gestores públicos.

Com o objetivo de garantir que o respondente faça parte do público da pesquisa, perguntas de controle foram inseridas no questionário, estas devem identificar a área de atuação no serviço público (profissional da área contábil ou gestor público).

Na sequência, foram enviados os questionários por meio da plataforma *GoogleDocs*, redes sociais (*whatsapp*), e-mail, como também houve a aplicação do questionário *in loco* aos contadores e técnicos em contabilidade, bem como seus gestores da rede educacional do Estado de Alagoas.

3.2. PROCESSO DE TRATAMENTO DOS DADOS

O instrumento de pesquisa foi criado a partir dos estudos de McEnroe e Martens (2001), Moreira et al. (2013), Silva et al. (2010), Litjens et al.

(2015), Lopes et al. (2009), Santos (2018) e Dana (2011). Conforme variáveis apresentadas nos quadros 5 e 6, no primeiro bloco do questionário, foram elaboradas 06 afirmações com o intuito de obter o perfil do respondente. No segundo bloco foram propostas 06 afirmações que se relacionam à variável explicada do modelo. No terceiro, constam 18 afirmações que correspondem às variáveis explicativas e, na quarta parte, propõe-se 16 afirmações que dizem respeito às variáveis de controle.

O segundo, terceiro e quarto bloco do questionário são acompanhados por uma escala *Likert*, a qual se propõe a determinar 5 níveis, para que seja possível elencar a opinião do entrevistado, e nivelam as respostas entre concordo totalmente (5) a discordo totalmente (1). O respondente só terá a possibilidade de registrar uma alternativa. Assim, a nota final de cada construto será formada por meio da média dos respondentes, das variáveis de cada um dos atributos. Nessa perspectiva, as variáveis abordadas nesses blocos de perguntas foram baseadas no estudo dos mentores do modelo da teoria de *Gap* de expectativa, Parasuraman et al. (1985), as quais afirmaram que tais determinantes influenciam na qualidade do serviço.

Na primeira parte do questionário, foram realizadas questões objetivas (seis), com o intuito de obter o perfil do entrevistado (gênero, grau de escolaridade, área de formação, área de atuação/cargo ocupado, tempo de experiência no atual cargo, idade).

Foram realizados pré-testes com o universo de 08 respondentes para verificação da viabilidade das perguntas a serem respondidas, assim como do tempo estimado para resposta, obtendo tempo médio de resposta de 11 minutos. As afirmativas que compuseram o instrumento estão descritas no quadro abaixo.

Determinantes	Afirmações
GAP DE EXPECTATIVA	Assessorar a tomada de decisão é um dever do contador público
	Os gestores utilizam relatórios contábeis como fonte de decisão
	Os contadores públicos da sua entidade são eficazes
	As informações contábeis refletem a realidade econômica dos eventos
	As informações contábeis servem de base para a tomada de decisão
	Todos os itens de importância para os gestores públicos são relatados ou divulgados nos relatórios contábeis
COMPETÊNCIA	Conheço ou já estudei as Normas Brasileira De Contabilidade Aplicadas ao Setor Público- NBCTSP
	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações de contabilidade pública
	Existe dificuldade no uso da informação produzida pela contabilidade
COMUNICAÇÃO	Os contadores prestam informações corretas
	Os contadores prestam informações tempestivas
	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação orçamentária
	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação patrimonial
	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação financeira
	Os relatórios contábeis são de fácil entendimento
	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem impessoal
	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem objetiva
	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem compreensível
	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem clara
	O setor contábil emite relatórios contendo informações gerenciais a respeito da sua entidade
ENTENDER O CLIENTE	Os relatórios utilizados pelo setor de contabilidade facilitam ao gestor entender o que necessita
	As informações prestadas pelo setor contábil facilitam a tomada de decisão do gestor
	Existe relação entre a informação que o gestor precisa para auxiliar a tomada de decisão e a informação fornecida pelo setor contábil
	Compreender as informações que o gestor necessita melhora o entendimento das informações contábeis
CONFIABILIDADE	A informação contábil produzida é confiável
	O comportamento dos contadores públicos inspira confiança dos gestores
RESPONSABILIDADE	O contador público deve assumir a responsabilidade pela qualidade dos relatórios adotados pela entidade
	O contador público é responsável pelo desenvolvimento dos relatórios contábeis do setor público
	O contador público é responsável pelo desenvolvimento dos relatórios financeiros do setor público

	O contador público tem a responsabilidade de detectar todas as fraudes e erros nos relatórios contábeis
SEGURANÇA	Os relatórios contábeis fornecem uma segurança sobre o desempenho da entidade
	Os gestores podem ter a garantia que os relatórios produzidos pela contabilidade estão livres de erros
	O gestor público se sente seguro ao receber os relatórios do setor contábil
CREDIBILIDADE	Quando o setor contábil promete algo, cumpre dentro do prazo informado
	Os contadores públicos cumprem suas promessas
	Os contadores públicos devem garantir que as normas contábeis sejam atendidas
TANGIBILIDADE	Os relatórios contábeis produzidos são visivelmente agradáveis
ACESSO	Os contadores públicos mantêm disponíveis os serviços que os gestores públicos necessitam disponíveis
	Os contadores públicos possuem habilidades e conhecimento para sanar as dúvidas dos gestores
CORTESIA	Ao surgir um problema, os contadores públicos mostram interesse sincero em responder

QUADRO 5 – Percepções e afirmações sobre expectativa dos contadores e gestores públicos.

Fonte: McEnroe e Martens (2001), Moreira et al. (2013), Silva et al. (2010), Litjens et al. (2015), Santos (2018), Dana (2011) e Lopes et al. (2009).

Nota: Adaptado pela autora

Foi contabilizada uma amostra total de 259 questionários enviados, com 202 respondentes, um percentual de 77,90% de retorno. Posteriormente à realização da coleta de dados, obtida por meio da aplicação dos questionários, e validados conforme bloco 4, correspondente às variáveis de controle, foi produzido um banco de dados com as respostas obtidas. Em seguida, foi excluído um questionário tendo em vista o respondente não atender aos padrões da pesquisa, uma vez que não faz parte do universo da pesquisa, identificado através da primeira pergunta do questionário.

Os resultados estão apresentados a partir da realização da estatística descritiva (média e desvio padrão), testes de médias e regressão linear conforme base de dados. As análises de cada construto foram demonstradas com cada grupo, vinculados por características, com o intuito de averiguar se as variáveis se comportam distintivamente em cada perfil do grupo e uma terceira coluna que dispõe

as respostas de modo geral, ou seja, incluindo toda a amostra, sem qualquer divisão, exceto na tabela 1 "Estatística Descritiva das Variáveis", na qual a coluna "Resultado dos dois grupos" é composta pela média ponderada, uma vez que o número de observações são diferentes entre os dois grupos.

Assim, para identificar o *gap* de expectativa entre a percepção dos contadores e gestores públicos, foi construído o modelo econométrico, como segue abaixo:

$$GAP_{exp_{it}} = \beta_0 + \beta_1 COMPETÊNCIA_{it} + \beta_2 COMUNICAÇÃO_{it} + \beta_3 ENTENDCLIENTE_{it} + \sum_{it} Controles_{it} + \varepsilon_{it}$$

A variável dependente que se pretende explicar é denominada GAP_EXP (*Gap* de Expectativa), a qual será respondida por meio do segundo bloco de afirmações do questionário (afirmações 07 a 12).

As variáveis independentes COMPETÊNCIA (afirmações 13 a 15), COMUNICAÇÃO (afirmações 16 a 26) e ENTENDER O CLIENTE (afirmações 27 a 30) serão encontradas no terceiro bloco do questionário. Baseando-se no estudo de Parasuraman et al. (1985), espera-se que quanto maior for a ausência de competência, comunicação e entendimento do cliente, maior será o *Gap* de Expectativa.

As variáveis de controle presentes no quarto conjunto de afirmações do questionário e explanadas no quadro 3 são: CONFIABILIDADE, RESPONSABILIDADE, ACESSO, CORTESIA, CREDIBILIDADE, SEGURANÇA E TANGIBILIDADE. Todas foram baseadas na pesquisa de Parasuraman et al. (1985)

e espera-se que quanto maior forem suas ausências, maior será o *Gap* de Expectativa.

Ainda, em conformidade com o estudo de Parasuraman et al. (1985) e associando os conceitos dos determinantes dessa pesquisa ao contexto desta dissertação, as variáveis de controle assim se caracterizam: Confiabilidade é mensurada a partir das afirmações 31 e 32 do questionário e buscaram identificar se há ausência de confiabilidade nas informações produzidas pelo setor contábil; Responsabilidade é obtida por meio das assertivas 33 a 36 e possuem o objetivo de identificar o grau da ausência de responsabilidade do contador público em relação aos relatórios por eles emitidos; Segurança está presente nas afirmações 37 a 39 e buscam avaliar se os gestores públicos sentem-se seguros diante dos relatórios contábeis; é possível aferir Credibilidade por meio das afirmações 40 a 42, que possuem como objetivo averiguar se o setor contábil transmite credibilidade em relação a seus prazos e garantias; Tangibilidade é apreciada na questão 43 e evidencia se os relatórios contábeis são visivelmente agradáveis; Acesso é a variável de controle medida pelas afirmações 44 e 45, com o intuito de averiguar a ausência da disponibilidade dos contadores públicos; por fim, Cortesia está presente na afirmativa 46 e mensura o interesse e consideração dos contadores públicos.

As variáveis do primeiro bloco de afirmativas possuem o objetivo de compreender o perfil do questionado. Dessa maneira, as respostas são obtidas da seguinte forma:

GENE – Busca compreender o gênero do respondente e assume valor 1 (um) para o sexo feminino e 0 (zero) para masculino;

IDADE - Tem o objetivo de obter a idade dos respondentes, por meio de pergunta aberta;

G-ESCOL – Busca saber o grau de escolaridade, possibilitando 04 opções (graduação, especialização, mestrado ou doutorado);

CONT – Busca captar o cargo exercido do servidor, assumindo 1 (um) para profissionais da área contábil e 0 (zero) gestor público;

E_PROF- Tem o intuito de saber quanto tempo de experiência na atual função/cargo que exerce o respondente possui, possibilitando 04 opções (até 05 anos, de 06 a 10 anos, de 11 a 15 anos e mais de 15 anos);

A_FORM- Objetiva conhecer a área de formação do respondente, com 04 opções de resposta (Ciências Contábeis, Economia, Administração ou demais áreas)

Tipos	Variáveis	Descrição	Base Teórica	Forma de coleta	Divisão do questionário
Explicada	GAP_EXP	Gap de expectativa	Parasuraman et al. (1985); Rajala (2017); Shalimova e Androshchuk (2018); Sender (2012); Koerner (2017)	Questio - nário	2º bloco de perguntas
Explicativas	COMPETÊNCIA	Competência	Parasuraman et al. (1985); Pollanen (2015); Taylor e Dunnette (1974); Rajala (2017), Brizola (2004), Moreita et al. (2013)		3º bloco de perguntas
	COMUNICAÇÃO	Comunicação	Parasuraman et al. (1985); Pollanen (2015); Rajala (2017), Catelli e Santos (2001); Antunes et al. (2012); Lima et al. (2004).		
	ENTENDER CLIENTE	Entender o cliente	Parasuraman et al. (1985); Pollanen (2015); Rajala (2017); Obaidat (2007); Brizola (2004); Moreira et al. (2013)		
Controle	CONFIABILIDADE	Confiabilidade	Parasuraman et al. (1985); Catelli e Santos (2001)		4º bloco de perguntas
	RESPONSABILIDADE	Responsabilidade	Parasuraman et al. (1985); Litjens et al. (2015); Catelli e		

			Santos (2001); Marques (2003); Piccoli e Klann (2015)		
	ACESSO	Acesso	Parasuraman et al. (1985); Fernandes et al. (2009)		
	CORTESIA	Cortesia	Parasuraman et al. (1985); Lopes et al. (2009)		
	CREDIBILIDADE	Credibilidade	Parasuraman et al. (1985); Dana (2011)		
	SEGURANÇA	Segurança	Parasuraman et al. (1985); Moreira et al. (2013)		
	TANGIBILIDADE	Tangibilidade	Parasuraman et al. (1985); Lopes et al. (2009)		
	GÊNERO	Gênero	Litjens et al. (2015)		1º bloco de perguntas
	IDADE	Idade	Litjens et al. (2015)		
	G-ESCOL	Grau de escolaridade	Litjens et al. (2015)		
	A_FORM	Área de formação	Menezes (2012)		
	CONT	Profissional da área contábil	Litjens et al. (2015)		
	GESTOR	Gestor	Litjens et al. (2015)		
	E_PROF	Experiência na atual atividade profissional	Santos (2018)		

Quadro 6- Resumo das variáveis e distribuição do questionário realizado na pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

Capítulo 4

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Conforme os procedimentos metodológicos e com base na aplicação dos questionários, é possível verificar um panorama na Tabela 1, na qual expõe a estatística descritiva das variáveis utilizadas no modelo da pesquisa em questão, desmembrando em dois grupos, profissionais da área contábil e gestores públicos. O objetivo é verificar quais determinantes aumentam os *gaps* de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação.

Tabela 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Esta tabela representa a estatística descritiva das variáveis que mensuram as características das respostas de cada grupo da pesquisa

Variáveis	Profissional Contábil Público			Gestor Público			Resultados dos dois grupos		
	Obs.	Média	D.P.	Obs.	Média	D.P.	Obs.	Média	D.P.
Gap de Expectativa	83	3,70	0,74	118	3,73	0,62	201	3,723	0,678
Responsabilidade	83	4,21	0,69	118	4,22	0,55	201	4,220	0,613
Segurança	83	3,78	0,80	118	3,80	0,68	201	3,796	0,737
Tangibilidade	83	3,57	0,89	118	3,36	0,96	201	3,452	0,942
Acesso	83	3,95	0,83	118	3,74	0,70	201	3,830	0,765
Entender o cliente	83	3,98	0,86	118	3,72	0,80	201	3,833	0,836
Competência	83	4,02	0,62	118	3,47	0,70	201	3,699	0,726
Comunicação	83	3,71	0,68	118	3,64	0,55	201	3,676	0,613
Confiabilidade	83	4,24	0,76	118	4,27	0,56	201	4,261	0,652
Cortesia	83	4,42	0,81	118	3,94	0,97	201	4,144	0,940
Credibilidade	83	4,09	0,72	118	3,85	0,63	201	3,951	0,680
Sexo	83	1,48	0,5	118	1,69	0,46	201	1,606	0,489
Idade	83	41,85	9,2	118	45,16	9,81	201	43,801	9,710
Gestor	83	0	0	118	1,00	0	201	0,587	0,493

Fonte: Dados da pesquisa, Elaborada pela autora

Tipificando a amostra, ressalta-se que em uma quantidade total de 201 indivíduos, 118 são gestores públicos e 83 são profissionais contábeis da área pública, o que representa, respectivamente, 59% e 41% da totalidade. Salienta-se que o sexo

masculino prevalece entre os respondentes. A média de idade da amostra total é de 43 anos, sendo o mais novo respondente de 26 anos de idade, por outro lado, o mais velho possui 68 anos. Considerando a área de formação dos gestores públicos, aproximadamente, 55% não possuem formação em contabilidade, tampouco nas áreas afins (economia e administração). Destaca-se que 34,83% dos profissionais possuem entre 06 a 10 anos de experiência na atual atividade profissional.

Observa-se que a maior média atribuída, dos dois grupos, pertence à variável Confiabilidade (4,26) e conforme pesquisa de Obaidat (2007), na qual, após avaliar o grau de importância atribuídos às características da informação contábil na visão dos investidores, identificou que a variável Confiabilidade obteve segundo lugar na visão dos investidores e terceiro lugar, na visão dos auditores. Desse modo, com análise da literatura em questão, bem como da média obtida na pesquisa, existe uma tendência a afirmar que os serviços contábeis oferecidos estão sendo confiáveis.

Ainda assim, é possível salientar que a variável *Gap* de expectativa se comporta, em média, de maneira semelhante em ambas as classes (3,70 para os profissionais contábeis e 3,73 para os gestores públicos), o que presume-se uma visão análoga dos dois grupos.

4.2. TESTE DAS MÉDIAS

A análise consiste nas médias das opiniões dos dois grupos pesquisados, contadores e técnicos em contabilidade da área pública e gestores públicos, em relação a quais variáveis aumentam os gaps de expectativa informacional na contabilidade pública, utilizando os 10 determinantes do modelo conceitual de Parasuraman et al. (1985).

Tabela 2: TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS

Esta tabela demonstra o teste de diferenças de médias entre o grupo dos profissionais da área contábil e os gestores públicos

	Profissional Contábil	Gestor Público	Dif. de médias	
Variáveis	Média	Média	Diferenças	p-valor
Gap de Expectativa	3,70	3,73	-0,03	0,77
Responsabilidade	4,21	4,22	-0,01	0,90
Segurança	3,78	3,80	-0,01	0,88
Tangibilidade	3,57	3,36	0,21	0,11
Acesso	3,95	3,74	0,20	0,06*
Entender o cliente	3,98	3,72	0,25	0,03**
Competência	4,02	3,47	0,55	0,00***
Comunicação	3,71	3,64	0,07	0,42
Confiabilidade	4,24	4,27	-0,02	0,79
Cortesia	4,42	3,94	0,47	0,00***
Credibilidade	4,09	3,85	0,24	0,01**
Número de observações 201				
Estatisticamente significantes ao nível de 1% quando***, 5% quando ** e 10% quando *.				
Fontes: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora				

Na Tabela 2, são apresentados os resultados dos testes de diferenças das médias, com o intuito de demonstrar se existem diferenças estatísticas entre as médias da percepção dos dois grupos pesquisados. Destaca-se que as variáveis Gap de Expectativa, Comunicação, Responsabilidade, Segurança, Confiabilidade e Tangibilidade não apresentaram coeficiente significativo no teste de diferença das médias, todas obtiveram uma ínfima diferença entre as médias dos dois grupos, o que sugere que os gestores e os profissionais da área contábil possuem opiniões semelhantes no tocante a essas variáveis.

Quando observadas as variáveis Competência e Cortesia, é possível verificar que possuem diferenças estatisticamente significativas com nível de confiança em 99% em relação ao Gap. Ademais, as duas variáveis possuem as maiores distâncias entre as médias das opiniões dos dois grupos, o que sugere percepções diferentes

entre eles. Salienta-se que em ambas os profissionais da área contábil atribuíram maior valor, o que motiva a pensar que esses avaliam melhor o serviço oferecido do que os que recebem o serviço (gestores públicos).

Na continuidade da análise desses dados, identifica-se também que as maiores médias concedidas pelos Gestores Públicos estão nas variáveis Responsabilidade e Confiabilidade que avaliam o grau de responsabilidade do contador público em relação aos relatórios por eles emitidos e o quão confiável são as informações produzidas pelo setor contábil, respectivamente.

Sob outra perspectiva, as menores médias dadas pelos gestores públicos estão nas variáveis Competência e Tangibilidade, que apreciam se esses gestores possuem competência para compreender as informações transmitidas, assim como evidenciam se os relatórios contábeis são visivelmente agradáveis, respectivamente.

Constatou-se que as variáveis Entender o Cliente e Credibilidade demonstraram diferenças significativas com níveis de confiança em 95% em relação ao *Gap*. Ainda é possível enfatizar que a variável Acesso é significativa, com 90% de confiança, todas em relação ao *Gap* de expectativa.

4.3. ANÁLISES DA REGRESSÃO

4.3.1 Análise de Resultado da Regressão

Serão analisados os resultados encontrados a partir da Regressão Linear, conforme modelo apresentado no capítulo 03, com o objetivo de verificar quais determinantes aumentam os *gaps* de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação.

Na Tabela 3, são apresentados os resultados da regressão em três distintas colunas. A primeira, representa os resultados da regressão no grupo de respostas dos Profissionais Contábeis; a segunda, dos Gestores Públicos; e, a terceira, é composta por todo o universo da pesquisa. É possível ressaltar que em análise geral, aproximadamente, 68,05% da variável dependente *Gap* são explicadas pelas variáveis do modelo. Quando é realizada a análise de tais percentuais separadamente (por grupo), é obtido o percentual de 74,01% para os gestores públicos e 76,46% para os profissionais da área contábil.

Tabela 3: RESULTADO DA REGRESSÃO

Variáveis	Profissional Contábil	Gestor Público	Resultados dos dois grupos
Competência	0,068 (0,57)	-0,054 (-1,07)	-0,012 (-0,29)
Comunicação	0,037 (0,25)	0,382*** (4,00)	0,235*** (2,63)
Entender o cliente	0,525*** (5,28)	0,208*** (2,89)	0,352*** (5,47)
Acesso	-0,089 (-0,74)	0,201** (2,23)	0,128* (1,86)
Tangibilidade	-0,030 (-0,41)	-0,008 (-0,16)	-0,019 (-0,47)
Responsabilidade	0,134 (1,06)	-0,033 (-0,33)	0,067 (0,89)
Segurança	0,073 (0,62)	0,249*** (2,89)	0,119* (1,70)
Confiabilidade	0,102 (0,70)	0,048 (0,40)	0,025 (0,23)
Cortesia	-0,041 (-0,39)	0,003 (0,09)	0,033 (0,07)
Credibilidade	0,108 (1,20)	-0,213** (-2,60)	-0,078 (-1,22)
R-squared	0,7646	0,7401	0,6805

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora

Com os resultados da aplicação da regressão, para os Gestores Públicos, encontram-se evidências de que a ausência de Comunicação aumenta o *Gap* de conhecimento em 1% de significância, conforme apresenta H2. Tal constatação

também é abordada nas pesquisas de Lima et al. (2004), bem como de Shalimova e Androshchuk (2018), que destacaram a importância da comunicação em benefício da informação contábil. Antunes et al. (2012) ainda evidenciam a contabilidade como meio para diminuição da assimetria informacional, além de contribuir para o desenvolvimento da economia, corroborando, assim, a hipótese 2 do estudo.

Ainda para os Gestores Públicos, a ausência da compreensão da necessidade de informação por parte do contador aumenta o *Gap* de conhecimento com significância de 1%, assim como para os profissionais da área contábil pública, ambas as situações foram demonstradas pela variável Entender o Cliente e explorada na H3. O resultado obtido pode ser ratificado pelas pesquisas de Brizola (2004) e Moreira et al. (2013), as quais confirmam a necessidade de compreender e entender o cliente para auxiliar de maneira mais assertiva na tomada de decisão, o que nos dá indícios de que quanto menos compreensão da necessidade do cliente, maior a lacuna informacional na contabilidade pública.

O coeficiente da variável proposto na hipótese H1 não apresentou significância estatística a 1%, 5% ou 10%, tanto para os Profissionais Contábeis como para os Gestores Públicos, tornando-se inconclusiva no que tange à variável Competência diante da variável explicada *Gap* de Conhecimento. Na pesquisa de Moreira et al. (2013) pode ser destacada uma observação relevante em relação a isso, quando explicita que a não competência para compreender as informações presentes nos relatórios contábeis pode ocorrer pela ausência de conhecimento do significado de muitos termos utilizados. Stroeher (2005) também afirma que a não compreensão da contabilidade pode tornar os relatórios contábeis exclusivos cumpridores de obrigações

legais, não suprimindo, assim, a necessidade do administrador de possuir informações úteis para auxiliá-lo na tomada de decisão.

Lima et al. (2004) ainda mencionam que a maioria dos administradores não utiliza informações contábeis por não possuírem competências para compreender os benefícios que as mesmas trariam. Assim, a partir do resultado obtido, bem como através do que a literatura aborda, uma possibilidade para a não significância da variável Competência é justificada pela ausência de conhecimento do quão importante e úteis são os relatórios contábeis.

A variável de controle Segurança apresentou significância a 1% para os gestores, conforme assegura Fontana (2017), que estudou a segurança da informação como característica qualitativa da informação contábil e abordou a dependência dessa segurança em relação aos comportamentos dos usuários internos e externos da contabilidade. Tal constatação dá indícios de que quanto maior a ausência de segurança, maior a lacuna informacional entre contadores e gestores públicos.

Outra variável de controle que se destacou foi Acesso com significância de 5% para os gestores, ou seja, a ausência da acesso por parte do gestor aumenta o *Gap* de conhecimento com significância de 5%. Moreira et al. (2013), em seus estudos, esclarecem que o contador não realiza visitas aos clientes, corroborando para a ideia de que o contador é o profissional para cumprimento das áreas fiscais e trabalhistas, assim como obteve um pequeno percentual em relação aos gestores que têm acesso aos relatórios contábeis. Já na pesquisa de Silva et al. (2010), 32,9% dos respondentes expuseram não ter acesso aos relatórios contábeis. Desse modo,

existem indícios de que a ausência de acesso aos relatórios contábeis contribui para a existência de *Gap* de Conhecimento.

As variáveis Competência, Responsabilidade, Tangibilidade, Confiabilidade e Cortesia estão presentes no modelo conceitual de Parasuraman et al. (1985) e abordam que influenciam o *Gap* de Expectativa, porém em contrassenso a essa afirmação, essa pesquisa não encontrou evidências desses determinantes na influência do *Gap* de conhecimento informacional entre o Gestores e Contadores públicos na educação. Além disso, Credibilidade foi a variável de controle que obteve resultado oposto ao esperado, com significância de 5%.

4.3.2 Discussão e Implicações Gerais dos Resultados

O Tópico em tela possui o intuito de alinhar a literatura abordada nesse estudo ao resultado encontrado, bem como o que é observado na prática da atividade dos contadores e gestores públicos no tocante às informações produzidas e o auxílio à tomada de decisão.

Antunes et al. (2012) reforçaram a necessidade de redução da assimetria informacional para o desenvolvimento das empresas, e ainda Lucena (2004) mostra a dificuldade das empresas em compreender e trabalhar com os relatórios contábeis. No entanto, a contabilidade brasileira vem apresentando um direcionamento maior para interpretação dos pronunciamentos do CPC, o que requer dos contabilistas, na prática, maiores habilidades de análise e interpretação das informações por eles produzidas (Antunes, 2012).

Nessa perspectiva, Silva e Azevedo (2002) afirmam que o profissional contábil necessita estar preparado e destacam as tendências para que esse exercício da

profissão seja expressivo. Embasados nessa premissa, os profissionais precisam estar aptos e atentos para as mudanças no ambiente interno e externo e dessa forma, contribuir rotineiramente no apoio às decisões das organizações e contribuindo para uma gestão eficiente (Silva & Azevedo, 2002).

Desse modo, os contadores devem ser reconhecidos como um comunicador de informações primordiais a tomada de decisões (Silva & Azevedo, 2002). Além de aumentar o valor no processo produtivo como estudiosos dos relatórios contábeis e financeiros, sob a ótica formal, assim como na vertente dos compromissos sociais (Kraemer, 2000).

É perceptível, também, que as inovações tecnológicas provocam a necessidade de uso da informação com uma velocidade sem precedentes, o que corrobora para que o profissional contábil se envolva com as transformações a fim de aprimorar os serviços prestados com qualidade e reconhecimento social, justificado pela importância do estudo por tratar de uma ciência protetora da sociedade (Silva & Azevedo, 2002). Na contabilidade pública Oliveira, Santos e Simões (2016) somaram a isso a instrumentalização do controle social. Marion (2007) também observou que, com esse avanço tecnológico, o governo iniciou um processo de utilização da contabilidade como uma ferramenta útil na busca por informações contábeis.

Ainda assim, as pesquisas anteriores (Obaidat, 2017; Shalimova & Androshchuk, 2018; Litjens et al., 2015; Poter et al., 2012; Santos, 2018), constataram a existência de *Gap* nas informações contábeis produzidas pelos auditores. Os resultados dessas pesquisas também indicam os determinantes que aumentam o gap, sendo alterado o fornecedor e receptor dessas informações contábeis, no presente

estudo, tal relação acontece entre os contadores e gestores públicos, respectivamente.

Por essa razão, os resultados obtidos, a partir da regressão (Tabela 3), encontraram possíveis evidências de que o aumento da ausência de comunicação, de compreensão da necessidade do cliente, da ausência de acesso e de segurança aumentam significativamente o *Gap* do conhecimento.

Consequentemente, o aumento dessa lacuna entre os gestores e contadores públicos ocasiona uma dificuldade em reconhecer a contabilidade como uma ciência efetiva para assessorar a tomada de decisão, uma vez que, segundo Moreira et al. (2013), apenas 29,2% consideram que os contadores são os profissionais aptos para avaliarem o desempenho das empresas. Destarte, essa perspectiva indica a falta de discernimento da contribuição gerencial que aqueles podem proporcionar, pois apenas 21,3% desses respondentes compreendem essa função gerencial da contabilidade, além da maioria dos participantes permanecerem com a visão de que os contadores são profissionais direcionadas apenas às áreas fiscal e trabalhista (Moreira et al., 2013).

Assim sendo, os resultados da pesquisa apontam determinantes do modelo conceitual de *Gap* que podem influenciar no processo decisório, ideia complementada por Brizola (2004) ao retratar a necessidade de estabelecer as informações importantes em uma decisão, mas que, para isso, é imprescindível entender quais informações são pertinentes em cada situação. Na prática o foco deve estar no que deve ser feito (Sender, 2012).

Na pesquisa de Xavier e Silva (2017) foi observado que 84% dos respondentes entendem a importância do profissional contábil possuir conhecimento das áreas afins e uma visão sistêmica, por essa razão, foi identificado que os contadores necessitam conhecer os processos de tais áreas para que exista uma maior interação nos procedimentos do órgão, assegurando um registro contábil com maior qualidade.

Por isso, a má utilização e/ou a não utilização dessas informações geram consequências que podem prejudicar a decisão a ser realizada. Na área pública educacional, um equívoco no processo decisório e, por consequência, na aplicação dos recursos públicos, agrava a situação social e prejudica o crescimento econômico de um país (Santos & Rover, 2019), como também influenciam diretamente na qualidade da educação (Campos & Pereira, 2016).

Capítulo 5

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas pesquisas relataram a existência de *Gap* entre auditores e grupos internos e/ou externos de consumidores da informação contábil produzida (Obaidat, 2017; Shalimova & Androshchuk, 2018; Litjens et al., 2015; Poter et al., 2012; Santos, 2018). Esse trabalho se diferencia no que tange à busca na identificação dos determinantes que aumentam a lacuna entre a percepção dos contadores e gestores públicos no tocante às informações geradas pela contabilidade pública no processo decisório.

A partir da metodologia aplicada nesta pesquisa, foi possível identificar que há evidências de que existem determinantes que aumentam os *gaps* de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação, corroborando o que a literatura vem apresentando em pesquisas avaliando os *gaps* nas informações contábeis, porém em universos distintos (Santos, 2018; Piccoli & Klann, 2015; Koerner, 2017; Litjens et al., 2015; Poter et al., 2012).

Foram analisados os 10 determinantes que o modelo conceitual de *expectation GAP*, de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) menciona. Conforme a teoria abordada, nessa pesquisa, dois desses determinantes são destacados como hipóteses 2 e 3 – Comunicação e Entender o Cliente - e foram encontrados resultados significantes quando relacionadas suas ausências e o *Gap*.

Verificou-se ainda que duas variáveis de controle também apresentaram significância - Segurança e Acesso - quando relacionadas suas ausências e o *Gap* de conhecimento.

Assim, é possível obter uma percepção de que a ausência de alguns determinantes pode gerar um *gap* e, por consequência, influenciar a tomada de decisão. O que remete que um equívoco no processo decisório, no setor educacional, pode ocasionar uma aplicação de recursos públicos de maneira ineficiente, podendo agravar a desigualdade social, além de prejudicar o crescimento econômico de um país (Santos & Rover, 2019), como também influenciam diretamente na qualidade da educação (Campos & Pereira, 2016).

Dessa forma, há indícios que a diminuição das lacunas existentes entre o papel do contador em auxiliar a tomada de decisão por meio dos relatórios por eles gerados e a necessidade do gestor em receber essas informações e atuar de maneira assertiva, por meio de relatório embasados e estruturados, auxiliando-o de maneira objetiva e clara, pode ocasionar uma melhor gestão dos recursos públicos na educação pública.

Dentre as limitações desta pesquisa, é possível destacar o universo da pesquisa restrita à rede educacional no Estado de Alagoas. Ressalta-se também a limitação no que tange aos dois grupos pesquisados, pois além dos gestores, outros setores da organização pública, que recebem informações contábeis, estariam aptos a responder.

Desse modo, como proposta para pesquisas futuras, orienta-se realizar a replicação do estudo em outras Unidades Federativas (Município e Estados), bem

como em mais regiões do Brasil. Outra sugestão é a replicação da pesquisa em outras áreas como saúde, segurança, tendo em vista a importância, também, do processo decisório dos gestores nessas esferas.

REFERÊNCIA

- Amorima, K. na F., Diniza, J. A. & Limab, S. C. (2017). A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. *Journal of Accounting and Organizations*, 29(56B), ISSN: 1982-6486. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i29.126312>.
- Antunes, M. T. P., Grecco, M. C. P., Formigoni, H. & Mendonça, O. R. de N. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, 10(20). ISSN 1677 – 4973.
- Araújo Júnior, J. N., Justo, W. R., Rocha, R. M. & Gomes, S. M. F. P. O. (2017). Eficiência técnica das escolas públicas dos estados do Nordeste: uma abordagem em dois estágios. *Revista Econômica do Nordeste*, 47(3), 61-73, 2017. ISSN 2357-9226.
- Bandiera, O., Prat, A. & Valletti, T. (2009). *Active and Passive Waste in Government Spending: Evidence from a Policy Experiment*. *American Economic Review*, 99(4), 1278–1308. DOI: <https://doi.org/10.1257/aer.99.4.1278>.
- Bezerra Filho, J. E. (2014). Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva. 2º Edição. São Paulo. Editora Atlas S.A – 2014.
- Brizola, J. (2004). Teoria do agenciamento na Contabilidade: A contabilidade e o processo de comunicação. *ConTexto. Porto Alegre*, 4(7), 2º semestre 2004. ISSN: 2175-8751.
- Campos, F. de A. O. & Pereira, R. de C. (2016). Corrupção e ineficiência no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral. *Estudos Econômicos (São Paulo)*, 46(2), 373-408. DOI: <https://dx.doi.org/10.1590/0101-416146244rpf>.
- Catelli, A. & Santos, E. S. (2001). Internet: desafio para uma contabilidade interativa. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(25), São Paulo Jan/Apr. ISSN 1808-057X. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772001000100002>.
- Chan, S. G. & Karim, M. A. Z. (2012). *Public spending efficiency and political and economic factors: Evidence from selected East Asian countries*. *Economic Annals*, 57(193), 7-23. ISSN 1728-6239.
- Cia, J. N. de S. & Smith, M. S. J. (2001). O Papel da Contabilidade Gerencial nas PMEs (Pequenas e Médias Empresas): Um Estudo nas Empresas de Calçados de Franca-SP. In: Encontro da ANPAD, 25, 2001, Campinas. Associação Nacional de Programa de Pós-Graduação em Administração, 2001.
- Conselho Federal De Contabilidade (2009). Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs. Brasília, Brasil.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

- Dana, G. (2011). Audit expectation gap in the public sector in Romania. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 2, 510-516. ISSN 1582-5450.
- Dantas, L. A. de O. & Calvo, J. M. (2017). A Contabilidade Pública como Ferramenta de Gestão no Enfrentamento da Crise Financeira. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*. Ed. 06. ano 02, 01, 512-532, Set. ISSN:2448-0959.
- Dias Filho, J. M. (2000). A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: Uma Análise de Sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação. *Caderno de Estudos (USP) – Fipecafi - São Paulo*, 1(24), 38-49.
- Diniz, J. A., Corrar, L. J. & Lima, S. C. (2014). A influência das transferências condicionais na eficiência da educação fundamental brasileira. In: VIII Congresso ANPCONT, Rio de Janeiro. Desenvolvimento tecnológico e evolução contábil.
- Fernandes, F. C., Klann, R. C. & Figueredo, M. S. (2009) A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores de alunos. In: Congresso Iaaer-Anpcont, 3, 2009, São Paulo.
- Fontana, K. H. S. (2017) Análise das Práticas de Segurança da Informação Contábil e sua Contribuição para a Governança Corporativa no Requisito de Conformidade. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. São Leopoldo, RS.
- Fortunati, J. (2007). *Gestão da educação pública: caminhos e desafios*. Porto Alegre: Artmed. ISBN 9788536307596
- Francis, G. & Minchington, C. (1999). *Quantitative skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants? Accounting Education*. 8 (4), 301-319 ISSN 0963-9284 print/ISSN 1468-4489 online.
- Grateron, I. R. G. (1999). Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de Estudos*, (21), 01-18. DOI: <https://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511999000200002>
- Kaplan, R.S. (1995) *New roles for management accountants. Journal of Cost Management* X, 9(3), 6-16.
- Kraemer, M. E. P. (2000). Mercosul exige mudanças o perfil do profissional contábil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4(1). ISSN: 2446-9114
- King, M., Lee, B., Piper, J. & Whittaker, J. (1991) *Information Technology and the Working Environment of the Management Accountant*, London: CIMA.

- Koerner, M. (2017). *Bridging the “Expectation Gap” Using Student Preceptors*. *Journal of Food Science Education*, 16(4), 104-106. DOI: 10.1111/1541-4329.12126.
- Lenner, J. S., Li, Y., Valdesolo, P. & Kassam, K.S. (2015) *Emotion and Decision Making*. *Revista Psychol*, 66, 799-823. ISSN: DOI: <http://doi.org/10.1146/annurev-psych-010213-115043>.
- Lima, M. R. S., Chacon, M. J. M. & Silva, M.C. (2004) Uma contribuição a importância do fluxo de informações contábeis no processo decisório das micro e pequenas empresas: uma pesquisa realizada na cidade de Recife no Estado de Pernambuco. In: Conferencia Internacional de Empreendedorismo Latino Americana, Rio de Janeiro. Anais. CIPEAL.
- Litjens, R., Buuren, J. V. & Vergoossen, R. (2015). *Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors*. *International Journal of Auditing*, 19, 267–281 ISSN 1090-6738. DOI:10.1111/ijau.12042.
- Lopes, E. L., Hernandez, J. M. C. & Nohara, J. J. (2009). Escalas concorrentes para a mensuração da qualidade percebida: uma comparação entre a Servqual e a RSQ. RAE: *Revista Administração de Empresas, São Paulo*, 49(4), 401-416, out./dez. ISSN 0034-7590.
- Lucena, W. G. L. (2004) Uma contribuição ao estudo das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Toritama no agreste pernambucano. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN, João Pessoa.
- Malhotra, N. K. (2006) Pesquisa de *marketing* um orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Marion, J. C.(2007). Contabilidade empresarial, 13. Ed., São Paulo: Atlas.
- Marques, M. da C. da C. (2003). Tendência recentes de abordagem à contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(31), São Paulo Jan./Apr. ISSN 1808-057X. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000100007>.
- McEnroe, J. E. & Martens, S. C. (2001) Auditors' and Investors' Perceptions of the “Expectation Gap”. *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358. DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.4.345>.
- Menezes, A. L. de (2012). *Expectation Gap* em auditoria: Impactos no Brasil após a adoção do Projeto *Clarity*. (Dissertação de mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. Vitória, ES, Brasil.

- Miranda, L. C., Libonati, J. J., Freire, D. R. & Saturnino, O. (2008). Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os Contadores Necessários? *Contabilidade Vista & Revista*, 19(1), jan./ mar. ISSN:0103-734X
- Moreira, R. de L., Encarnação, L. V., Bispo, O. N. de A., Angotti, M. & Colauto, R. D. A. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140, jan./abr. ISSN 2175-8069. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n19p119>.
- Naudé, P., Band. D., Stray, S. & Wegner. T. (1997). *An international comparison of management's use of quantitative techniques, and the implications for MBA teaching*, *Management Learning*, 28(2), 217-33, DOI: <https://doi.org/10.1177/1350507697282008>
- Nutt, P. C. (2006). *Comparing Public And Private Sector Decision-Making Practices*. *Journal Of Public Administration Research And Theory*, 16(2), 289–318, DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/mui041>.
- Obaidat, A. N. (2007). *Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan*. *International Management Review*, 3(2). Tafilá.
- Oliveira, M. V. P., Santos, E. F. & Simões, E. F. (2016). Contabilidade aplicada ao setor público: A adoção de um novo modelo no Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade*, 8(1), 56 – 67. ISSN: 2177-8426
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1985). *A Conceptual Model Of Service Quality And Its Implications For Future Research*. *The Journal Of Marketing*, 49, 41-50.
- Pertuzatti, E & Melo, R. A. (2005). O programa de educação fiscal do estado de Santa Catarina: uma reflexão sobre o papel do contador. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 48-62, set./dez. ISSN 1809-3337
- Piccoli, M. R. & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448, jul/set. ISSN: 0034-9240. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>.
- Pollanen, A. A. M. S. E. H. M. R. (2015). *The Use of Performance Information in Strategic Decision Making in Public Organizations*. *International Journal of Public Sector Management*, 28(7). Doi: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-06-2015-0114>.
- Poter, B., Hógartagh, C. Ó. & Baskerville, R. (2012). *Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008*. *International Journal of Auditing*. 16: 101–129 ISSN 1090-6738. doi:10.1111/j.1099-1123.2011.00443.x.

- Rajala, T. (2017). *Mind the Information Expectation Gap. Journal Knowl Econ. University of Tampere, Finland*. Doi 10.1007/a13132-016-0445-x
- Santos, E. da S. (2018). Diferença de Expectativa na Auditoria Governamental (Dissertação de mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. Vitória, ES, Brasil.
- Santos, R. R. & Rover, S. (2019). Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 732-752, jul. – ago. ISSN: 1982-3134. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180084>.
- Saraiva, L. G. M., Bezerra, F. A. & Beiruth, A. X. (2018). A Percepção Dos Gestores Sobre a Importância Relativa de Competências Contábeis Nas PMES No Município de Fortaleza-CE. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1). ISSN 2176-9036.
- Sender, H. T. (2012). *Case study: expectation gap between manager's requirements and employees' acquired knowledge. MCCS Managerial Challenges of the Contemporary Society – International Management Conference*, 4 Ed. Risoprint. Cluj-Napoca, Romania, Universitatea Babes-Bolyai- ISSN 2069-4229 148-153.
- Shalimova, N. & Androshchuk, I. (2018). Development of approaches to definition, classification and evaluation of "expectations gap" in the broader context of engagements provided by certified auditors. *Audit Financiar*, 16(4), 553-570, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/024.
- Silva, B. G. (1995). Sistema de informação contábil sob a ótica da teoria da comunicação: um estudo com administradores na região da Grande São Paulo. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Silva, A. C. R. & Azevedo, T. C (2002). Visão prospectiva do papel do contador no auxílio à gestão. *Sitientibus*, Feira de Santana, (27), 219-227, jul/dez.
- Silva, J. L. M. & Almeida, J. C. L. (2012). Eficiência no gasto público com educação: uma análise dos municípios do Rio Grande do Norte. *Planejamento e Políticas Públicas*, (39). ISSN: 2359-389X.
- Silva, V. L. da. (2014). A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público Uma abordagem prática. 3º ed. Editora. Atlas. São Paulo. Editora Atlas S.A
- Silva, D. J. C. da, Miranda, L. C., Freire, D. R. & Anjos, L. C. M. dos. (2010). Para que Serve a Informação Contábil nas Micro e Pequenas Empresas? *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(13), 89-106, Jan./Jun. ISSN 1807-1821.

- Stroeher, A. M. (2005). Identificação das características das informações contábeis e a sua utilização para tomada de decisão organizacional de pequenas empresas. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- Taylor, R. N., & Dunnette, M. D. (1974). *Influence of dogmatism, risk-taking propensity, and intelligence on decision-making strategies for a sample of industrial managers. Journal of Applied Psychology*, 59, 420–423.
- ULBRA, Universidade Luterana do Brasil. (2009) Estrutura e análise das demonstrações contábeis. Curitiba: Editora Ibpx.
- Xavier, M. C. & Silva, F. A. (2017). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo.

APÊNDICE A

Questionário de pesquisa

Pesquisa acadêmica sobre Gap de Expectativa entre a percepção dos contadores e gestores públicos

Dissertação de Mestrado

Olá! Agradecemos desde já a sua colaboração no preenchimento deste questionário que busca entender a sua percepção sobre as informações contábeis. Serão necessários menos de 12 minutos. Por favor, certifique-se de não ter deixado nenhuma resposta em branco.

Salientamos que não existem respostas corretas ou erradas, queremos apenas saber a opinião.

Obrigada

1 - Perfil do respondente

Área de atuação profissional atual		
A.	Contador/técnico em contabilidade	()
B.	Gestor público	()
C.	Outros	()

Qual sua idade?

Gênero		
A.	Masculino	()
B.	Feminino	()

Grau de escolaridade		
A.	Graduação	()
B.	Especialização	()
C.	Mestrado	()
D.	Doutorado	()

Área de formação		
A.	Ciências Contábeis	()
B.	Administração	()
C.	Economia	()
D.	Demais áreas	()

Experiência na atual atividade profissional		
A.	Até 05 anos	()
B.	De 06 a 10 anos	()
C.	De 11 a 15 anos	()
D.	Mais de 15 anos	()

2- Opine sobre as informações contábeis e a tomada de decisão

Nos quadros abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião de acordo com a seguinte legenda: "1" discordo totalmente; "2" discordo parcialmente; "3" nem concordo nem discordo; "4" concordo parcialmente; "5" concordo totalmente.

		1	2	3	4	5
1	Todos os itens de importância para os gestores públicos são relatados ou divulgados nos relatórios contábeis					
2	Os contadores públicos da entidade são eficazes					
3	As informações contábeis refletem a realidade econômica dos eventos					
4	As informações contábeis servem de base para a tomada de decisão					
5	Assessorar a tomada de decisão é um dever do contador público					
6	Os gestores utilizam relatórios contábeis como fonte de decisão					

3- Opine sobre as suas habilidades, comunicação e compreensão das informações contábeis, bem como na relação contador x gestor público

Nos quadros abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião de acordo com a seguinte legenda: "1" discordo totalmente; "2" discordo parcialmente; "3" nem concordo nem discordo; "4" concordo parcialmente; "5" concordo totalmente.

		1	2	3	4	5
7	Conheço ou já estudei as Normas Brasileira De Contabilidade Aplicadas ao Setor Público- NBCTSP					
8	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações de contabilidade pública					
9	Existe dificuldade no uso da informação produzida pela contabilidade					
10	Os contadores prestam informações corretas					
11	Os contadores prestam informações tempestivas					
12	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação orçamentária					
13	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação patrimonial					
14	Os contadores prestam informações necessárias a respeito da situação financeira					
15	Os relatórios contábeis são de fácil entendimento					
16	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem impessoal					
17	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem objetiva					

18	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem compreensível					
19	Considero que as redações dos relatórios de contabilidade são escritas em linguagem clara	-				
20	O setor contábil emite relatórios contendo informações gerenciais a respeito da sua entidade					
21	Os relatórios utilizados pelo setor de contabilidade facilitam ao gestor entender o que necessita					
22	As informações prestadas pelo setor contábil facilitam a tomada de decisão do gestor					
23	Existe relação entre a informação que o gestor precisa para auxiliar a tomada de decisão e a informação fornecida pelo setor contábil					
24	Compreender as informações que o gestor necessita melhora o entendimento das informações contábeis					

4- Opine sobre as informações contábeis e seus relatórios na relação contador x gestor público

e a tomada de decisão

Nos quadros abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião de acordo com a seguinte legenda: "1" discordo totalmente; "2" discordo parcialmente; "3" nem concordo nem discordo; "4" concordo parcialmente; "5" concordo plenamente.

		1	2	3	4	5
25	A informação produzida pelo setor contábil é confiável					
26	O comportamento dos contadores públicos inspira confiança dos gestores					
27	O contador público deve assumir a responsabilidade pela qualidade dos relatórios adotados pela entidade					
28	O contador público é responsável pelo desenvolvimento dos relatórios contábeis do setor público					
29	O contador público é responsável pelo desenvolvimento dos relatórios financeiros do setor público					
30	O contador público tem a responsabilidade de detectar todas as fraudes e erros nos relatórios contábeis					
31	Os relatórios contábeis fornecem uma segurança sobre o desempenho da entidade					
32	Os gestores podem ter a garantia que os relatórios produzidos pela contabilidade estão livres de erros					
33	O gestor público se sente seguro ao receber os relatórios do setor contábil					

34	Quando o setor contábil promete algo, cumpre dentro do prazo informado					
35	Os contadores públicos cumprem suas promessas					
36	Os contadores públicos devem garantir que as normas contábeis sejam atendidas					
37	Os relatórios contábeis produzidos são visivelmente agradáveis					
38	Os contadores públicos mantêm disponíveis os serviços que os gestores públicos necessitam					
39	Os contadores públicos possuem habilidades e conhecimento para sanar as dúvidas dos gestores					
40	Ao surgir um problema, os contadores públicos mostram interesse sincero em responder					