

Universidade Federal de Santa Catarina  
Programa de Pós-Graduação em Engenharia  
de Produção

Almir Milanesi

**ATUAÇÃO EMPREENDEDORA DO  
PROFISSIONAL DE ESCRITÓRIOS DE  
CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES**

Dissertação de Mestrado

Florianópolis  
2003

Almir Milanesi

**ATUAÇÃO EMPREENDEDORA DO  
PROFISSIONAL DE ESCRITÓRIOS DE  
CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren, Dr<sup>a</sup>

Florianópolis  
2003

Almir Milanesi

**ATUAÇÃO EMPREENDEDORA DO PROFISSIONAL DE  
ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DA GRANDE  
VITÓRIA/ES**

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do título de **Mestre em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, em 18 de dezembro de 2003.

---

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.  
Coordenador do curso

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Ilse Maria Beuren, Dra. (Orientadora)

---

Prof. Luiz Alberton, Dr.

---

Prof. Gerson Rizzatti, Dr.

À minha esposa, Sandra, pelo seu apoio  
constante.  
Aos meus filhos Gabriella e Felipe, com  
todo carinho

# **AGRADECIMENTOS**

À minha orientadora, prof. Dra. Ilse Maria Beuren, por seus aconselhamentos, sempre esclarecedores, que me permitiram aperfeiçoar a dissertação de mestrado.

## RESUMO

MILANESI, Almir. **Atuação empreendedora do profissional de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES**. Florianópolis, 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dr<sup>a</sup>.  
Defesa: 18/12/2003.

O presente trabalho identifica o perfil do profissional de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, de modo a avaliar a sua atuação na perspectiva do empreendedorismo. Consiste de um estudo exploratório do tipo levantamento realizado junto a profissionais de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, considerando uma amostra de 28 escritórios, extraída de um universo de 283 organizações, por meio de entrevistas semi-estruturadas. Inicia-se com uma incursão teórica na formação profissional do contador, com ênfase na origem e evolução da contabilidade, o surgimento da profissão contábil e o ensino da contabilidade no Brasil, a formação necessária para o contador no mundo globalizado, a educação continuada, o exame de suficiência, o exame nacional de cursos e a qualidade na prestação de serviços contábeis. Além disso, faz incursão teórica, destacando as definições de empreendedor e empreendedorismo, características de um profissional empreendedor, mitos e realidades do empreendedorismo, visão crítica sobre esse fenômeno, motivação e empreendedorismo, perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade. Com base nessa fundamentação teórica, foi elaborado o instrumento de pesquisa para a coleta dos dados junto aos profissionais de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES. Os resultados da pesquisa demonstram que a maioria dos profissionais ainda não desenvolveu características de um profissional empreendedor. Trabalham mais em função das tradicionais demandas por cálculos e apuração de impostos, para o cumprimento de obrigações legais, do que segundo uma utilização mais criativa da contabilidade, na perspectiva de um enfoque gerencial.

Palavras-chave: profissionais de escritórios de contabilidade, atuação empreendedora, escritórios de contabilidade.

## ABSTRACT

MILANESI, ALMIR. **The professional enterprising performance of accounting offices from Great Vitória/ES**. Florianópolis, 2003. Dissertation (Master's degree on Engineering of Production) – Program of Masters degree in Engineering of Production, Federal University of Santa Catarina, 2003.

Guiding: Ilse Maria Beuren, Dr<sup>a</sup>.  
Defense: 18/12/2003.

The present work identifies the professional's of offices of accounting of Great Vitória/ES profile, in way to evaluate their performance in the perspective of the enterprising system. It consists of an exploratory study of the type rising accomplished closed to professionals of accounting offices of Great Vitória/ES, considering a sample of 28 offices, extracted from universe of 283 organizations, through semi-structured interviews. It begins with a theoretical incursion in the accountant's professional formation, with emphasis on the origin and evolution of the accounting, the appearance of the accounting profession and the teaching of the accounting in Brazil, the necessary formation on continuous education for the accountant in the global world, the sufficiency exam, the national exam of courses and the quality on the accounting services rendered. Besides, it makes theoretical incursion, detaching entrepreneur's definitions and enterprising system, an enterprising professional's characteristics, myths and realities of the enterprising system, critical vision on that phenomenon, motivation and enterprising system, perspectives for an enterprising performance of the accounting professionals. With base on those theoretical fundaments, the research instrument was elaborated for the data collection close to the professionals of accounting offices of Great Vitória/ES. The results of the research demonstrate that most of the professionals still didn't develop an enterprising professional's characteristics. They work more in function of the traditional demands for calculations and counting of taxes for the execution of legal obligations, in despite of a more creative use of the accounting, in the perspective of a managerial focus.

Word-key: professionals of accounting offices, enterprising performance, accounting offices.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1 – Serviços oferecidos pelos escritórios de contabilidade.....</b>	<b>98</b>
<b>Figura 2 – Visão dos entrevistados sobre a importância da contabilidade ....</b>	<b>100</b>
<b>Figura 3 – Estratégias de captação de clientes .....</b>	<b>103</b>
<b>Figura 4 – Como os escritórios mantêm seus clientes.....</b>	<b>105</b>
<b>Figura 5 – A busca de oportunidades de negócios pelos profissionais entrevistados .....</b>	<b>107</b>
<b>Figura 6 – Empreendedorismo na visão dos contabilistas entrevistados .....</b>	<b>109</b>
<b>Figura 7 – Papel do empreendedorismo no sucesso dos negócios.....</b>	<b>112</b>
<b>Figura 8 – Prioridade dos fatores motivacionais segundo os entrevistados .</b>	<b>114</b>
<b>Figura 9 – Relatórios mais elaborados pelos contabilistas.....</b>	<b>120</b>
<b>Figura 10 – Consultas dos clientes aos contabilistas sobre análise de investimentos .....</b>	<b>121</b>
<b>Figura 11 – Entendimento da linguagem contábil pelos seus usuários.....</b>	<b>122</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1 – Faixa etária dos profissionais entrevistados.....</b>	<b>90</b>
<b>Tabela 2 – Nível de formação dos profissionais.....</b>	<b>90</b>
<b>Tabela 3 – Tempo de profissão dos entrevistados.....</b>	<b>91</b>
<b>Tabela 4 – Localização dos escritórios pesquisados .....</b>	<b>93</b>
<b>Tabela 5 – Número de empregados dos escritórios pesquisados.....</b>	<b>95</b>
<b>Tabela 6 – Classificação das empresas pelo número de empregados.....</b>	<b>95</b>
<b>Tabela 7 – Porte dos escritórios pelo número de clientes .....</b>	<b>96</b>
<b>Tabela 8 – Tempo de funcionamento dos escritórios pesquisados .....</b>	<b>97</b>
<b>Tabela 9 – Visão dos profissionais de escritórios da contabilidade, segundo seu porte .....</b>	<b>101</b>

## LISTA DE SIGLAS

AAA	- American Accounting Association (Associação Americana de Contabilidade)
AICPA	- American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
APB	- Accounting Principles Board (Conselho de Princípios Contábeis)
CAP	- Committee on Accounting Procedures (Comitê de Procedimentos Contábeis)
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
ENC	- Exame Nacional de Cursos (Provão)
FEA/USP	- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
IASB	- International Accounting Standard Board (Comitê Normas Internacionais de Contabilidade)
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
INEP	- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
ISAR	- United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Normas Internacionais de Contabilidade)
MEC	- Ministério da Educação e Cultura
UNCTAD	- United Nations Conference on Trade and Development (Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Desenvolvimento)

# SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>5</b>	
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>6</b>	
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>7</b>	
<b>LISTA DE TABELAS.....</b>	<b>8</b>	
<b>LISTA DE SIGLAS.....</b>	<b>9</b>	
<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	14
1.2	OBJETIVOS.....	17
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	17
1.4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	21
1.5	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	24
<b>2</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>26</b>
2.1	A FORMAÇÃO PROFISSIONAL DO CONTADOR.....	26
2.1.1	Origem e evolução da Contabilidade.....	30
2.1.1.1	A escola italiana de contabilidade.....	31
2.1.1.2	A escola norte-americana de contabilidade.....	33
2.1.1.3	A evolução para a contabilidade gerencial.....	35
2.1.2	O surgimento da profissão contábil no Brasil.....	38
2.1.2.1	A profissão contábil no Brasil antes de 1964.....	39
2.1.2.2	A profissão contábil no Brasil após 1964.....	43
2.1.3	O ensino da contabilidade no Brasil.....	48
2.1.3.1	O método didático norte-americano no ensino da contabilidade.....	49
2.1.3.2	O ensino da contabilidade gerencial alicerçado na escola norte-americana.....	51
2.1.4	Formação necessária para o contador no mundo globalizado.....	53
2.1.5	A educação continuada.....	55
2.1.6	Exame de suficiência.....	58
2.1.7	O Exame Nacional de Cursos (Provão).....	61
2.1.8	O profissional de contabilidade e a qualidade na prestação de serviços 64	
2.1.8.1	Modalidades de organizações contábeis.....	65
2.1.8.2	Qualidade na prestação de serviços.....	68
2.2	O PROFISSIONAL EMPREENDEDOR.....	71
2.2.1	Definição de empreendedor e empreendedorismo.....	71
2.2.2	Características de um profissional empreendedor.....	75
2.2.3	Mitos e realidades do empreendedorismo.....	78
2.2.4	Visão empreendedora do profissional.....	80
2.2.5	Motivação e empreendedorismo.....	83
2.2.6	Perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade.....	86

3	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....	89
3.1	O PERFIL DOS PROFISSIONAIS DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES.....	89
3.2	APRESENTAÇÃO DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE PESQUISADOS.....	92
3.2.1	Perfil dos escritórios de contabilidade.....	92
3.2.2	Serviços contábeis realizados nos escritórios de contabilidade investigados .....	97
3.3	VISÃO DOS PROFISSIONAIS DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE SOBRE A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE .....	100
3.4	ESTRATÉGIAS UTILIZADAS PELOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE PARA A SUA INSERÇÃO NO MERCADO .....	102
3.5	CARACTERÍSTICAS EMPREENDEDORAS DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES.....	106
3.5.1	Os profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES como empreendedores.....	106
3.5.2	Mitos e realidades do empreendedorismo na visão dos profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES .....	108
3.5.3	Visão crítica do empreendedorismo na ótica dos profissionais de contabilidade .....	111
3.5.4	Motivação e empreendedorismo .....	113
3.5.5	Perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade na Grande Vitória/ES .....	118
3.6	ATUAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE NA PERSPECTIVA EMPREENDEDORA.....	120
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	124
4.1	CONCLUSÕES.....	124
4.2	RECOMENDAÇÕES .....	128
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>129</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>135</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Desde a Revolução Industrial, o uso de novas tecnologias de produtos e processos foi alterando, o que se refletiu no modo de produzir, como também o próprio modo de gerenciar a atividade econômica. Nessa perspectiva, a palavra de ordem para quem se inicia ou pretende se manter em um negócio passou a ser a busca de vantagens competitivas.

Não é mais suficiente se estabelecer no mercado para garantir a sobrevivência empresarial, é preciso identificar as oportunidades e ameaças, os pontos fortes e fracos da organização. A par dessas mudanças de perspectiva por parte dos empreendedores e administradores, assim como do perfil dos negócios, as transformações que se verificam no mercado de trabalho são reflexos das alterações que ocorrem na própria estrutura econômica mundial.

Segundo Gurovitz (2003, p.33), em pesquisa encomendada pela revista Exame, à empresa de pesquisas Geografia de Mercado, foram revelados dados sobre o comportamento da economia brasileira depois da estabilidade monetária trazida pelo Plano Real, de 1996 a 2001. Utilizando informações do Ministério do Trabalho para estimar o crescimento do número de empresas, de empregos e da massa salarial, o estudo buscou ter uma idéia de quais setores e quais regiões cresceram mais ou menos ao longo dos anos, a saber:

Comparada às demais áreas da economia, a indústria teve o pior desempenho no estudo. Registraram queda no número de empregos formais os setores automotivo (-3%), eletroeletrônico (-17%), químico e petroquímico (-7%) e de papel e celulose (-3%). Em termos de massa salarial, a queda é ainda mais significativa: eletroeletrônico (-25%), automotivo (-20%), de telecomunicações (-20%), de mecânica (-23%), de plásticos e borracha (-19%), de papel e celulose (-24%), de confecções e têxteis (-19%), de siderurgia e metalurgia (-25%). Cresceram em massa salarial apenas os setores de comércio varejista (4%), serviços públicos (6%), serviços diversos (12%) e tecnologia e computação (10%). Este último, por sinal, registrou significativo aumento no número de empregos (35%) e de empresas (19%). *A grande crise brasileira foi na área urbana e*

*industrial, diz o economista Celso Martone, da Universidade de São Paulo. Todo o crescimento foi na agricultura e no setor terciário.*

Esse cenário fez aumentar o valor da informação nas organizações. Ela é um dos fatores que agrega valor aos bens e serviços disponíveis no mercado. Além de ser vista como um recurso indispensável, ela é também considerada e utilizada como um fator estruturante e um instrumento de gestão da organização, bem como um elemento estratégico importante para a obtenção de vantagens competitivas.

Assim, empresas e profissionais precisam estar empenhados em adquirir informação, sobretudo informação com qualidade. Segundo Dimenstein (1998), uma pesquisa da CPM-Market Research, realizada, em 1998, com 178 brasileiros, com cargos de relevância nos mais variados tipos de empresas, escolas e mídia, gente que se vê obrigada a contratar funcionários e, ao mesmo tempo, manter o próprio emprego, indicou que, na opinião deles, o requisito mais importante na formação do trabalhador do futuro é nunca parar de aprender.

O que se espera de um profissional no atual contexto econômico é uma atitude dinâmica em relação aos desafios que se apresentam. Estes são decorrentes, principalmente, da velocidade com que a informação circula, independentemente da área em que atua ou pretende desenvolver suas atividades profissionais.

A contabilidade está entre as áreas de atuação profissional mais influenciadas pelos avanços tecnológicos e pela valorização da informação como valor estratégico pelas organizações. Para Sá (2003, [www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br)), “amplia-se, a cada momento, a cada passo em frente que os meios de comunicação realizam, a necessidade de transformações de conceitos e de práticas no campo da informação sobre a riqueza”.

Entre as diversas formas de atuação profissional existentes no meio contábil,

uma das mais tradicionais é a dos escritórios de contabilidade. Dado o alto grau de competição entre as empresas, é preciso que busquem informação de qualidade. Desse modo, os serviços contábeis oferecidos pelos escritórios devem ser alterados para satisfazer as necessidades específicas de seus clientes.

O modo de atuar de cada profissional faz a diferença entre o sucesso e o fracasso de seu empreendimento. Neste sentido, é relevante e oportuno o estudo sobre o perfil dos profissionais de contabilidade, buscando-se identificar as suas características, na perspectiva do empreendedorismo, que se revela como categoria de estudo para compreender o comportamento desses profissionais em suas organizações.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

Se a obtenção, tratamento e veiculação de informações é uma estratégia importante no cenário econômico atual, a Contabilidade é uma área de conhecimento privilegiada, já que seu principal produto é a informação, destinada para os seus vários usuários, de forma a propiciar decisões racionais (IUDÍCIBUS, 1998).

A informação que movimenta os mercados é essencialmente dinâmica. Para atuar nesse ambiente, o profissional de contabilidade precisa estar cada vez mais preparado e atento às tendências desse mercado. Nesse sentido, a contabilidade gerencial pode contribuir. Segundo Iudícibus (1998, p.21), ela “está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

O perfil requerido de um profissional de contabilidade, nesse contexto, é o de um profissional empreendedor. Ele deve estar preparado para utilizar-se e beneficiar-se das oportunidades surgidas a partir das mudanças, explorando suas qualidades pessoais com criatividade, oferecendo novos serviços e inovando na forma de realização dos serviços já existentes.

A inovação é a principal característica da perspectiva empreendedora, conforme salienta Drucker (2002). O empreendedor é aquele que consegue se diferenciar no mercado em que atua, seja oferecendo bens ou serviços novos, seja encontrando novas aplicações para produtos já oferecidos, ou simplesmente definindo formas mais criativas de se utilizá-los.

Assim, o desafio que se apresenta para o profissional de contabilidade é não apenas se estabelecer no mercado nas condições altamente competitivas do momento, mas criar perspectivas para a sua permanência como profissional. Deve ser capaz de superar os desafios constantes e obter vantagens competitivas, que o coloquem em lugar de destaque no mercado.

Diversos fatores colaboram para uma mudança significativa no cenário em que atua o profissional de contabilidade: aumento da concorrência no mercado, em função do crescimento do número de profissionais; exigências por uma assessoria contábil de qualidade, que possa fornecer informações úteis para a tomada de decisões nas empresas; exigências por uma capacitação profissional cada vez mais especializada, apta a municiar o profissional de instrumentos para uma atuação efetiva; exigências por uma formação continuada, que possa tornar o profissional cada vez mais qualificado.

Além disso, o cenário econômico local e global exige, também, posturas cada vez mais ousadas e responsáveis de quem exerce a profissão de contabilista. Para

Sá (2003, [www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br)), a visão exclusivamente legal dos informes e até dos estudos de contabilidade tornou-se pequena diante das profundas modificações ocorridas nas últimas décadas do século XX. O aumento da concorrência, com a abertura do mercado e as novas formas de comunicação, fez com que a necessidade empresarial se tornasse mais próxima da necessidade de seus compradores. “A mensuração desses fenômenos que atingem a riqueza, passou a ser preocupação dos estudos da Contabilidade e das tarefas práticas do contabilista”.

Por conseguinte, exige-se um profissional com a capacidade de fornecer informações tempestivas e relevantes para os diversos usuários da Contabilidade, sejam internos ou externos à organização. Abrantes (1999) afirma que o contabilista exerce sua função em redutos de importância estratégica fundamental, devendo estar preparado para ajudar a criar um ambiente favorável ao entendimento.

Esse perfil abre caminho para a discussão sobre as características empreendedoras necessárias para o contador realizar suas atividades profissionais. Questões como o ambiente motivacional, desde a preparação universitária, até o exercício ético e responsável da contabilidade, apresentam-se como elementos que contribuem para a formação do perfil desse profissional.

Dessa forma, investigar as práticas locais de profissionais da contabilidade pode oferecer uma visão sobre o seu perfil e o grau de sintonia entre a sua atuação e as exigências impostas pela globalização e pelo estágio atual de evolução da ciência contábil. Diante do exposto, elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Qual o perfil do profissional de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, na perspectiva do empreendedorismo?*

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral do trabalho é identificar o perfil do profissional de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, de modo a avaliar a sua atuação na perspectiva do empreendedorismo.

Com base no objetivo geral, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar os serviços prestados pelos profissionais de escritórios de contabilidade na Grande Vitória/ES;
- b) investigar as estratégias utilizadas pelos profissionais de escritórios de contabilidade para sua inserção e atuação no mercado; e
- c) verificar as características empreendedoras desses profissionais frente ao atual mercado em que se inserem.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Ao analisar a imagem que as pessoas têm da contabilidade, Hiroshi (1998) afirma que há uma longa distância entre a imagem atual do contador e a realidade que cerca a profissão. Após salientar que o escopo da profissão contábil não se restringe apenas às atribuições tradicionais, apesar de ainda serem as dominantes, enfatiza que a controladoria e a auditoria são áreas contábeis que vêm se tornando altamente valorizadas, no Brasil. Entretanto, verifica-se uma disparidade entre a auto-imagem do contador e a imagem que o público em geral tem dele, o que afeta diretamente a sua atuação.

Hiroshi (1998) apresenta algumas hipóteses para justificar esse fenômeno. A

primeira delas seria o fato de que as demonstrações contábeis, por força legal, tornaram-se o maior filão para os contadores e técnicos em contabilidade, o que faz da contabilidade financeira o carro-chefe dessa profissão, levando as pessoas a uma visão estreita sobre as atribuições do contabilista.

Uma outra hipótese é o grande número de técnicos de contabilidade de nível médio em relação aos contadores de nível superior. Segundo o CFC ([www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)), até outubro de 2003, o total de técnicos, de nível médio, ativos, era de 186.596, contra 150.489 contadores, em todo o país.

Para Hiroshi (1998), a visão dos técnicos de nível médio sobre o que é a contabilidade é restrita, em função de sua formação essencialmente básica, com um enfoque estritamente legal e tributário.

Outra hipótese para a imagem distorcida sobre as atribuições do contador diz respeito à proliferação de pequenas e médias empresas, que fez com que aumentasse o número de contabilistas (contadores e técnicos), que trabalham principalmente em escritórios de contabilidade. Segundo os dados do CFC ([www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)), o número de organizações contábeis (escritórios pessoa jurídica), no Brasil, é de 65.884. No Espírito Santo, havia 1.612 organizações contábeis registradas em outubro de 2003.

Hiroshi (1998, p.48) afirma que a força das necessidades mais básicas dos escritórios fizeram com que seus esforços ficassem concentrados na apuração de impostos e todo o complexo de obrigações que o cercam, como segue:

Essa proliferação desses escritórios acabou fazendo com que um grande número de pessoas (clientes, empregados, parentes, amigos, fornecedores, etc.) entrasse em contato com as rotinas dos seus serviços, e seria difícil imaginar que o público em geral realmente tivesse uma imagem diferente daquela que apontou. É, provavelmente, a única que estas pessoas tenham tido contato em toda a sua vida.

Além disso, o autor ainda menciona duas outras hipóteses para que haja a

referida disparidade entre o real papel e a percepção geral das pessoas sobre as atribuições do contador. Primeiro, o fato de que alguns ramos da contabilidade têm mudado de nome para não carregar o estigma da contabilidade financeira, tais como a auditoria, a perícia e a controladoria, e a pouca valorização que os próprios contadores dão à sua profissão.

Os profissionais que, sintonizados com as novas tendências mercadológicas e apoiados numa filosofia de satisfação dos clientes, procuram imprimir qualidade aos seus serviços, encontram no empreendedorismo a lógica necessária para qualificar a sua atuação e adquirir a diferenciação necessária para destacar-se no mercado.

Uma atuação criativa do contador, nessa perspectiva, é aquela que satisfaz as necessidades de seus clientes. Segundo Kotler (2000), a satisfação consiste na sensação de prazer ou desapontamento resultante da comparação do desempenho percebido de um produto em relação às expectativas do comprador.

O empreendedorismo tem importante papel nessa tendência, porque a necessidade do profissional de contabilidade oferecer um diferencial em relação aos seus concorrentes, para se destacar no mercado, é fundamental. Partindo-se do pressuposto de que os profissionais, em geral, têm capacidade semelhante para executar os mesmos serviços, somente o aspecto da inovação pode estabelecer esse diferencial.

É necessário, portanto, investigar como os escritórios de contabilidade estão se relacionando com seus clientes, considerando a necessidade de sucesso num mercado de trabalho intensamente concorrido. Daí a busca por fundamentos teóricos para a análise da realidade e a elaboração de subsídios para pesquisadores e profissionais empreendedores da área contábil.

A contribuição teórica para este estudo reside no fato de serem escassos os trabalhos que ligam a atuação de escritórios de contabilidade a uma perspectiva empreendedora. O empreendedorismo tem se tornado uma categoria importante para a análise de fenômenos ligados ao sucesso empresarial. A contribuição teórica está, portanto, em aplicar os conceitos e técnicas ligadas ao empreendedorismo em geral, a um campo de estudo específico, o profissional de escritórios de contabilidade.

A contribuição prática da realização desta pesquisa é percebida na medida em que se necessita identificar elementos objetivos que ajudem os profissionais de contabilidade a se estabelecerem no mercado. Além disso, procura mostrar a necessidade de uma capacitação cada vez mais sintonizada com as exigências atuais e que lhes permitam ser competitivos.

O contador é, também, um empresário, pois dirige um negócio, uma empresa que presta serviços contábeis para outras organizações. Nesse sentido, suas práticas também podem ser vistas sob uma ótica empreendedora, já que ele disputa mercado com inúmeros outros profissionais da área contábil.

Do ponto de vista pessoal, o interesse no tema proposto se justifica pelo fato de ser proprietário de um escritório de contabilidade situado no mercado onde se desenvolveu a pesquisa. Assim, a realização de um estudo sobre aspectos relacionados à atuação empreendedora do profissional de escritórios de contabilidade é útil, no sentido de melhorar cada vez mais sua atuação nesse mercado.

Portanto, a relevância do estudo está em oferecer subsídios para uma melhor compreensão dos aspectos que condicionam a atuação dos escritórios de contabilidade, de forma a estabelecer novas perspectivas para os profissionais.

## 1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa científica é definida por Barros e Lehfeld (1999, p.13) como “o esforço dirigido para a aquisição de um determinado conhecimento, que propicia a solução de problemas teóricos, práticos e/ou operativos; mesmo quando situados no contexto do dia-a-dia do homem”. Para que assim seja, ela se desenvolve mediante o uso de um método. O método científico é para Galliano (1986, p.32):

um instrumento utilizado pela Ciência na sondagem da realidade, mas um instrumento formado por um conjunto de procedimentos, mediante os quais os problemas científicos são formulados e as hipóteses científicas são examinadas.

Como parte do método científico, determina-se a modalidade de pesquisa a ser realizada. Há diferentes critérios para se classificar uma pesquisa, sendo que as classificações mais comuns levam em consideração os objetivos, os procedimentos e o objeto de estudo.

Em relação aos objetivos, as tipologias de pesquisa comumente aplicáveis à contabilidade, conforme Raupp e Beuren (2003), podem ser: exploratória, descritiva, explicativa. Considerando-se os objetivos do presente estudo, o mesmo se caracteriza como sendo uma pesquisa descritiva.

A pesquisa descritiva é definida por Rudio (1986, p.55) como um estudo que procura “conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificá-la”.

Sobre essa modalidade de pesquisa, Vergara (1997, p.45) afirma que ela “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”, podendo, também, “estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Salientando que a pesquisa descritiva se configura como um estudo que não

é tão preliminar como a pesquisa exploratória nem tão aprofundado como a explicativa, Raupp e Beuren (2003, p.81) esclarecem que “nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

Quanto aos procedimentos, a modalidade de pesquisa aplicável, conforme a classificação exposta por Raupp e Beuren (2003), é o levantamento ou *survey*.

Raupp e Beuren (2003) explicam que as pesquisas de levantamentos são bem mais utilizadas em estudos descritivos. No caso da contabilidade, o seu emprego se justifica quando a população é numerosa e, por conseguinte, não há possibilidade de estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno específico.

Outro aspecto relevante nesse tipo de procedimento é a definição da população ou do universo da pesquisa. Segundo Vergara (1997, p.48), população é “o conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que serão objeto de estudo”.

Conforme observação de Colauto e Beuren (2003), o universo de pesquisa, no campo das ciências sociais, é consideravelmente extenso, inviabilizando-se considerá-los em sua totalidade. O mecanismo utilizado, então, para facilitar o processo de análise e interpretação dos dados é a amostra.

O universo pesquisado é composto pelos escritórios de contabilidade pessoa jurídica existentes na região da Grande Vitória/ES. A Grande Vitória contava, à época da pesquisa, realizada nos meses de maio a julho de 2003, com 283 organizações pessoa jurídica, segundo informação obtida junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo.

A amostragem por acessibilidade representa 9,89% dessa população. A amostra pesquisada é formada por um grupo de 28 escritórios (Apêndice A), sendo 16 do município de Vitória, 7 de Vila Velha, 2 de Cariacica e 3 da Serra. A amostra

foi extraída do total de escritórios de contabilidade que atuam sob a forma de organização contábil pessoa jurídica. De acordo com a Resolução CFC nº 868, de 9 de dezembro de 1999, as organizações contábeis podem ser escritórios individuais ou pessoas jurídicas constituídas como sociedades. Optou-se por pesquisar os escritórios de pessoas jurídicas porque eles concentram maior número de clientes, por cada organização, em comparação com os escritórios individuais.

Os dados foram coletados através de um roteiro de entrevistas semi-estruturadas (Apêndice B). As entrevistas semi-estruturadas, segundo Moura, Ferreira e Paine (1999), são o meio termo entre as entrevistas estruturadas, aquelas que apresentam um roteiro prévio de perguntas elaboradas a partir dos objetivos do estudo e contêm um número limitado de categorias de respostas, e as entrevistas inestruturadas ou livres, aquelas que não requerem roteiro prévio de perguntas, sendo compostas apenas de estímulos iniciais, ditados pelos objetivos da pesquisa.

Assim, partiu-se de um roteiro preliminar de perguntas, mas usou-se de liberdade para acrescentar novas perguntas e estimular os entrevistados a oferecerem depoimentos úteis aos objetivos da pesquisa.

O modelo teórico do empreendedor, delineado na revisão de literatura, serviu para verificar a congruência dos dados coletados, na tentativa de explicá-los, mediante a categorização dos entrevistados.

De acordo com Vergara (1997, p.59), todo método tem possibilidades e limitações. As limitações deste trabalho referem-se à dificuldade de uma generalização do estudo.

Foi possível aferir, nos profissionais pesquisados, o grau de empreendedorismo que está presente nos seus negócios. Todavia, esse resultado não pode ser estendido generalizadamente aos demais profissionais. Além disso, a

amostra por acessibilidade mostrou-se pouco representativa em relação à população alvo da pesquisa.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O presente trabalho foi estruturado em quatro capítulos. Inicia-se com o capítulo da introdução. Neste, evidenciam-se o tema e o problema, os objetivos, a justificativa do estudo, a metodologia da pesquisa e a organização do trabalho.

No segundo capítulo, apresenta-se a revisão de literatura. Buscou-se abordar a formação do contador, com ênfase na origem e evolução da Contabilidade, o surgimento da profissão contábil no Brasil, o ensino da contabilidade no Brasil, a formação necessária para o contador no mundo globalizado, a educação continuada, o exame de suficiência, o Exame Nacional de Cursos (Provão) e a qualidade da prestação de serviços contábeis. Em seguida, contemplou-se o profissional empreendedor, com destaque à definição de empreendedor e empreendedorismo, as características de um profissional empreendedor, os mitos e realidades do empreendedorismo, visão empreendedora do profissional, motivação e empreendedorismo e perspectivas para uma atuação empreendedora do profissional de contabilidade.

No terceiro capítulo, apresentam-se os resultados da pesquisa, a partir dos dados colhidos junto aos profissionais de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES. Primeiramente, apresenta-se o perfil dos profissionais de escritórios de contabilidade entrevistados. Depois, apresentam-se os escritórios, salientando o seu perfil e os serviços contábeis realizados nos mesmos. Em seguida, descreve-se a

visão dos profissionais de escritórios de contabilidade sobre a importância da contabilidade e as estratégias utilizadas pelos profissionais de contabilidade para a sua inserção no mercado. Na sequência, evidenciam-se as características empreendedoras dos profissionais de contabilidade da grande Vitória/ES, enfocando os profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES como empreendedores, os mitos e realidades do empreendedorismo na visão dos profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES, a visão do empreendedorismo na ótica dos profissionais de contabilidade, a motivação e o empreendedorismo e as perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade na Grande Vitória/ES. Por último, discute-se a atuação dos profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES na perspectiva empreendedora.

No capítulo quatro, conclui-se a partir das análises dos dados, bem como fornecer-se algumas recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa. Primeiramente, contempla-se o desenvolvimento da Contabilidade, a profissão contábil e o ensino da contabilidade no Brasil, a formação necessária do contador, a educação continuada, o exame de suficiência, o exame nacional de cursos e a qualidade na prestação de serviços contábeis. Na seqüência, caracteriza-se o profissional empreendedor, com ênfase na definição de empreendedor e empreendedorismo, as características de um empreendedor, os mitos e realidades do empreendedorismo, a visão do profissional empreendedor, a motivação e o empreendedorismo e as perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade.

### 2.1 A FORMAÇÃO PROFISSIONAL DO CONTADOR

Antes de investigar o seu desenvolvimento histórico, é importante analisar o entendimento de Contabilidade, a fim de verificar se os dados históricos levantados se aplicam, de fato, ao objeto de análise.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC n. 774, de 16 de dezembro de 1994, art. 1.1, estabelece que ela é uma ciência com “objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais”.

Denota-se que a Contabilidade é apresentada como ciência social. De fato,

ela não poderia receber outra classificação, como uma ciência exata, por exemplo, já que o seu objeto de estudo, o patrimônio e suas variações, é resultado de ações humanas.

O objetivo científico da Contabilidade, conforme a Resolução CFC n. 774, de 16 de dezembro de 1994, Apêndice, seção 1.2, “manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações”.

Do ponto de vista pragmático, segundo o mesmo ditame, a Contabilidade se destina, mediante a aplicação de seus métodos, a uma entidade particularizada, a prover os usuários com informações sobre os aspectos de natureza econômica, financeira e física sobre o patrimônio da entidade e suas mutações.

Tal atividade sugere, portanto, a necessidade de registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios. As informações geradas pela Contabilidade são úteis e de interesse de uma extensa gama de usuários, que podem ser internos (administradores em todos os níveis) ou externos (investidores, governos, instituições financeiras etc.).

Nesta perspectiva, é destacado pela FIPECAFI (2000, p.42) que:

a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Desse modo, de acordo com a FIPECAFI (2000, p. 42), o sistema de informação se caracteriza como um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios, que permite:

- a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção

para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

Enquanto que na Resolução n. 774 do CFC a ênfase da definição está na obtenção dos conhecimentos, por meio de uma metodologia racional, tal qual ocorre nas demais ciências sociais, a definição da FIPECAFI (2000) reforça o aspecto da difusão desses conhecimentos. Tão importante quanto obter conhecimentos por meio de métodos adequados é transmiti-los por meio de demonstrações que atendam às necessidades dos seus usuários. É a ênfase na capacidade informativa da contabilidade.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), num esforço de resolver problemas complicados em contabilidade, muitos enfoques têm sido dados à teoria contábil. Citam que os enfoques mais comuns são: fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural.

Salientam que a correção da solução apresentada pelos profissionais de contabilidade aos problemas que lhes são suscitados depende não apenas do enfoque, mas também do raciocínio utilizado, havendo três maneiras de classificar o modo pelo qual as pessoas raciocinam. Assim, segundo essas três maneiras, as teorias da contabilidade podem ser classificadas como: linguagem, raciocínio ou decreto.

Explicam que, embora seja desejável uma única teoria geral da contabilidade, essa ciência se encontra ainda num estágio demasiadamente primitivo para que isso ocorra, sendo possível, apenas, a identificação de um conjunto de modelos e subteorias complementares e concorrentes. Desse modo, as variações conceituais sobre a Contabilidade atendem a uma enorme diversidade de finalidades e enfoques que justificam tais variações.

Embora o aspecto científico da contabilidade possa ou deva ser visto em uma perspectiva mais genérica, o seu aspecto pragmático tem maior relevância no

cotidiano, de maneira que se pode extrair do seu conceito e de suas aplicações o *controle*. Não se estuda o patrimônio e suas variações com outra finalidade mais importante que a do controle, ainda que se considere que as informações contábeis serão alvo de análise de usuários internos ou externos. O que todos desejam é o controle do patrimônio.

Talvez, a diferença entre os usuários internos e externos esteja no nível do controle. Os usuários internos têm um controle mais amplo sobre o patrimônio, que se caracteriza como *controle administrativo, controle operacional, controle financeiro* etc. Já os usuários externos não têm o controle efetivo do patrimônio, é um controle mais virtual e que se realiza nas exigências ou condições que podem impor ao controle efetivo interno.

Essas exigências e condições podem partir de investidores, de instituições financeiras de crédito, de governos ou da própria sociedade, através de movimentos que reivindiquem a responsabilização social da empresa. A Contabilidade não tem a função de controlar o patrimônio, mas oferecer informações que servem ao controle. Foi a partir da busca de métodos mais eficientes de apuração das variações patrimoniais e suas causas, para um controle mais eficaz, que a Contabilidade evoluiu como ciência e como técnica.

As origens da Contabilidade são bastante remotas, sendo identificados vestígios de sua utilização há milhares de anos. Todavia, sua evolução para o que ela é hoje não levou mais do que cinco séculos, como se verá adiante.

### 2.1.1 Origem e evolução da Contabilidade

Grande parte dos autores tentam identificar já na pré-história rudimentos da contabilidade. Morgan (*apud* SÁ, 1999) cita que há mais de 20.000 anos, no Paleolítico Superior, quando a civilização ainda era primitiva, surgiram observações do homem em relação às suas provisões, que eram sua riqueza patrimonial. A partir daí, os estudiosos apontam diversas formas utilizadas pelo homem primitivo que expressavam sua noção de quantidade e qualidade da coisa. Algumas dessas formas mais conhecidas são as pinturas e inscrições feitas nas paredes das cavernas do homem pré-histórico.

O acúmulo crescente de riquezas e a complexidade para o seu controle fez nascer formas mais aprimoradas e eficazes de registro. Sá (1999) entende estar aí o nascimento dos registros de uma escrituração denominada contábil, porque a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família era quantificada e evidenciada.

O grau de desenvolvimento da teoria contábil e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações. O acompanhamento da evolução do patrimônio das entidades de qualquer natureza constitui-se no fato mais importante da evolução da disciplina contábil.

Segundo Sá (1999), na Antigüidade, o conhecimento contábil se limitava ao registro e suas normas, mas já era aprimorado e também ensinado em escolas, juntamente com os cálculos matemáticos. Afirma ainda que a contabilidade, na verdade, foi difundida como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras.

Nessas cidades havia grande atividade mercantil, econômica e cultural,

principalmente a partir do século XIII até o início do século XVII. Foi no início desse período que Frei Luca Pacioli escreveu o famoso *Tractatus de Computis et Scripturis* (partidas dobradas), que tratava dos métodos contábeis, provavelmente o primeiro a dar uma exposição completa e com muitos detalhes da contabilidade.

Com a divulgação dessa obra, no século XV, e com a disseminação da escola italiana por toda a Europa é que, talvez, pela primeira vez, a teoria tenha avançado com relação às necessidades e às reais complexidades das empresas.

Tendo sido o acúmulo de riquezas uma preocupação constante na vida humana, na medida em que aumentava o patrimônio de indivíduos e coletividades e que a humanidade evoluía, o homem foi aperfeiçoando os métodos de controle e de avaliação de suas riquezas, dentre eles a Contabilidade.

Com a evolução do próprio homem evoluía, aumentavam ou diversificavam, também, suas necessidades de informação. Ludícibus (1998) atribui essa evolução às necessidades geradas pelo acirramento do capitalismo no século XII e XIII, destacando-se, nessa fase, a escola italiana de contabilidade.

#### 2.1.1.1 A escola italiana de contabilidade

Conforme Schmidt (2000), a introdução da técnica contábil nos negócios privados foi uma contribuição de comerciantes italianos entre os séculos XII e XIV. Os empréstimos às empresas comerciais e os investimentos em dinheiro determinaram o desenvolvimento de escritas especiais, que refletissem os interesses dos credores e investidores e, ao mesmo tempo, fossem úteis aos comerciantes, em suas relações com os consumidores e os empregados.

Os sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir no norte da Itália, e o primeiro registro de um sistema completo foi encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, cobrindo o ano de 1340, conforme afirmam Hendriksen e Van Breda (1999). Por isso considera-se que o berço da Contabilidade é a Itália. No século XV, o cenário mundial da Contabilidade era a Itália. Praticamente, durante quatro séculos, esse país foi o grande formador da doutrina contábil, perdendo a primazia para os norte-americanos nos primórdios do século passado.

A ampla aceitação e disseminação do método das partidas dobradas é justificada por Hendriksen e Van Breda (1999) pela necessidade de se reconhecerem dois lados de cada transação. Tal problema, explicam, poderia ser facilmente resolvido se se utilizassem, numa única coluna, sinais negativos e positivos, em vez de duas colunas com débitos e créditos. Todavia, embora os inventores da contabilidade moderna dispusessem de conceitos tais como moeda, capital próprio e despesas, não dispunham de números negativos, os quais eram considerados absurdos e fictícios, apesar de já existir a sua noção.

Seguindo-se na história, Hoover (*apud* HENRIKSEN e VAN BREDA, 1999) considera o período de 1494 a 1800 um período de estagnação para a contabilidade. O que os autores americanos consideram injusto, conforme Hendriksen e Van Breda (1999), porque esse período se iniciou como uma era de descobrimento e se encerrou como uma era de revolução, o que condicionou a contabilidade.

De acordo com Schmidt (2000), no período anterior à publicação da obra de Pacioli – até 1494 – a contabilidade concentrava-se no cálculo comercial e na escrituração, tendo como objetivo apenas o registro mecânico da conta com um

valor determinado. No período posterior a Pacioli (até 1840), consolidou-se o sistema contábil das partidas dobradas, o qual se disseminou por todo o mundo e foi considerado superior a outros métodos, porque era capaz de ordenar a classificação de dados contábeis e, especialmente, fornecer resumos concisos da posição corrente dos negócios, tendo sido capaz de trazer um ordenamento para a vida econômica das empresas.

Schmidt (2000, p.49) discorda que esse período tenha sido de estagnação no desenvolvimento contábil:

o desenvolvimento social, político e econômico do mundo foi pequeno nesse período, sofrendo a Contabilidade, como um ramo de conhecimento estritamente social, o reflexo desse estado estacionário mundial. Mas isso não justifica a caracterização desse período como de estagnação no desenvolvimento contábil. O mais adequado seria denominá-lo de período de consolidação.

Hendriksen e Van Breda (1999) citam que, a partir da Revolução Industrial, começaram a surgir especialistas em contabilidade, tendo sido registrados nas listas das principais cidades da Inglaterra e da Escócia menos de 50 contadores públicos, no início do século XIX. E, juntamente com a profissão, surgiram, também, as primeiras regulamentações do seu exercício e das exigências do uso da Contabilidade por parte das organizações.

#### 2.1.1.2 A escola norte-americana de contabilidade

Entre o fim do século XIX e o início do século XX, surge a escola norte-americana. De acordo com Schmidt (2000, p.87), o início dessa escola é caracterizado por seu aspecto prático no tratamento de problemas econômico-administrativos e com limitadas construções teóricas:

as grandes questões enfrentadas por essa escola, especialmente neste

século, foram um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo, ditando regras no tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira e controle orçamentário, além de outros ramos do conhecimento contábil. Essa escola está na vanguarda da Contabilidade mundial.

O impulso no desenvolvimento doutrinário da contabilidade norte-americana foi dado, principalmente, pelas associações profissionais, cujas diretrizes eram aceitas quase que unanimemente pelos contadores. Segundo Schmidt (2000), as duas principais associações profissionais norte-americanas, relacionadas com a contabilidade financeira, são: a *American Accounting Association* (AAA) e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

Menciona também que, no início dos anos 30, já no século XX, foi estabelecida a primeira Lista de Princípios, em cooperação entre o Instituto de Contadores Americanos e a Bolsa de Nova Iorque, para que fossem seguidos pelas empresas que tivessem suas ações cotadas nesta Bolsa. No período compreendido entre 1933 a 1959, a profissão contábil foi conquistando mais espaços, pois originou-se o parecer de auditoria, a publicação de uma espécie de inventário dos Princípios Contábeis, a CAP (*Committee on Accounting Procedures*) produziu vários tópicos de grande interesse para a profissão. Já em 1959 foi criado o APB (*Accounting Principles Board*) que objetiva pesquisas perante os problemas contábeis.

O desenvolvimento do mercado de capitais foi um dos fatores que impulsionou o desenvolvimento da contabilidade norte-americana. De acordo com Martin (2002, p.9), para salvaguardar os interesses de investidores, desenvolveu-se a contabilidade para utilização externa:

para atender aos seus usuários, esse tipo de contabilidade, também chamada de financeira, precisou padronizar-se ao redor de determinados princípios gerais amplamente conhecidos, que seriam as bases da preparação dos demonstrativos contábeis de qualquer empresa, de forma que qualquer investidor sempre pudesse adequadamente interpretá-los e

compará-los.

Observa ainda que, a excessiva burocratização desse ramo contábil, por influência preponderante da legislação fiscal, desviou o foco gerencial da contabilidade, subordinando-a aos interesses fiscais nas últimas cinco décadas.

### 2.1.1.3 A evolução para a contabilidade gerencial

A contabilidade continuou a se desenvolver, acompanhando as principais inovações ocorridas em termos de gestão empresarial. A contabilidade continua a evoluir e fatores como a tecnologia e novas técnicas de gestão e comunicação, globalização dos mercados, entre outros, estabelecem os rumos para essa evolução.

Ludícibus e Marion (2002) atribuem ao surgimento das gigantescas corporações, aliado ao desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário desenvolvimento experimentado pelos Estados Unidos, a constituição de um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis que influenciam, hoje, grande parte dos países no mundo.

Sobre as características da contabilidade norte-americana, Ludícibus (1998, p.35) enfatiza a preocupação dessa escola com o usuário da informação contábil:

a Contabilidade é sempre utilizada e apresentada como algo útil para a tomada de decisões. A teoria contábil americana não deseja, de partida, endear demasiadamente a importância da Contabilidade no contexto do conhecimento humano, mas, lenta e seguramente, por meio da solidez dos argumentos apresentados e dos exemplos, o leitor acaba percebendo a verdadeira e efetiva importância dessa disciplina, no contexto administrativo.

No entanto, alguns defeitos são identificáveis na teoria norte-americana, conforme Ludícibus (1998, p.35):

1. pouca importância atribuída à sistematização dos planos de contas, pelo menos nos livros-texto; 2. apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada, dificultando distinguir, às vezes, os de maior importância; e 3. pouca consideração – por parte dos corpos responsáveis pela edição de

princípios contábeis, pelo menos até pouco tempo atrás – pelo problema inflacionário, embora algumas das melhores obras sobre “indexação” tenham sido escritas por autores americanos e alemães.

Ludícibus (1998, p.33) afirma que, hoje, mesmo na Itália, nas faculdades do norte do país, muitos textos apresentam influência norte-americana e as principais empresas contratam na base da experiência contábil de inspiração norte-americana. Explica que, nos últimos anos, “como consequência das necessidades informativas de uma economia global, existe um grande esforço de harmonização contábil internacional, que está aproximando as várias *escolas*”.

Assim, a tendência atual da contabilidade é centrar seus esforços para atender às necessidades de informação num mundo de alta volatilidade. Segundo Martin (2002, p.12), na nova tecnologia da contabilidade gerencial, o modelo contábil-financeiro continua, naturalmente, sendo o instrumento central, mas não é mais o único:

os princípios contábeis estão sendo expandidos e utilizados de forma flexível e adaptada às necessidades e situações empresariais e outros instrumentos e técnicas, provenientes de outras ciências da gestão, estão permitindo à gerencial construir, com outras métricas além da financeira, o *grande quadro integrado da formação do valor e da competitividade* de cada empresa, que é a grande necessidade da governança empresarial não atendida até o momento.

O enfoque da contabilidade gerencial está no uso das informações contábeis como instrumento de apoio à tomada de decisão por parte dos gestores das organizações. Para que ela possa cumprir esse papel, deve propiciar uma visão clara sobre a necessidade de mudanças e adoção de procedimentos mais eficazes na produção de resultados para a entidade. Assim, de acordo com Raupp (2000, p.34):

precisa prover, além dos dados históricos apurados nos registros contábeis, informações relacionadas à economia de um modo geral, à situação do mercado, seja especificamente em relação ao seu ramo de atividade, seja no conceito macro, à política governamental, à concorrência e às expectativas dos clientes, dos fornecedores e parceiros, das pessoas e os resultados relativos ao produto e aos processos organizacionais.

Para funcionar como um sistema de informação gerencial, ela precisa, portanto, ser o mais completa possível, oferecendo subsídios para que haja mais segurança quanto às decisões a serem tomadas pela administração.

Uma tendência também presente na contabilidade, atualmente, é a da *controladoria*. A controladoria, que surgiu a partir do trabalho de contadores, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p.26), tem a missão de “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Mosimann e Fisch (1999), considerando a controladoria como um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, afirmam que ela pode ser visualizada sob dois aspectos: como um órgão administrativo ou como uma área do conhecimento humano. No primeiro sentido, ela tem a sua missão, sua função e seus princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa. Já no segundo aspecto, ela possui fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências, tais como: Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, Contabilidade.

Para Kanitz (1976), a controladoria não se restringe à administração do sistema contábil da empresa. Em razão disso, os conhecimentos necessários para o exercício da função do controlador são muito mais amplos que os de contabilidade ou finanças.

Uma vez que a controladoria se vale de conceitos e fundamentos de diferentes disciplinas, tendo como ponto de partida os informes contábeis, ela se revela um forte instrumento gerencial de que dispõe a administração. Martin (2002, p.24) considera que a consolidação da controladoria é uma travessia da qual a contabilidade é a origem:

a Controladoria deve ser vista como o pináculo da carreira do contador numa empresa e o caminho natural de sua ascensão à Direção. Afinal, no mundo todo, não é pequena a proporção de Controllers que se tornaram os

principais executivos (CEO) de suas empresas.

A necessidade de uma abordagem multidisciplinar sobre todos os aspectos da gestão empresarial fez com que a contabilidade evoluísse qualitativa e quantitativamente, levando seu uso ganhar novos contornos e significados, além da expansão do seu campo de abrangência.

Essa evolução também mudou a profissão do contabilista, fazendo com que, cada vez mais, tenha que ampliar seus conhecimentos. Isso é importante para que sua atuação proporcione às organizações um sistema de informação que permita a tomada de decisões racionais, que se traduzam em maior segurança quanto aos rumos da empresa.

### **2.1.2 O surgimento da profissão contábil no Brasil**

Schmidt (2000, p.205) divide a história da contabilidade no Brasil em dois períodos principais: antes e depois de 1964. Explica que o ano de 1964 funciona como divisor de águas por diversos fatores. Em primeiro lugar, foi a partir daí que o professor José da Costa Boucinhas introduziu o método didático norte-americano no ensino da contabilidade, o que influenciou enormemente a prática contábil no Brasil, levando a uma gradativa mudança de orientação: da influência dos autores italianos para os norte-americanos.

Outro fator determinante na mudança de rumos da contabilidade no Brasil, segundo Douppnik (1996, p.77 *apud* SCHMIDT, 2000, p.209), foi a adoção do “mais amplo sistema de indexação do mundo”. Motivado pela necessidade de correção monetária, num país em que a inflação também serviu de motivo para a intervenção militar no governo federal, como veio a ocorrer em 31 de março de 1964. Esses

acontecimentos político-econômicos levaram ao desenvolvimento do que se denominou escola de correção monetária.

Esses e outros fatores condicionaram sobremaneira o exercício da contabilidade no Brasil nas décadas seguintes. A fase anterior se caracteriza pela introdução e consolidação da prática contábil e a criação e ampliação dos cursos de formação de profissionais contábeis no Brasil.

#### 2.1.2.1 A profissão contábil no Brasil antes de 1964

Embora seja possível imaginar que, em função da intensa atividade econômica colonial, já fosse possível encontrar contadores e uma sistemática de registros contábeis, Schmidt (2000) afirma que uma das primeiras manifestações contábeis brasileiras ocorreu quando da instalação do governo provisório de D. João VI, em 1808, ao ser publicado alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Esse marco inicial, adotado por Schmidt, talvez sirva para a assertiva do autor sobre a interferência da legislação na evolução contábil, desde cedo. Embora não seja exatamente o início da contabilidade no Brasil, pode-se dizer que é o início da sua regulamentação.

Entre os eventos marcantes dessa primeira fase, Schmidt (2000, p.205) cita a obra do Visconde de Cairu, de 1804, na qual apresenta seus estudos do comércio e um sistema de direito comercial.

Em seguida, outro importante momento da história comercial brasileira, em termos legislativos, acontece, no ano de 1850, assim comentado por Schmidt (2000,

p.205):

uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro, foi o Código Comercial de 1850. Esse Código instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral, composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

Ressalta ainda que a obrigatoriedade era referente à prática da escrituração, não à adoção de determinado padrão de normas e procedimentos para a contabilidade, o que levou os contadores brasileiros à experimentação das mais variadas tendências doutrinárias para a execução de suas atividades.

Até 1856, a escrituração contábil era realizada por práticos ou leigos em matéria de contabilidade. Nesse ano, conforme Schmidt (2000, p.206), criou-se o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que, a partir de 1863, “passou a oferecer a disciplina de Escrituração Mercantil como forma de qualificar seus alunos para a prática do registro contábil”.

Alguns eventos marcantes dessa primeira fase, citados por Schmidt (2000), são:

- a) publicação do *Manual Mercantil*, de Veridiano de Carvalho, em 1880, uma das primeiras e mais importantes colaborações para a divulgação e consolidação das partidas dobradas no Brasil;
- b) fundação da Escola Prática de Comércio, em 20 de abril de 1902, com o objetivo de oficializar a profissão contábil;
- c) Decreto Federal nº 1.339, de 9 de janeiro de 1905, reconhecendo oficialmente os cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contador, mantidos pela Escola Prática de Comércio e os diplomas expedidos por ela;
- d) mudança do nome da Escola Prática de Comércio para Escola de Comércio de São Paulo, em 1º de dezembro de 1905, e, depois, para Escola de Comércio Álvares Penteado, em 1907;

- e) fundação da Escola de Comércio Mackenzie College, em São Paulo, em 1907;
- f) criação do Instituto Paulista de Contabilidade, em 1919, que viria a se transformar no Sindicato dos Contabilistas de São Paulo;
- g) implantação do imposto de renda no Brasil, nas duas primeiras décadas do século XX, tendo como base de cálculo inicial, o lucro real apurado pela contabilidade das empresas, coincidente com o lucro contábil;
- h) publicação do Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, que organizou o ensino contábil e regulamentou a profissão de contador que, somente em 1945, viria a ser considerada uma carreira universitária, com a criação das faculdades de Ciências Contábeis;
- i) publicação do Decreto-Lei nº 2.627, em 1940, instituindo a primeira Lei das Sociedades por Ações brasileira, estabelecendo procedimentos para a contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros, criação de reservas e padrões para a publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas. Foi o primeiro instrumento basilar para as atividades contábeis no Brasil;
- j) fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, em 26 de janeiro de 1946;
- k) em 27 de maio de 1946, o Decreto-Lei nº 9.295 criou os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade.

Alguns aspectos nessa relação de eventos merecem destaque. O primeiro deles é a influência da legislação societária e tributária sobre a prática contábil. Os dois marcos mais significativos aí foram a implantação do imposto de renda e a Lei

das Sociedades por Ações.

A apuração do imposto de renda continua sendo uma das principais fontes de demanda por serviços contábeis, quer se trate de imposto de pessoa física ou jurídica. Por outro lado, a Lei das Sociedades por Ações também influenciou fortemente o exercício da contabilidade no Brasil, já que os procedimentos estabelecidos para esse tipo de sociedades também foram adotados por outras formas societárias.

Outro aspecto importante dessa fase é a implantação de alguns cursos e faculdades que se tornaram referência do ensino de contabilidade no Brasil. A primeira escola especializada no ensino da contabilidade é apontada por Iudícibus (1998) como sendo a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902. Dali teriam surgido alguns excelentes professores, os quais são considerados responsáveis pela difusão do conhecimento contábil nessa primeira fase. Citem-se Francisco D'Auria, Frederico Hermann Junior, Coroliano Martins, entre outros. Mas, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo<sup>1</sup>, em 1946, que se constituiu o primeiro núcleo brasileiro de pesquisa contábil, nos moldes norte-americanos, o que viria a ter profundos reflexos na prática e no ensino da contabilidade no Brasil.

Ressalte-se, ainda, a criação de importantes instituições e órgãos de classe, como o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

Até 1964, a contabilidade foi se consolidando como prática cada vez mais comum e exigida pela legislação. Tendo, entretanto, um caráter essencialmente escritural e tributário.

---

<sup>1</sup> “Hoje, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade” (IUDÍCIBUS, 1998, p.38).

Essa primeira fase da contabilidade no Brasil foi fortemente influenciada pela escola italiana, conforme cita Ludícibus (1998, p.36). “Aliás, as paixões e as discussões em torno das escolas – reditualista, patrimonialista, contista, materialista etc. – foram tão acesas aqui quanto na Itália e, de certa forma, igualmente irrelevantes”.

#### 2.1.2.2 A profissão contábil no Brasil após 1964

Em 1964, o professor José da Costa Boucinhas introduz um novo método de ensino, inspirado nos moldes norte-americanos, o que leva a uma reestruturação do ensino da contabilidade na Faculdade de Economia e Administração da USP (IUDÍCIBUS, 1998).

Após a introdução do método de ensino do professor Boucinhas, em 1964, a contabilidade se desenvolveu segundo outros parâmetros. Ludícibus (1996, p.2 *apud* SCHMIDT, 2000) ressalta o aspecto decisivo e destacado da atuação do professor José da Costa Boucinhas, que liderou a mudança de orientação didática do ensino da contabilidade geral da metodologia anterior a 1964 para a que vigorou a partir dessa data. Essa mudança de orientação foi, gradativamente, reduzindo a influência das escolas de pensamento italianas sobre a contabilidade no Brasil, substituindo-a pela escola norte-americana.

Uma das conseqüências dessa mudança de perspectiva, segundo Ludícibus (1998), foi a publicação, em 1971, do livro *Contabilidade Introdutória*, por uma equipe de professores da USP. Tal publicação teve ampla aceitação e foi amplamente adotado nas faculdades de todo o país.

Em 1965, a Lei n. 4.728 regulamenta o mercado de capitais e cria a figura do auditor independente, que somente veio ser regulamentada em 1972, com a Resolução nº 220 do Banco Central do Brasil.

Em 1972, o Banco Central do Brasil baixou a Circular nº 178, obrigando o registro dos auditores independentes naquela instituição, e a Circular nº 179, tratando dos Princípios e Normas da Contabilidade. Segundo Schmidt (2000, p.211), “tendo oficializado a expressão *Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*”.

Em 1976, foi publicada a nova Lei das Sociedades por Ações, que procurou criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País. Silva (1980, p.28 *apud* SCHMIDT, 2000, p.213) afirma que, “mantendo a tradição, essa Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana”.

Mas, nem todos os autores partilham desse mesmo ponto de vista. Sá (2003) critica a Lei 6.404/76, alegando que ela reproduziu, quase que fielmente, um modelo de contabilidade muito criticado no Estados Unidos, de onde vem grande parte da influência doutrinária da ciência contábil no Brasil.

Como era de se esperar, o desenvolvimento econômico do país, apoiado na livre empresa e na expansão do mercado de capitais, passou a exigir uma contabilidade capaz de dar suporte ao fortalecimento desse desenvolvimento. A contabilidade então já não podia se preocupar apenas em fazer registros e compor balanços. Ela passou a revelar, através das demonstrações contábeis, todos os fenômenos da dinâmica das entidades econômicas, mediante aplicação dos Princípios e Normas emanados da doutrina contábil.

Franco (1993, p.443) diz que "o progresso da contabilidade como técnica,

como doutrina e como profissão tem sido sem precedentes nos últimos anos, como resultado do desenvolvimento do qual a contabilidade pode ser considerada causa e efeito”.

A década de 80, que alguns analistas consideram como a década perdida, não foi promissora para o desenvolvimento do país. A par dessa situação, a contabilidade evoluía a passos lentos, porém constantes. O Conselho Federal de Contabilidade iniciou a fixação constante dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Com o agigantamento das empresas, a contabilidade tornou-se instrumento imprescindível de prestação de contas de administradores de patrimônios coletivos. A multinacionalização das empresas passou a exigir a uniformização de normas e princípios contábeis e também de padrões de ética e de exercício profissional.

Segundo Sá (1997), diversos fatores trouxeram expressivas transformações no conhecimento contábil, influenciando sobre a história da contabilidade no século XX. Dentre outros, destaca os que seguem:

- a) o aparecimento de grandes teorias e a cristalização de uma filosofia da contabilidade;
- b) a euforia normativa com a participação do Estado e das entidades de classe – o interesse pela normatização acelerou-se a partir dos anos 60. Tanto o Poder Público, na defesa de seus interesses, quanto os profissionais, quer por meio de grupos isolados de estudos, quer por instituições de classes, envidaram esforços para que as normas fossem estabelecidas. A intervenção do Estado na economia, na vida empresarial, na arrecadação tributária, nos interesses das bolsas de valores e na globalização da economia, colaboraram para esta euforia no

estabelecimento das normas;

- c) o advento da informática, paralelamente ao progresso tecnológico – cada nova geração de computadores, novas aplicações se encontram disponíveis para a contabilidade. Os programas de contabilidade inseridos em computadores eliminaram, praticamente, no fim do século XX, o papel do antigo guarda-livros e até mesmo o do técnico de contabilidade;
- d) o agigantamento da corrupção e o uso da contabilidade para fins ilícitos – o mau uso da contabilidade inspirou muitas obras sobre o assunto e despertou a preocupação de se encontrar caminhos para o antídoto. Tendo em vista a aceleração da corrupção, o campo de atuação da auditoria teve que ser ampliado e aperfeiçoado, tanto para servir aos Tribunais de Contas, como para atender às necessidades das empresas;
- e) o social e o ambiental nos estudos contábeis – o entendimento de que é preciso evidenciar o que a empresa representa para a sociedade e o que a sociedade influi em seu destino, gerou o denominado Balanço Social. No que diz respeito às relações ambientais, o reconhecimento delas no âmbito do estudo do fenômeno patrimonial é relevante;
- f) A globalização dos mercados e a necessidade de harmonizações normativas – à medida que se ampliou a utilização da contabilidade houve a necessidade de se aumentar os efeitos normativos sobre os registros e demonstrações contábeis. Esse movimento cresceu a partir da década de 70;
- g) o progresso das pesquisas em contabilidade – o interesse pela contabilidade aumentou e vários institutos específicos para este fim foram criados, aumentando o número de obras editadas sobre o assunto. A partir

dos anos 80 foram criadas publicações específicas para edição de pesquisas contábeis. Surgiram ainda revistas abertas a trabalhos científicos que espelham a evolução do pensamento contábil.

O conjunto desses fatores contribuíram e servem de indicadores para demonstrar que a contabilidade desenvolveu sua capacidade informativa, prestando-se às mais diversas finalidades, voltada, principalmente, para a tomada de decisões e para as estratégias empresariais.

O papel do contador não está mais restrito à escrituração e elaboração de demonstrações contábeis. Ele tem um papel importante no âmbito das decisões empresariais e seus informes colaboram para uma compreensão bem mais ampla sobre os rumos estratégicos das organizações.

Para Iudícus e Marion (1999), o Brasil é um país que reúne condições propícias para o uso da contabilidade, pois consideram que a legislação contábil brasileira, no que se refere às demonstrações contábeis, que devem ser publicadas todo ano, principalmente para as sociedades abertas, é uma das mais aperfeiçoadas do mundo, devido ao fenômeno inflacionário vivido até 1994, desenvolvendo-se a correção integral, que hoje é adotada pelo IASC – Comitê de Normas Contábeis Internacionais (atual IASB – *International Accounting Standard Board*) – e até pela ONU – Organização da Nações Unidas.

As entidades mais atuantes no campo contábil têm sido, tradicionalmente, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e a CVM – Comissão de Valores Mobiliários. O Banco Central e a Receita Federal também tem tido atuação nas legislações contábeis, sem esquecer a legislação comercial.

Resumindo as competências legais do profissional de contabilidade,

Figueiredo e Fabri (2000, p.20) citam que a sua principal função é:

executar a contabilidade geral, financeira e gerencial, na área agrícola bancária, comercial, hospitalar, industrial, imobiliária, pastoril, pública e de seguros, além de todas as outras atividades a ela pertinentes, bem como gerar informações referentes a todos os atos relativos à gestão econômica das organizações.

Citam, também, as diversas atividades que o profissional de contabilidade de nível superior desenvolve, com exclusividade, ao executar tais funções, quais sejam as de: auditor independente, auditor interno, analista de balanço, perito contábil e também de professor e pesquisador.

O papel da universidade brasileira é de fundamental importância para formar esse profissional. A ela cabe não somente a função de preparar graduados com sólida base de conhecimentos técnicos, mas, também, profissionais com formação integral, com visão global do homem na história e na sociedade.

### **2.1.3 O ensino da contabilidade no Brasil**

A mudança de perspectiva na prática contábil no Brasil, ocorrida em 1964, conforme assinalado por Schmidt (2000), está fortemente relacionada à mudança de perspectiva no ensino da contabilidade. Importante para essa mudança foi a fundação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, que, de acordo com Marion (1996), ofereceu a oportunidade para que professores trabalhassem em regime de dedicação integral, os quais concentraram seus esforços não só na docência, mas também na pesquisa, constituindo-se, então, no primeiro núcleo de pesquisa contábil do Brasil.

Outro fator que contribuiu para que essa escola ganhasse cada vez mais

espaço de influência sobre a contabilidade, no Brasil, conforme Marion (1996, p.37):

foi a entrada das empresas de auditoria anglo-americanas, que acompanhavam as multinacionais recém-chegadas ao Brasil. Essas empresas, detentoras de manuais de procedimentos de auditoria em grupos empresariais, investiam em treinamento, forneciam profissionais de alto nível para a elaboração de normas contábeis em nível de governo, influenciavam as empresas menores (e possivelmente até legisladores) com os novos procedimentos contábeis. Tudo isso contribuiu para a inversão do rumo contábil no Brasil.

Essa mudança de rumo se expressa através da comparação entre os métodos didáticos utilizados antes e depois que a escola americana passou a ter influência no ensino da contabilidade no Brasil.

Enquanto que a metodologia da escola italiana iniciava conceituando débito e crédito, passando, em seguida, a demonstrar suas aplicações, a escola americana parte de uma visão dos relatórios contábeis para, em seguida, estudar os lançamentos que os originaram.

Tal diferença de abordagem se revelou bastante expressiva, tanto em termos dos procedimentos quanto em termos dos resultados, como se verá em seguida.

#### 2.1.3.1 O método didático norte-americano no ensino da contabilidade

A mudança de rumo nos métodos provocou uma demanda por novas diretrizes para o ensino contábil, no Brasil. Marion (1996, p.37) cita que:

com a atenção voltada para o mercado de trabalho (veja-se que as multinacionais e as empresas de auditoria são excelentes mercados de trabalho para os contadores) e para a própria tendência da contabilidade em nível de legislação governamental (surtem as Circulares nº 220 e 179 do Banco Central, de tendência norte-americana) e em nível empresarial, a equipe de professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP teve a sensibilidade de adotar, em coerência com a tendência da profissão contábil, o método didático norte-americano no ensino da Contabilidade Geral (ou Introdutória) no Brasil. Isso ocorreu pela primeira vez em 1964.

Explica, ainda, que as doutrinas e práticas da escola norte-americana

sofreram algumas adaptações para serem aplicadas no Brasil. Porém, tornou-se a influência mais decisiva na prática contábil brasileira, tanto quanto na formação profissional de contadores.

O ensino da contabilidade, sob a influência italiana, apresentava algumas deficiências, que foram superadas com a adoção da metodologia norte-americana. Marion (1996, p.36) menciona que a dificuldade da metodologia italiana estava em levar o aluno a entender débito e crédito, o que prejudica no desenvolvimento dos pontos seguintes quando não é bem compreendido, levando os alunos à desmotivação. “Além disso, essa metodologia explora demasiadamente a parte árida da Contabilidade (escrituração/ajustes/métodos), não dando ênfase aos objetivos da Contabilidade como instrumento de tomada de decisão”.

Uma das mais fortes influências norte-americanas está na metodologia de ensino que considera o aluno como agente ativo no processo de aprendizagem. Marion (1996) informa que, em boa parte das universidades americanas, as aulas de Contabilidade Geral, disciplina que considera elementar porque dá o arcabouço teórico para as contabilidades aplicadas (Comercial, Pública, Bancária etc.), não são ministradas com extensas e pormenorizadas exposições.

Sobre o papel do professor, Marion (1996, p.34) explica que:

o professor é um “facilitador” no processo de aprendizagem do aluno. Ele dá completa assistência, desde a indicação do livro-texto e dos demais materiais, explicando e debatendo os pontos mais complexos, corrigindo e dando novas tarefas, indicando e discutindo as melhores respostas ou soluções.

Essa forma de ministrar o ensino reflete uma preocupação em desenvolver os estudantes de modo qualitativo. Pois, devem buscar com persistência e firmeza de objetivos as informações necessárias. Não apenas para cumprir o programa, mas inclusive para se capacitar da forma mais completa possível para enfrentar um mercado de trabalho cada vez mais competitivo.

### 2.1.3.2 O ensino da contabilidade gerencial alicerçado na escola norte-americana

Uma outra característica da contabilidade sob a influência norte-americana, está no surgimento da chamada *contabilidade gerencial*. Ludícibus (1998, p.21) a define como:

um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Esse ramo da contabilidade não se prende, pois, aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores. A informação gerencial contábil volta-se para os usuários internos da contabilidade. São úteis para auxiliar na melhoria da qualidade das operações, reduzir os custos operacionais e aumentar a adequação das operações às necessidades do cliente.

Ao expor as características e atitudes do contador gerencial, Ludícibus (1998, p.22) afirma que, fundamentalmente, ele deve:

saber “tratar”, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc., bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório.

O perfil do contador gerencial é relativamente novo na profissão contábil, que exige conhecimentos técnicos específicos e gerais, que possam ter alguma relevância para o processo decisório nas organizações. Somente a partir de uma formação adequada, a partir de um curso com um currículo bem delineado e sintonizado com as necessidades do mercado, é possível formar contadores com perfil gerencial.

Silva (1999), em trabalho apresentado na VII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, realizado em Canelas (RS), discute o ensino contábil a partir da

problemática educacional como um todo. Para ela, o ensino contábil é espaço privilegiado para o debate e a avaliação sobre a transformação tecnológica, organizacional e gerencial, onde o impacto no contexto internacional está sofrendo rápidas transformações.

Todavia, Silva (1999, p.283) adverte que a definição da qualidade do ensino contábil depende da idéia que se tem sobre educação, de modo geral, e sobre o modelo educativo que se pretende qualificar. Mas ressalta que “a educação contábil necessita da participação de todos os agentes envolvidos, conscientes de que o conhecimento é a ferramenta privilegiada de acesso ao poder e desenvolvimento das nações”.

Nessa linha de raciocínio, Silva (1999, p.283) adverte sobre a problemática do currículo e do desempenho profissional, em que a educação é vista como a principal chave para a valorização profissional, devendo ser entendida como:

um processo inserido no contexto das relações e interesses que determinam a formação social, onde se faz necessário priorizar os aspectos filosóficos, políticos, sociológicos e epistemológicos da educação contábil para a reestruturação curricular de um curso que pretende formar profissionais conscientes de sua missão histórica e preparado para agir junto a outros seres humanos, assumindo uma atitude crítica e comprometida com a transformação social.

Considerando-se a tendência da contabilidade em direção à controladoria, essa perspectiva de dar suporte aos administradores no processo decisório das empresas, em que o campo de abrangência dos profissionais da área contábil se torna cada vez mais amplo e profundo, o ensino da contabilidade deve refletir essa tendência. Deve formar profissionais capazes de assumir os desafios provocados pela dinâmica real dos acontecimentos sociais e econômicos, dentro e fora das organizações.

#### 2.1.4 Formação necessária para o contador no mundo globalizado

Em trabalho apresentado à VII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Ott et al. (1999, p.324) informam que na Reunião de Genebra, no Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Normas Internacionais de Contabilidade – ISAR, da Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Desenvolvimento – UNCTAD, referente às novas diretrizes sobre a qualificação dos futuros Contadores, que foram adotadas por representantes de 60 países, foi concluído que “o profissional que só conhece Contabilidade e não enxerga o mundo à sua volta está morto”.

Nesse sentido, sugerem um currículo para o contador global, dividido em três grandes grupos:

- a) conhecimento das organizações e negócios – economia, métodos quantitativos e estatísticos, comportamento, administração, *marketing* e mercados internacionais;
- b) informática – sistemas de informações (SIs) de negócios e de controle interno; administração, implementação, uso e avaliação de SIs; e
- c) conhecimento contábil – contabilidade financeira e publicações, administração contábil, taxaço, lei comercial, auditoria interna e externa, administração financeira, finanças e ética profissional.

Esse empenho com a formação do contador se deve, segundo Ott et al. (1999, p.325), à opinião de Garten, importante autoridade do ensino e governo dos Estados Unidos, referente a regras mundiais de Contabilidade, manifesto na forma de pergunta: “O que poderia ser mais importante do que uma linguagem universal para os negócios mundiais?”.

A formação do contador é, portanto, um aspecto fundamental para garantir que a contabilidade possa seguir sua vocação de ser um sistema de informação gerencial indispensável ao processo decisório das organizações. As exigências inerentes à capacitação de profissionais passam, portanto, pela elaboração de um currículo escolar sintonizado com as tendências e necessidades atuais para o exercício da profissão.

De acordo com Camargo (1999), no Brasil, o currículo dos cursos de ciências contábeis ainda não fornecem todas as ferramentas adequadas aos estudantes para que exerçam de forma adequada o seu mister, apesar de que já haja uma tendência nesse sentido, em muitos cursos.

Giovannini (2003) adverte que não só as Faculdades tendem a dar ao aluno uma formação voltada para o imediatismo exigido pelo mercado de trabalho, mas, como também, os currículos das diversas faculdades têm, em seus conteúdos programáticos, um ensino voltado para a praticidade.

Ocorre que, como observa Laffin (2002, p.85), as instituições universitárias, como organizações formais burocráticas, zelaram em demasia no cumprimento do aparato legal:

restrito ao fazer, o currículo de Ciências Contábeis, em longos e esparsos períodos foi revisitado (sic) adequando-se sempre, apenas, às necessidades do contexto econômico. Hoje, no contexto da sociedade capitalista solitária, que requerer um sujeito criativo, polivalente, sujeito de múltiplas aprendizagens, com capacidade crítica e discernimento frente à sociedade tecnológica e pulverizada de informações e, ao não encontrar egressos com tais competências e habilidades, julga improdutivo a universidade, o curso e os professores. Esse processo é histórico e assenta suas raízes nas condições objetivas dos sujeitos participantes, assim como na constituição das suas instituições.

Um dos aspectos mais importantes para solucionar tal questão estaria na reformulação curricular que, conforme Camargo (1999), deve equipar o contador com uma infra-estrutura de formação verdadeiramente superior, na qual o direito e a matemática tenham posição de destaque. No entanto, outras disciplinas, como

administração, economia, psicologia, *marketing*, ética etc., também possuem importância capital para que o profissional contábil adquira condições de oferecer à sua clientela os serviços de que ela necessita para conduzir eficientemente os seus negócios.

Tais ponderações são importantes porque, como observa Kraemer (2000, p.53):

o contabilista é de fundamental importância, por atuar como principal comunicador, que definirá, de maneira ordenada e independente, a lógica dos números e valores e sua representação gráfica, e, finalmente, será o avaliador que endossará a veracidade da informação contábil e financeira.

Menciona, ainda, que esse é um processo de obtenção de credibilidade, algo extremamente complexo, em um mercado girando em alta rotação, com criatividade quase ilimitada e orientada, geralmente, quase que exclusivamente pelos parâmetros legais. Por isso, torna-se fundamental que o contador seja reconhecido como profissional que adiciona valor às organizações.

O que se exige dos profissionais, atualmente, em qualquer área, de modo geral, e dos profissionais de contabilidade em especial, é um conhecimento cada vez mais completo, para que a visão dos negócios possa ser caracterizada de modo mais amplo, profundo e sistêmico.

### **2.1.5 A educação continuada**

A educação continuada é um conceito bastante difundido atualmente e ele é consequência da constante evolução por que passam as diversas áreas do conhecimento, impulsionadas por novas descobertas científicas, novas tecnologias e novos processos.

Tome-se como exemplo o grande impulso dado a todas as áreas profissionais a partir da revolução tecnológica da microinformática que, em poucas décadas, tornou obsoletas várias técnicas e métodos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Apenas para ficar no campo da contabilidade, máquinas de escrever e calcular, além de outros equipamentos utilizados na escrituração dos livros contábeis foram totalmente substituídos pelo uso de computadores e sistemas informatizados, que tornaram o serviço mais ágil e eficiente.

Mas não é só isso. Também as formas de comunicação foram modificadas com as novas tecnologias, fazendo com que as empresas busquem não apenas novos modos de produção de bens e serviços, mas também, novas modalidades no oferecimento desses serviços aos clientes.

Salvagni (2003, [www.ietec.com.br](http://www.ietec.com.br)) afirma que:

o conhecimento, a tecnologia, as exigências da profissão crescem continuamente, e cada vez mais rápido. Isso obriga o indivíduo que deseja se manter competente (e competitivo) a acompanhar essa evolução. E como se consegue isso? Aprendendo continuamente.

Dessa forma, torna-se indispensável a busca por novidades nas diversas áreas profissionais, assim como em relação às demandas do mercado e as novas formas de comunicação.

Para Shopf (2003, [www.usr.inf.ufsm.br](http://www.usr.inf.ufsm.br)), “Educação Continuada é o mesmo que aprendizado constante”. O autor considera que:

o desenvolvimento de um projeto profissional, aliado ao projeto de vida, ganhou importância maior e é tão relevante quanto as competências e habilidades específicas de cada profissão. Assim, a construção e desenvolvimento do projeto profissional é de responsabilidade única e exclusiva de cada indivíduo. Isso leva à busca do aprendizado constante, criando uma rede de relacionamentos e intercâmbio de conhecimento.

Tal afirmação se confirma pela constatação de que todo conhecimento é dinâmico e renovável. Não é estanque. Há sempre algo novo a ser descoberto ou

desenvolvido em qualquer área profissional. Ainda que seja apenas uma nova forma de tratar o mesmo objeto de estudo.

Salvagni (2003, [www.ietec.com.br](http://www.ietec.com.br)), cita que:

em cada área ou nicho profissional, existe uma infinidade de revistas e publicações que se propõem a manter a pessoa informada sobre o que há de mais recente. Congressos, simpósios, seminários são periodicamente realizados, reunindo participantes de uma região ou do mundo todo para comunicarem entre si. Más-línguas dizem que há a categoria de turistas profissionais, que vão de um congresso para outro, sempre patrocinados por suas empresas. Tudo isso é útil para que a pessoa se informe sobre avanços recentes, mas já há clara consciência de que não é suficiente para alguém incorporar os desenvolvimentos tecnológicos e de fato aplicá-los no seu dia-a-dia profissional.

Assim, nenhum profissional teria motivos para deixar de se atualizar, aperfeiçoar e reciclar continuamente seus conhecimentos. E isso também é válido para a contabilidade, já que ela é uma atividade alicerçada em conhecimento teórico e prático.

Escrevendo sobre a formação do profissional de contabilidade, Figueiredo e Fabri (2000, p.40) expressam a preocupação com a educação continuada, definindo os novos padrões para a formação do cidadão contador:

- missão direcionada à formação de um profissional com critério científico e com capacidade para encarar responsabilidade, maturidade para adaptar-se às novas perspectivas do mercado, desenvolvendo-se como um agente de mudanças;
- reconhecimento da diversidade humana;
- foco centrado nos processos fundamentais de constante aperfeiçoamento;
- ênfase na instrução: o trabalho de aquisição de conhecimento é um trabalho de fabricação de habilidade.

Esse padrões refletem o aspecto dinâmico da formação profissional que deve privilegiar a busca constante por novos conhecimentos e novas formas de aprender.

Figueiredo e Fabri (2000, p.41) enfatizam que se adiciona valor ao trabalho:

à medida que são adquiridos conhecimentos, sendo o processo de aquisição de conhecimento para a vida toda, nunca se encerrando, pois é um processo que está sempre apenas começando. A aquisição do conhecimento ao longo da vida profissional é direcionada aos interesses e especializações particulares.

[...]

A profissão contábil depende da habilidade e da capacidade de seus membros individualmente de aceitar os desafios que lhe estão sendo

impostos, para que seja viável dentro do novo contexto econômico.

Os desafios colocados pela profissão são muitos, já que o produto do trabalho dos contadores se destina a suprir os seus clientes de informações que os auxiliem em seus processos decisórios. Como a realidade das organizações está sempre sobre o influxo das mudanças no cenário sócio-econômico e tecnológico, é preciso que os profissionais da contabilidade também busquem a educação continuada.

As rápidas mudanças no cenário global não mais permitem que os profissionais fiquem inertes, sem buscar o constante aperfeiçoamento e a sintonia com os valores que orientam a sua atuação profissional.

#### **2.1.6 Exame de suficiência**

De acordo com Isayama (2003), a regulamentação do exame de suficiência foi aprovada pela Resolução CFC nº 853, de 28 de julho de 1999, tendo se realizado pela primeira vez em março de 2000. Ressalta a sua importância, devido ao fato do mercado estar cada vez mais exigente quanto a qualificação dos profissionais que estão ingressando no mercado e, por conseguinte, passou a exigir esse pré-requisito para o exercício da profissão.

A necessidade do exame de suficiência se deriva dos desníveis qualitativos registrados na formação dos contabilistas que ingressam no mercado. Isayama (2003) adverte que “existe uma diferença entre o Técnico e o Bacharel. Ao Bacharel são solicitadas adicionalmente as matérias de contabilidade avançada, auditoria e perícia contábil, matérias estas não ministradas nos cursos técnicos em contabilidade”.

Nesse sentido a implantação do exame de suficiência tem, como uma de suas

conseqüências, a melhoria gradativa no ensino da contabilidade, tanto na formação do técnico como do bacharel, como observa Coelho (1999).

A Resolução CFC nº 853, de 28 de julho de 1999, definiu o exame de suficiência como sendo “a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no Curso de Técnico em Contabilidade”.

Essa resolução foi alterada pela Resolução CFC nº 933, de 21 de março de 2002, que, modificando a redação do art. 6º da Resolução CFC 853, estabeleceu que:

o exame será aplicado 2 (duas) vezes ao ano, simultaneamente, em todo o território nacional, nos meses de março ou abril e setembro ou outubro, em data e hora a serem fixadas por Deliberação do Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, com antecedência de 90 (noventa) dias.

O exame terá validade de dois anos, contados da sua realização e aprovação, para que o candidato requeira o seu registro profissional junto ao respectivo CRC.

As provas para bacharéis e técnicos possuem conteúdos diferenciados. Para os técnicos, de acordo com a Resolução CFC nº 853, de 28 de julho de 1999, no art. 3º, a prova terá o seguinte conteúdo:

- a) Contabilidade Geral;
- b) Contabilidade de Custos;
- c) Noções de Direito Público e Privado;
- d) Matemática;
- e) Legislação e Ética Profissional;
- f) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade;
- g) Português.

Por sua vez, como matérias contempladas na prova para bacharéis constam as seguintes:

- a) Contabilidade Geral;
- b) Contabilidade de Custos;
- c) Contabilidade Pública;
- d) Contabilidade Gerencial;
- e) Noções de Direito Público e Privado;
- f) Matemática Financeira;
- g) Teoria da Contabilidade;
- h) Legislação e Ética Profissional;
- i) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade;
- j) Auditoria Contábil;
- k) Perícia Contábil;
- l) Português; e
- m) Conhecimentos sociais, econômicos e políticos do País.

A instituição do exame de suficiência é, de fato, um avanço na busca da qualificação profissional. A exemplo do que ocorre com outras profissões, como as de médico, engenheiro, advogado etc., a de contador também envolve aspectos de responsabilidade legal e técnica, que somente um profissional habilitado tem condições plenas de atender.

Nesse sentido, deverá haver, tanto no aspecto do ensino quanto no esforço pessoal dos estudantes, um maior empenho em garantir que a profissão contábil venha a ser exercida com competência, para que seu verdadeiro valor seja reconhecido por todos.

Outro passo adiante na valorização profissional dos contadores é a avaliação dos cursos de Ciências Contábeis por meio do Exame Nacional de Cursos (Provão), realizado pelo Ministério da Educação, como se verá em seguida.

### **2.1.7 O Exame Nacional de Cursos (Provão)**

O Exame Nacional de Cursos de graduação (ENC), Provão, foi criado em 1995 pelo Ministério da Educação (MEC), através da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, e é realizado anualmente entre maio e junho. O objetivo do Provão é complementar as avaliações mais abrangentes das instituições e dos cursos de nível superior que analisam os fatores que determinam a qualidade e a eficiência das atividades de ensino, de pesquisa e de extensão.

Kraemer (2002, p.32) cita que:

a nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei nº 9394, promulgada em 20 de dezembro de 1996, estabeleceu o princípio de que o reconhecimento de cursos e o credenciamento de instituições de educação superior fossem validados por tempo limitado, devendo ser periodicamente renovados, após processo de avaliação.

Os conteúdos do Provão são definidos por uma comissão específica para cada curso, considerando a diversidade dos elementos compartilhados pelos projetos pedagógicos das instituições.

Em 2003, de acordo com o INEP ([www.inep.gov.br](http://www.inep.gov.br)), o Provão contou com a participação de 470 mil estudantes de 6,5 mil cursos de 26 áreas: Administração, Agronomia, Arquitetura e Urbanismo, Biologia, Ciências Contábeis, Direito, Economia, Enfermagem, Engenharia Civil, Engenharia Elétrica, Engenharia Mecânica, Engenharia Química, Farmácia, Física, Fonoaudiologia, Geografia, História, Jornalismo, Letras, Matemática, Medicina, Medicina Veterinária,

Odontologia, Pedagogia, Psicologia e Química.

O Exame deve ser prestado por todos os alunos que estão concluindo o curso. É condição obrigatória para a obtenção do registro do diploma, independentemente do regime escolar em que esteja matriculado e do resultado obtido. Os resultados das provas são utilizados, portanto, para avaliar a qualidade dos cursos superiores, juntamente com outros instrumentos que incluem o Censo da Educação Superior, a Avaliação das Condições de Ensino e a Avaliação Institucional.

Apesar das opiniões acerca do provão variarem do extremo de condená-lo sumariamente, sob a alegação de que ele é ineficaz para avaliar as condições de ensino, ao de elogiá-lo como solução para os problemas de deficiência no ensino, é preciso ter cautela. Ele é um instrumento ainda muito recente e o tempo de sua utilização ainda não foi suficiente para tirar conclusões definitivas sobre a sua eficácia. É verdade que algumas distorções precisam ser corrigidas.

De qualquer modo, os resultados dos exames já realizados levam a uma preocupação sobre os cursos de ciências contábeis. No Espírito Santo, de acordo com os resultados divulgados pelo INEP (2003), dos 13 cursos avaliados, apenas um obteve nota A, um obteve nota B, cinco tiveram nota C, cinco atingiram a nota D e um ficou com E na avaliação. Portanto, a qualidade desses cursos, segundo a avaliação de 2002, na média, tende de regular para ruim, o que exige medidas urgentes.

Em 2003, o Provão avaliou 16 cursos de Ciências Contábeis autorizados pelo MEC no Estado do Espírito Santo. Nessa avaliação, 3 dos cursos obtiveram nota A; 2 cursos obtiveram nota B; 7 ficaram com C; 2 tiveram conceito C e 2 obtiveram E.

Houve uma melhora substancial nos conceitos alcançados nas avaliações.

Enquanto que, no provão 2002, apenas um curso obteve nota A, no de 2003, 3 ficaram com esse conceito, elevando-se, assim, o percentual de 7,7% para 18,75% do total de cursos com conceito A. Os cursos com conceito B passaram de 7,7% para 12,5%; os de conceito C passaram de 38,46% em 2002 para 43,75% em 2003, num total de 7 cursos neste ano contra 5 do ano passado. Já o número de cursos com conceito C decresceu: em 2002, foram 5 cursos com essa nota (38,46%), enquanto que, em 2003, esse número foi de apenas 2 (12,5%). Já o conceito E aumentou de 1 para 2 cursos.

A análise qualitativa dessa avaliação demonstra uma oscilação também positiva. Dos cursos com conceito A em 2003, um deles manteve a mesma nota do ano anterior, um evoluiu de D para A e outro, em sua primeira participação no provão, obteve o conceito A. Os dois cursos com conceito B evoluíram de uma nota C na avaliação anterior para a atual. Já os de conceito C, em sua maioria, mantiveram a mesma avaliação anterior, mas um deles caiu de B para C e um evoluiu de D para C. Dos cursos com conceito D, um caiu, pois tinha C na avaliação de 2002 e outro evoluiu (tinha E). Já os dois cursos com E, caíram da avaliação D obtida em 2002.

No final de 2003, o governo federal anunciou a adoção de um novo sistema de avaliação do ensino superior que, segundo Sato (2003), foi denominado Sistema de Avaliação e Progresso do Ensino Superior (SINAES).

O Provão não será extinto, mas fará parte desse novo sistema e será modificada a sua sistemática. De acordo com Sato (2003), no novo modelo, o Provão será aplicado a alunos que estejam matriculados no terceiro e no último semestres, com periodicidade de 3 anos, e será por amostragem, diferentemente do que ocorria até 2003, quando o exame era aplicado a todos os alunos matriculados

no último semestre.

A configuração do novo sistema ainda está em fase de elaboração. O sistema exclusivamente baseado no Provão vinha sendo muito criticado pelo atual governo federal, que o considerava ineficiente. De acordo com a Assessoria de Imprensa do INEP ([www.inep.gov.br](http://www.inep.gov.br)), o Provão deve ser substituído por uma avaliação “contínua, processual, formativa e dialógica”, que não fosse mero instrumento de controle de qualidade dos cursos.

Seja qual for a nova sistemática adotada pelo governo federal para avaliar os cursos de nível superior, ela deverá oferecer condições para um efetivo controle sobre a formação dos profissionais que ingressam no mercado e a melhoria de sua performance.

### **2.1.8 O profissional de contabilidade e a qualidade na prestação de serviços**

No que diz respeito ao mercado de serviços de contabilidade, Shigunov e Shigunov (2003, p.1) afirmam que:

devido o grande número de profissionais atuantes na área de serviços contábeis, o mercado está cada vez mais competitivo, a concorrência vem se tornando um fator preocupante, tornando necessário que o contador seja um componente ativo na gestão interna, visando a qualidade, custo, atendimento e inovação na prestação de serviços aos clientes.

Um serviço contábil de qualidade conta com um conteúdo e uma linguagem adequada à necessidade de seus usuários. Essa adequação, quanto mais perfeita, mais próximo estará o profissional de prestar um serviço de qualidade.

Sobre isso, Sá ([www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br)) faz a seguinte afirmação:

se compararmos os procedimentos de apenas 10 anos atrás, com os que hoje são exigidos de um empresário, seja ele de pequena ou grande

empresa, veremos que não mais são aceitáveis, como eficazes, os conceitos que anteriormente eram os predominantes. O aumento da concorrência resultou no aumento da necessidade de comparecer a um mercado em ebulição, adotando-se estratégias específicas.

Atendida essa forte exigência, as demais passaram a ser decorrências naturais da mesma. A concorrência, fortaleceu-se com a abertura de mercados, mas, de forma mais relevante, em defluência da maior acessibilidade dos meios de comunicação, especialmente aqueles de natureza eletrônica (fax, Internet etc.).

A necessidade empresarial passou a ser mais vizinha da necessidade de seus compradores. Isto envolveu não só a apresentação de produtos de melhor qualidade, como, especialmente, de serviços de maior eficácia.

A eficácia de um serviço se verifica quando ele é capaz de atender a uma necessidade específica e solucionar problemas específicos. E é para isso que se constitui a contabilidade: satisfazer necessidades informativas dos usuários quanto aos eventos econômicos que ocorrem em uma organização e solucionar as questões suscitadas nos processos decisórios em geral. Atendidos esses requisitos, a contabilidade estará atendendo às exigências de qualidade em seus serviços.

A evolução da contabilidade acompanhou as transformações de caráter econômico e social ao longo da história. O cenário atual exige do profissional de contabilidade características sintonizadas com a globalização e as exigências por uma atuação criativa, como a do profissional empreendedor.

#### 2.1.8.1 Modalidades de organizações contábeis

Uma das formas mais comuns de atuação na área contábil é o exercício profissional autônomo que, de acordo com Figueiredo e Fabri (2000, p.21), é um dos segmentos profissionais que ocupa grande parte da mão-de-obra qualificada em contabilidade no Brasil. Destacam que, “além de ser uma ótima opção profissional, exige daquele que opta por esse segmento constante atualização e características próprias de empreendedorismo e liderança, além de boa dose de consciência ética”.

Figueiredo e Fabri (2002, p. 22) sustentam que o crescente interesse pelo exercício profissional autônomo da contabilidade decorre de diversas mudanças ocorridas na última década, tais como:

- o maior número de pessoas que têm tomado consciência da necessidade de buscar melhor qualidade de vida;
- a conscientização da necessidade de independência profissional desenvolvida nessa geração;
- as rápidas mudanças da economia;
- o desenvolvimento da sociedade de consumo;
- as mudanças aceleradas na legislação dos países.

Essas mudanças são de caráter geral e atingem todas as pessoas, indistintamente, mas, em particular, aos profissionais que atuam de forma autônoma, já que, para garantir seu sucesso profissional, precisam ser criativos e inovadores, oferecendo soluções para os novos problemas que vão surgindo no contexto sócio-econômico em que atuam. A melhoria na qualidade de vida obtida por meio do exercício de uma profissão de reconhecida importância é objetivo cada vez mais perseguido por indivíduos com perfil empreendedor.

O profissional autônomo da contabilidade pode atuar como sócio, proprietário ou titular de uma empresa contábil. A nomenclatura *empresa contábil* é recente. De acordo com Thomé (2001), a denominação mais comumente utilizada era *escritórios de contabilidade* e os sócios dessas empresas eram conhecidos como *contadores*, independentemente de sua formação ser secundária ou superior.

Atualmente, as expressões *empresa de serviços contábeis* ou *empresa de contabilidade* tem sido preferidas pelos profissionais para identificar as sociedades prestadoras de serviços contábeis, reservando-se a expressão *escritório de contabilidade* para o estabelecimento de um só proprietário. Assinala, ainda, que o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 825, de 30 de junho de 1998, utiliza o nome *organização contábil*, tanto para a empresa como para o escritório individual, fazendo, quando necessário, a devida diferenciação.

O funcionamento dos escritórios de contabilidade está regulado pela Resolução CFC nº 868, de 9 de dezembro de 1999. A referida norma faz distinção entre as duas modalidades de organizações contábeis:

- a) escritório individual – que funciona sob a condução de um profissional sem personificação jurídica, mas que, mesmo assim, executa suas atividades contando com colaborador(es), independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob a sua responsabilidade; e
- b) organização contábil – pessoa jurídica de natureza civil, constituída sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade.

Para funcionarem, ambas as modalidades de organizações devem estar registradas junto ao CRC da jurisdição de sua sede. Na hipótese de a organização iniciar suas operações, sem formalizar o registro cadastral junto ao CRC, será considerada registrada (compulsoriamente), inclusive para fins de cobrança de anuidades retroativas, decorridos trinta dias do início de suas atividades.

A Resolução CFC nº 868, de 9 de dezembro de 1999, fixa, ainda, que as organizações contábeis sejam integradas por contadores e técnicos em contabilidade, regularmente registrados no respectivo CRC, sendo permitida a associação com profissionais de outras profissões regulamentadas. Ressalta, no entanto, que deverá ficar a cargo do contabilista a responsabilidade técnica dos serviços que lhes forem privativos, devendo constar do contrato a discriminação das atribuições técnicas de cada um dos sócios.

Os sócios de outras profissões regulamentadas também deverão estar devidamente registrados em seus respectivos órgãos de classe, para que a organização contábil receba o seu registro cadastral junto ao CRC, sendo exigido

que os sócios contabilistas sejam detentores da maioria do capital social.

Para Thomé (2001, p.11), a principal evolução ocorrida nas empresas contábeis não está apenas na sua classificação em empresa individual ou coletiva, mas sim na prestação de serviços:

cuja característica principal era o trabalho pessoal do proprietário ou dos sócios: na atenção dada ao cliente, na execução dos serviços mais importantes e na supervisão dos serviços executados por seus auxiliares. A maioria dos estabelecimentos era individual, não havia a preocupação de constituir sociedades, mesmo quando elas já existiam de fato. Por vezes, um “escritório” era propriedade de dois ou mais profissionais que estavam inscritos como autônomos, embora fossem sócios de fato. Essa situação evoluiu para a legalização das sociedades de fato em alguns casos e para a união de estabelecimentos individuais em uma sociedade nova, quando os negócios começaram a crescer e as empresas de contabilidade passaram a adquirir um *status* superior ao escritório individual e ao autônomo.

Thomé (2001, p. 12) cita, ainda, que o trabalho pessoal do sócio na prestação de serviços contábeis vai sendo gradativamente substituído pela mão-de-obra contratada, explica que: “O contabilista passou a ser também empresário, dividindo seu tempo entre supervisão, controle e fiscalização dos serviços executados por seus colaboradores para seus clientes e a administração do próprio negócio”.

#### 2.1.8.2 Qualidade na prestação de serviços

Torna-se evidente que tais transformações levariam o profissional da contabilidade a uma mudança de mentalidade, encarando o seu trabalho como um serviço a ser prestado aos seus clientes, orientando-se pelos valores que marcam a prestação de serviços num mercado cada vez mais competitivo e preocupado com a qualidade.

Dantas (2001, p.33) ressalta que:

até o final dos anos 80, ao se pensar em qualidade fazia-se uma grande diferenciação entre qualidade de produtos e qualidade de serviços. Como o importante era o produto físico, a maior parte das teorias da qualidade

preocupavam-se em melhorar os processos de fabricação. A concorrência obrigava os empresários a fazer e vender seus produtos. O novo paradigma econômico, que fez surgir uma estrutura de serviços, surpreendeu os teóricos, os acadêmicos, os autores e *experts* em qualidade e até os empresários. Não estavam preparados para discutir qualidade olhando a experiência subjetiva do cliente.

A mudança do foco estratégico das empresas, que passou do produto para o cliente, levou a uma revisão das práticas, eliminando-se a distinção feita entre produtos e serviços, no que se refere à elaboração de estratégias para o mercado.

Para Paladini (1997, p.29): “o primeiro aspecto a destacar no esforço de definir o que quer o consumidor é entender que é ele quem define o que é qualidade, e não nós”. Assim, a qualidade depende, principalmente, das expectativas dos clientes, das suas necessidades e exigências.

Nesse sentido, Albrecht (1993, p.49) afirma que o que passa a existir é *valor total para o cliente*, ou seja, “a combinação dos tangíveis e intangíveis experimentados pelo cliente nos vários momentos da verdade que compõem sua percepção de transacionar com uma organização”.

Esse paradigma se aplica, também, à prestação de serviços contábeis na medida em que o objetivo da contabilidade é o fornecimento de informações úteis para os seus usuários, embora, como observa Iudícibus (1998), a determinação do que seja útil para cada categoria de usuário das informações contábeis seja, na prática, bastante difícil. A definição do que seja útil para cada tipo de usuário depende do conhecimento de cada modelo decisório utilizado. Dessa forma, a definição de um objetivo básico operacional da contabilidade é pressuposta como sendo “o fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais” (IUDÍCIBUS, 1998, p.23).

Essa formulação do objetivo básico da contabilidade parte, pois do pressuposto de que ela constitui um sistema de informação de utilidade geral para

qualquer tipo de usuário. Para que assim seja, ela precisa oferecer informações precisas e em quantidade e qualidade elevadas de modo a satisfazer as necessidades e desejos de cada cliente.

A demanda por serviços contábeis de qualidade pode ser deduzida de dois fatores principais: 1) o aumento do número de profissionais e de organizações contábeis no mercado conduz à necessidade de escolher aqueles que melhor atendem às necessidades de cada usuário; 2) a concorrência no mercado faz com que as empresas necessitem oferecer produtos de qualidade a partir da utilização de insumos também de qualidade. Assim, as informações contábeis, para serem úteis aos usuários, precisa refletir com precisão a realidade econômica das empresas, auxiliando, dessa forma, a tomada de decisões.

A qualidade dos serviços contábeis deve, pois, ser guiada por esse objetivo de agregar valor ao cliente, oferecendo-lhe informações corretas e pertinentes quanto à realidade econômica de seus negócios, mas, sobretudo, relevantes do ponto de vista da tomada de decisão. De nada valeria informações corretas que em nada alterassem as condições decisórias para o cliente.

Para assegurar essa qualidade, o profissional da contabilidade deve primar por uma linguagem adequada, que transmita as informações que deve transmitir de forma útil para o cliente. Este último somente reconhecerá a qualidade de um serviço contábil na medida em que for provido de algo que necessite para o desenvolvimento do seu negócio por meio desse serviço.

## 2.2 O PROFISSIONAL EMPREENDEDOR

Nesta seção, faz-se uma incursão teórica sobre o profissional empreendedor. Inicia-se buscando na literatura as definições para empreendedor e empreendedorismo, além de analisar as características de um profissional empreendedor, bem como os mitos e realidades que cercam esse fenômeno. Na seqüência, apresenta-se uma visão empreendedora do profissional, motivação e empreendedorismo, além das perspectivas para uma atuação empreendedora do profissional de contabilidade.

### 2.2.1 Definição de empreendedor e empreendedorismo

Dolabela (*apud* RAUPP e BEUREN) cita que o termo empreendedorismo surgiu da expressão francesa *entrepreneur* que, no século XII, era utilizado para designar aquele que incentivava brigas.

A noção atual de empreendedor teria tido origem, de acordo com Drucker (2002, p.27), no economista francês J. B. Say, por volta de 1800, ao afirmar que o “empreendedor transfere recursos econômicos para um setor de produtividade mais baixa para um setor de produtividade mais elevada e de maior rendimento”. Ressalta que faltou à definição de Say a identificação de quem é esse empreendedor, havendo, assim, uma total confusão sobre a definição de “empreendedor” e “empreendimento”, há quase duzentos anos.

Drucker (2002, p. 35) afirma que, embora Say fosse um admirador de Adam Smith, o seu conceito de empreendedor e *entrepreneurship* é independente da

economia clássica e, na verdade, incompatível com ela:

a economia clássica otimiza o que já existe, como fazem as principais correntes da teoria econômica até os dias de hoje, incluindo os keynesianos, os adeptos de Friedman e os do lado da Oferta. Ela se concentra em obter o máximo dos recursos existentes e almeja estabelecer o equilíbrio. Ela não pode cuidar do empreendedor, e assim o condena ao reino nebuloso das “forças externas”, juntamente com o clima e condições de tempo, governo e política, pestilência e guerra, mas, também, tecnologia. O economista tradicional, qualquer que seja a escola ou “ismo” a que pertença, naturalmente não nega que essas forças existam ou que elas não importam. Contudo, elas não fazem parte do seu mundo, nem tampouco são levadas em consideração no seu modelo, nas suas equações ou nas suas variações.

Adverte que nem Marx admitia a existência do empreendedor e do empreendimento em seu sistema ou sua economia, apesar de ser o primeiro e um dos melhores historiadores da tecnologia. Ele pretendia apenas o estabelecimento do equilíbrio, resultado de mudanças nas relações entre propriedade e poder, o que colocava o empreendedor fora do próprio sistema econômico.

Explica que Joseph Schumpeter foi o primeiro economista de renome a retomar a noção de empreendedor de Say. Para Drucker (2000), Schumpeter rompeu com a economia tradicional muito mais radicalmente do que Keynes iria fazer vinte anos depois. Schumpeter postulava que o desequilíbrio dinâmico provocado pelo empreendedor inovador, em vez de equilíbrio e otimização é a norma de uma economia sadia e a realidade central para a teoria econômica e a prática econômica.

De acordo com Degen (1989, p.1), na percepção de Schumpeter, o empreendedor é:

o agente do processo de destruição criativa [...], o impulso fundamental que aciona e mantém em marcha o motor capitalista, constantemente criando novos produtos, novos métodos de produção, novos mercados e, implacavelmente, sobrepondo-se aos antigos métodos menos eficientes e mais caros.

O empreendedor não se submete às condições adversas da economia, ele consegue criar novidades e alterar o curso dos acontecimentos. O profissional

empreendedor é, portanto, aquele que é capaz de criar fatos mesmo nas circunstâncias mais difíceis.

Nos Estados Unidos, conforme Drucker (2000, p.27), “o empreendedor é, freqüentemente, definido como aquele que começa o *seu próprio, novo e pequeno negócio*”. Tal definição parece ter lugar assente no senso comum, como se verifica também aqui no Brasil. Em geral, a noção que se tem de empreendedor é aquele que abre um novo negócio.

Entretanto, embora a noção de empreendimento comporte a de inovação, nem todos os pequenos negócios novos são empreendedores ou representam empreendimentos. Além disso, o empreendedorismo pode perfeitamente ser identificado em um grande negócio. Drucker (2002, p.29-30) lembra que uma empresa não precisa ser pequena e nova para ser empreendedora:

realmente, o empreendimento (sic) está sendo praticado por grandes, e, com bastante freqüência, velhas empresas. A General Electric Company (GE), uma das maiores companhias do mundo, e com mais de cem anos de existência, mostra uma longa história de como começar novas empresas empreendedoras desde a estaca zero e levá-las a se tornarem indústrias de porte. E a GE não tem restringido seu espírito empreendedor à manufatura. Seu ramo financeiro, a GE Credit Corporation, em grande medida, foi quem disparou o gatilho da revolução que está transformando o sistema financeiro americano, e que está atualmente se espalhando rapidamente para a Grã-Bretanha e também para a Europa Ocidental.

Cita inúmeros casos de grandes e pequenos negócios com características empreendedoras, nos quais o fator básico é a inovação. A inovação pode se dar tanto no bem ou serviço que se oferece, nos processos de produção ou no atendimento ao cliente, sempre tendo em vista a diferenciação e o enfoque num determinado nicho.

Na concepção de Drucker (2002) o empreendedor típico não precisa ser dono de seu próprio negócio. Ele pode ser apenas um executivo de uma determinada empresa, embora os empreendedores sejam mais facilmente identificados com negócios próprios.

Procura desmistificar a noção de empreendedor como sendo somente aquela que liga a figura do empreendedor a um pequeno e novo negócio próprio. Após demonstrar que o empreendimento pode estar presente em novos e velhos negócios, em grandes e pequenas empresas, em negócios próprios ou não, explicita que o espírito empreendedor pode, perfeitamente, estar presente em organizações não empresariais. Para Dornelas (2001, p.37), o empreendedor “é aquele que detecta uma oportunidade e cria um negócio para capitalizar sobre ela, assumindo riscos calculados”. Filion (1999, p.19) define o empreendedor como:

uma pessoa criativa, marcada pela capacidade de estabelecer e atingir objetivos e que mantém um alto nível de consciência do ambiente em que vive usando-a para detectar oportunidades de negócios. Um empreendedor que continua a aprender a respeito de possíveis oportunidades de negócios e a tomar decisões moderadamente arriscadas que objetivam a inovação, continuará a desempenhar um papel empreendedor.

Percebe-se que, de acordo com as definições, o empreendedor é um sujeito que aprende continuamente e mantém-se aberto para influências que possam ser benéficas para o seu empreendimento. A consciência sobre o ambiente também é um fator importante para o comportamento empreendedor, na medida em que os fatores ambientais interferem diretamente no sucesso ou insucesso de uma determinada iniciativa.

O espírito empreendedor, segundo Drucker (2002), é uma característica distinta, seja de um indivíduo ou de uma instituição, não é um traço de personalidade e qualquer indivíduo pode aprender a ser um empreendedor.

O processo empreendedor, conforme Dornelas (2001, p.38), envolve todas as funções, atividades e ações associadas com a criação de novas empresas:

em primeiro lugar, o empreendedorismo envolve o processo de criação de algo novo, de valor. Em segundo, o empreendedorismo requer a devoção, o comprometimento de tempo e o esforço necessário para fazer a empresa crescer. E em terceiro, o empreendedorismo requer ousadia, que se assumam riscos calculados, que se tomem decisões críticas e que não se desanime com as falhas e erros.

O empreendedor, portanto, está sempre criando algo novo, substituindo as

referências da ordem econômica vigente pela introdução de novos bens e serviços e pela criação de novas formas de organização ou pela exploração de novos recursos e materiais (SCHUMPETER *apud* DORNELAS, 2001).

O empreendedor é alguém que faz a diferença, onde quer que atue. Para melhor compreender essa assertiva e como ele age, é importante analisar as suas características.

### **2.2.2 Características de um profissional empreendedor**

Se o empreendedor é um indivíduo que está sempre inovando, é possível afirmar, segundo Drucker (2002), que ele vê a mudança como norma e como sendo sadia. Ele sempre está buscando a mudança e reage a ela, explorando-a como uma oportunidade.

A oportunidade é um conceito fundamental à idéia de empreendedorismo e ao próprio empreendedor. É justamente o senso de oportunidade que diferencia o empreendedor de um administrador comum.

Quando se evidenciam as características do empreendedor, ressaltam-se também as suas diferenças em relação ao administrador, pois nem todo administrador é um empreendedor, embora o empreendedor seja um administrador.

De acordo com Dornelas (2001), o administrador tem sido objeto de estudo há muito mais tempo que o empreendedor e, mesmo assim, ainda persistem dúvidas sobre o que o administrador realmente faz. O autor identifica diversas abordagens que procuram indicar a atividade específica do administrador, as quais são

resumidas a seguir.

Na primeira dessas abordagens é a abordagem clássica ou processual, tem o seu foco na impessoalidade, na organização e na hierarquia, propondo que o trabalho do administrador ou a arte de administrar concentre-se nos atos de planejar, organizar, dirigir e controlar. Foi divulgada sobretudo por Henry Fayol, no início do século XX, tendo sido reformulada e complementada por diversos autores.

A segunda abordagem, feita por Rosemary Stewart, do *Oxford Center Management Studies*, acreditava que o trabalho dos administradores é semelhante ao dos empreendedores, já que compartilhavam de três características principais: demandas, restrições e alternativas. As demandas especificam o que tem de ser feito. As restrições são os fatores internos e externos da organização que limitam o que o responsável pelo trabalho administrativo pode fazer. As alternativas identificam as opções que o responsável tem na determinação do que fazer e de como fazer. Essa abordagem não se preocupa com o conteúdo do trabalho do administrador.

Uma terceira abordagem, formulada por Kotter, procura mostrar o que os gerentes eficientes realmente fazem. Entende que esses administradores criam e modificam agendas, incluindo metas e planos para sua organização, desenvolvem redes de relacionamentos cooperativos para implementá-los. Em sua maioria, tais gerentes são ambiciosos, buscando o poder, são especializados e têm temperamento imparcial e muito otimismo.

A quarta e última abordagem, formulada por Mintzberg, trata da atividade gerencial, focando os papéis dos gerentes. Tais papéis podem variar dependendo de seu nível na organização, sendo mais ou menos evidente um outro papel.

O empreendedor, por sua vez, segundo Dornelas (2001, p. 30), possui

características extras, além dos atributos do administrador e alguns atributos pessoais que, somados às características sociológicas e ambientais, permitem o nascimento de uma nova empresa. De uma idéia, surge uma inovação, e desta, uma empresa. Os empreendedores possuem, portanto, as seguintes características:

- são visionários;
- sabem tomar decisões;
- são indivíduos que fazem a diferença;
- sabem explorar ao máximo as oportunidades;
- são determinados e dinâmicos;
- são dedicados;
- são otimistas e apaixonados pelo que fazem;
- são independentes e constroem o próprio destino;
- ficam ricos;
- são líderes e formadores de equipes;
- são bem relacionados;
- são organizados;
- planejam, planejam, planejam;
- possuem conhecimento;
- assumem riscos calculados e
- criam valor para a sociedade.

Esse conjunto de características sugere que o empreendedor seja uma pessoa dinâmica, que, longe de amoldar-se em estereótipos, possui habilidades para explorar de forma criativa as oportunidades que se lhe apresentam.

Drucker (2002) chama a atenção para o fato de que, geralmente, acredita-se que o empreendedorismo é uma prática extremamente arriscada, sobretudo em áreas tão visíveis de inovação, como a de alta tecnologia e microcomputadores, ou a biogenética, onde o índice de fracassos é elevado, e as chances de êxito, ou mesmo de sobrevivência, parecem ser bastante baixas.

Na verdade, quando se observa o grande número de organizações empreendedoras, cuja porcentagem de acertos é alta, percebe-se que não há justificativa para associar o empreendedorismo ao risco extremado. O empreendedor assume riscos calculados, ou seja, sabe planejar suas ações para que os resultados sejam atingidos por uma estratégia realista.

Nesse contexto, a criatividade tem sido considerada um dos requisitos mais

importantes pelos especialistas da área de gestão de pessoas. É por meio dela que surgem idéias que fazem diferença no desenvolvimento de produtos diferenciados no mercado. Felipe (<http://www.rh.com.br>) afirma que:

praticar o uso da criatividade, eleva a produção, abaixa custos e aumenta a satisfação do cliente e auto-estima do trabalhador. Mas para isso, temos que pensar em programas orientados a resultados e não somente à geração de idéias. É importante trabalhar, além da geração de idéias, classificação, mensuração, decisão na implantação, avaliação e reformulação.

Quando se trata do comportamento empreendedor, a criatividade se manifesta de forma ainda mais incisiva. Se a inovação é uma das características do empreendedorismo, é fácil perceber que a criatividade também é uma das características do empreendedor, pois ele é, antes de tudo, um indivíduo que cria novas oportunidades, novos nichos, novos bens e serviços, que atendem às necessidades do mercado.

### **2.2.3 Mitos e realidades do empreendedorismo**

Os principais mitos relacionados ao empreendedorismo foram apontados por Drucker (2002), ao descrever o empreendimento sistemático, quando ele apresenta as evidências de que tais mitos não se sustentam diante da realidade que acompanha o empreendedor.

O primeiro mito é aquele que identifica o empreendimento como um novo negócio. Por estar ligado à inovação, o empreendimento, em grande parte das vezes está ligado, realmente, a novos negócios, isto é, novas empresas ou negócios inteiramente novos. Mas, essa não é uma associação necessária.

Para demonstrar isso, cita o exemplo da rede de *fast food* McDonald's, que foi

um empreendimento onde não se inventou nada novo, pois o seu produto já era produzido por qualquer restaurante americano há anos. Entretanto, ao utilizar conceitos de administração, buscando adicionar valor para o cliente, padronizando o produto, desenhando processos e equipamentos, baseando o treinamento de seu pessoal na análise do trabalho a ser feito, estabeleceu os padrões de qualidade que exigiria e conseguiu elevar drasticamente o rendimento dos recursos, como também criou um novo mercado e um novo consumidor.

O segundo mito é o de que o empreendimento é sempre um pequeno negócio. Também não é verdade, embora muitos dos empreendimentos de sucesso no setor de serviços, quase sempre, se iniciam como pequenos negócios. Drucker (2002) demonstra como empresas de grande porte, como a GE, inovam desde o seu surgimento e continuam inovando, apesar de seu gigantismo.

O terceiro mito é o que relaciona empreendimento a instituições econômicas. Para Drucker (2002, p.32), a universidade moderna e os hospitais atuais são um exemplo de como instituições não econômicas também podem ser empreendedoras. Quanto aos hospitais, cita que os novos empreendedores estão:

diligentemente mudando o hospital mais uma vez para “centros de tratamento” especializados: clínicas cirúrgicas ambulatoriais, centros maternais independentes, ou centros psiquiátricos, onde a ênfase não é dada aos cuidados com os pacientes, como no hospital tradicional, mas sim a “necessidades” especializadas.

O quarto mito se relaciona à idéia de que a inovação pressupõe o emprego de tecnologia de ponta. Na verdade, a nova tecnologia dos empreendedores é a administração empreendedora, conforme diz Drucker (2002). Esta sim, é responsável pelas inovações mais importantes no mundo dos negócios. Ressalta que inovar não é, necessariamente, inventar um produto inteiramente novo. Pode ser que a inovação se dê na forma de utilização dos recursos ou no encontro de uma nova aplicação para um bem ou serviço existente, ou, ainda, na identificação de

necessidades do mercado que ainda não foram satisfeitas e para as quais um bem ou serviço existente pode ser útil. Enfim, inovar não significa empregar tecnologia eletrônica, biogenética ou de qualquer outro tipo.

Drucker (2002, p.17) afirma que as empresas de alta tecnologia do Vale do Silício, na Califórnia:

costumam operar basicamente em moldes do século XIX. Eles ainda crêem no que dizia Benjamin Franklin: “se você inventar uma ratoeira melhor, o mundo inteiro abrirá um caminho para chegar até sua porta”. No entanto, não ocorreu a eles perguntar: o que faz uma ratoeira “ser melhor” ou para quem?

Portanto, o empreendedorismo representa, antes, uma atitude, uma postura diante da realidade social. Não se trata da adoção de uma prática específica, mas de um modo de ser diante dos desafios reais. Nesse sentido, ser empreendedor, de fato, não é iniciar um novo negócio, nem um negócio pequeno, usar tecnologia de ponta ou revolucionar uma organização lucrativa. Uma ação empreendedora pode envolver esses aspectos, mas não se esgota neles.

Superados esses mitos, resta a idéia de que é possível ser empreendedor em qualquer ramo de negócio e que a questão chave é identificar as oportunidades a serem exploradas e criar valor para o mercado e para os próprios empreendedores.

#### **2.2.4 Visão empreendedora do profissional**

O empreendedorismo, tal como vem sendo tratado na literatura, representa tanto uma tendência de comportamento no mundo dos negócios, como uma construção de uma categoria de interpretação teórica de determinados fenômenos que ocorrem no mundo econômico.

Embora se identifique o empreendedorismo com fatos e acontecimentos

recentes e atuais, é possível identificar, em outras fases históricas, pessoas que tenham agido movidas por um legítimo espírito empreendedor, sem que suas ações fossem entendidas como parte de uma tendência de comportamento.

Talvez, nesse sentido, seja possível falar em um empreendedorismo em sentido amplo e empreendedorismo em sentido restrito. Este último é aquele que trata dos fenômenos atuais descritos por Drucker (2002). Aquele outro diz respeito ao espírito de iniciativa e visão diferenciada e inovadora para os negócios que marcaram a trajetória daqueles que fizeram a revolução industrial ou que introduziram importantes inovações no mundo dos negócios em outras épocas.

Andrew Carnegie, escocês que imigrou para os Estados Unidos aos 12 anos de idade, tendo tido seu primeiro emprego como bobinador numa tecelagem, com um salário de US\$ 1,20 por semana, ergueu uma grande companhia de aço, a Carnegie Steel Company, que em 1901, quando a vendeu por US\$ 250 milhões, era responsável por 25% de todo o aço vendido em território norte-americano (CARNEGIE, 1999). Sobre o caminho para o sucesso nos negócios, Carnegie (1999, p.2-9) menciona que:

posso lhes dar o segredo. É muito simples. Em vez de perguntar, "o que devo fazer pelo meu patrão?", diga "o que posso fazer?". Não há nada de errado com o cumprimento fiel e consciencioso da tarefa que lhe foi atribuída, mas, geralmente, o resultado final nesses casos é que você desempenha suas atuais obrigações tão bem que seria melhor continuar a desempenhá-las. Então, jovens senhores, isto não serve. Não é o suficiente para os futuros sócios. Deve haver algo mais que isso. Se formarmos auxiliares, contadores, tesoureiros e caixas de banco nesta classe, assim permanecerão para sempre. O homem em ascensão precisa fazer alguma coisa excepcional e além do âmbito do seu departamento. *Ele deve chamar a atenção.* Um auxiliar de expedição pode fazer isso detectando um erro numa fatura que não lhe diz respeito e escapou à atenção da pessoa encarregada. O conferencista de peso poderá gerar economias para a empresa contestando a regulação da balança e fazendo com que seja corrigida, mesmo que isto seja da alçada do mestre mecânico. [...]

E aqui está a principal condição para o sucesso, o grande segredo: concentrem suas energias, seu pensamento e seu capital exclusivamente no negócio em que estejam envolvidos. Tendo iniciado em uma linha, atenham-se a ela, tomando a liderança; adotem cada melhoria existente, tenham o melhor equipamento e conheçam tudo o que for possível a respeito [...]

Resumindo o que eu disse: tenham as mais altas aspirações...

Por este depoimento e sua trajetória como profissional e empresário, Andrew Carnegie se encaixa nas características do empreendedor, descritas por Dornelas (2001), especialmente a habilidade para identificar oportunidades e tomar a decisão correta.

Horace Greeley (1811-1872), um editor de origem humilde, que lançou dois dos mais importantes periódicos norte-americanos no século XIX, o *New Yorker* (1834) e o *New York Tribune* (1841), afirma que “o verdadeiro empreendedor deve ter o poder da persistência diante do desencorajamento – de persistir no caminho trilhado, certo de que ele finalmente alcançará o resultado desejado” (GREELEY, 1999, p.77).

Se o empreendedorismo não é tão recente, as características de um autêntico empreendedor não variaram muito com o tempo, mas não são redutíveis a uma única ou duas delas. Nem sempre todas essas características estão presentes ao mesmo tempo em uma mesma pessoa, para que esta mereça o nome de empreendedora. O que caracteriza essa condição é a combinação de características diversas, que produzem um comportamento adequado e inovador diante das oportunidades, que só os empreendedores sabem identificar e aproveitar.

Por isso mesmo o empreendedor é considerado inovador. Ele está sempre vendo algo que os outros não vêem, o que faz com que, não poucas vezes, ele pareça estar indo contra todas as tendências. Daí o fato de Greeley (1999, p.77) afirmar que “o verdadeiro empreendedor deve ter o poder da persistência diante do desencorajamento”.

Além da persistência, outra característica típica do empreendedor é a sua disciplina, a sua capacidade de organização e planejamento. Sem isso, não há empreendedor, mas aventureiro.

O profissional empreendedor é alguém de visão. Ele olha para onde todos estão olhando e vê oportunidades que outros não vêem. Daí a sua capacidade de criar e inovar, fazendo com que os seus empreendimentos se destaquem. Outra característica desse profissional é a sua motivação

### 2.2.5 Motivação e empreendedorismo

Pelas características que se atribuem ao profissional empreendedor, é possível deduzir que um traço de suas características é a motivação. O profissional empreendedor é, antes de tudo, motivado.

A motivação, desde os estudos psicanalíticos de Freud, vem sendo considerada um componente interno do ser humano, contrariando as teorias comportamentais (*behaviorismo*) de que tudo era dependente dos acontecimentos observáveis, ou seja, externos. O princípio mais importante da motivação, para Freud (*apud* CAMPOS, 1976, p.86-87), é a busca do prazer, a satisfação da libido:

n-a teoria psicanalítica estabelecemos que o curso dos processos mentais é automaticamente regulado pelo princípio do prazer; isto quer dizer que qualquer processo se origina em um estado de tensão que desagrade, e que, por essa mesma razão, determina formas de resolução que, em suas últimas conseqüências, coincidem com uma anulação dessa tensão, isto é, com a fuga da dor, ou com produção do prazer.

Freud explica que o princípio do prazer é dominante na infância, já no adulto, o princípio que domina é o da realidade. O princípio do prazer exige a satisfação imediata do impulso, já o princípio da realidade dá ao adulto a capacidade de adiar o prazer, suportando o desconforto afim de obter recompensas futuras.

De acordo com Campos (1976, p.76), a psicanálise define seis princípios fundamentais da motivação, quais sejam:

- a) Todo comportamento é motivado;
- b) A motivação persiste ao longo da vida;
- c) Os motivos verdadeiramente atuantes são inconscientes;

- d) A motivação se expressa através de tensão;
- e) Existem dois motivos prevalentes face à sua possibilidade de repressão: o sexo e a agressão;
- f) Os motivos têm natureza biológica e inata.

A motivação é um dos principais fatores determinantes do modo como uma pessoa se comporta. Campos (1976) cita que ela está envolvida em todos os tipos de comportamento: aprendizagem, desempenho, percepção, atenção, recordação, esquecimento, pensamento, criatividade e sentimento. A relação entre a motivação e o comportamento é por vezes complexa. Um nível moderado de motivação pode ter um efeito de um nível extremo a outro. Motivos antagônicos podem gerar conflitos. Alguns motivos podem ser inconscientes.

A motivação, conforme Sprinthall e Sprinthall (1998, p.507-508) pode-se identificar como sendo extrínseca ou intrínseca.

Os motivos intrínsecos são aqueles que são satisfeitos por reforços internos não estando dependentes dos objectos externos. Os motivos extrínsecos, ao contrário, dependem de necessidades que têm de ser satisfeitas por reforços externos.

Numa perspectiva empreendedora, podem-se apontar alguns fatores intrínsecos e extrínsecos para a motivação. Com base em Bergamini (1990), Chiavenato (1993), Kostascki (1999) e Buss (2002), é possível sintetizarem-se alguns fatores motivacionais intrínsecos:

- a) satisfação pessoal – é a satisfação com o trabalho que realiza e sua utilidade e importância no contexto organizacional, perante a sociedade, a família e as próprias aspirações do indivíduo;
- b) crescimento profissional – é o atendimento de aspirações e expectativas individuais de progresso, que pode chegar no quadro hierárquico interno, ou no mercado, a patamares profissionais, pessoais e financeiros superiores ao atual;
- c) desenvolvimento pessoal – maximização do potencial individual do

profissional, nos aspectos de suas aptidões e habilidades, mediante cursos e treinamentos;

- d) reconhecimento profissional – é a valorização do profissional pela realização de suas atividades nos ambientes interno e externo à empresa. O indivíduo passa a perceber a sua importância dentro da organização e do crescimento da própria profissão.

Por outro lado, entre os fatores extrínsecos da motivação, ainda alicerçados nos mesmos autores, destacam-se:

- a) satisfação com a competência da chefia imediata – é o grau de *feedback* oferecido pelo chefe aos subordinados, sobre assuntos que afetam o trabalho da área, bem como o encorajamento dado pelo chefe para o desenvolvimento e crescimento profissional e a orientação às atividades desenvolvidas;
- b) relacionamento interpessoal – é o respeito e integração entre as diferentes áreas funcionais e a colaboração entre os setores para atingir objetivos da empresa;
- c) benefícios diretos – são os programas de benefícios, previdência privada, auxílio refeição, moradia, planos de saúde, entre outros;
- d) incentivos salariais – são diferentes formas de remuneração, pagamento acima do mercado para os melhores profissionais; concessão de aumentos ou bônus por desempenho e realização de metas;
- e) estabilidade no emprego – é a possibilidade de permanência do empregado e a confiança na sua continuidade da empresa; e
- f) condições de trabalho – são os móveis, equipamentos e materiais adequados para a realização das tarefas, bem como os livros, revistas,

informativos para consultas e estudo, é uma estrutura física adequada para exercício da profissão.

O fator motivacional é importante para compreender o profissional empreendedor, porque é de se supor que suas ações tenham algum fundamento em elementos que não estão presentes em todos os profissionais. As habilidades e aptidões não são suficientes para caracterizar um profissional empreendedor. Nesse sentido, a motivação é um aspecto fundamental.

A escolha por uma profissão segue fatores motivacionais particulares, que determinam o perfil do profissional. O sucesso ou insucesso em uma profissão depende do modo como cada indivíduo conjuga os fatores motivacionais com as suas características pessoais, diante dos desafios que o mercado lhe coloca.

#### **2.2.6 Perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade**

A abertura de mercado, reforçada pela globalização, tem trazido à tona a revisão de diversos paradigmas sociais, econômicos e políticos em âmbito mundial. Nesta abertura verifica-se a fragilidade de diversas empresas brasileiras, que após décadas de protecionismo, mostram dificuldades para competir com a concorrência internacional.

Esse cenário também impacta as empresas de contabilidade. Jacques Filho (2001, p.24) menciona que o conjunto de mudanças econômico-sociais que ocorreram, principalmente na década de 90, proporcionaram um ambiente totalmente novo para a atuação do contador:

novos programas de contabilidade surgiram no mercado, a forma de trabalhar foi questionada, passou a existir um enfoque maior no corte de custos, novos conhecimentos técnicos passaram a ser exigidos no momento da contratação por parte das empresas. O conceito de mercado de trabalho passou de local-nacional para local-global. Começaram a ser realizados com mais frequência seminários e cursos sobre conversão de balanço para moeda estrangeira, consolidação das demonstrações financeiras, legislação tributária internacional, integração contábil entre os países do Mercosul. É importante notar que os temas abordados, em sua esmagadora maioria, retratam o relacionamento da empresa e da contabilidade com o meio externo, seja local, regional, nacional ou internacional. As empresas brasileiras começaram a abrir filiais em outros países, especialmente nos países que constituem o Mercosul.

Infere-se do exposto que, a partir da globalização da economia mundial, está sendo exigido um entendimento mais amplo e profundo da contabilidade internacional, principalmente nas empresas multinacionais e transnacionais. No entanto, mesmo nas empresas nacionais, particularmente nas pequenas, novos e mais amplos conhecimentos passaram a ser exigidos do profissional de escritório de contabilidade. Nesse sentido, Jacques Filho (2001, p.24) entende que:

não há mais lugar no mercado de trabalho para o contador possuidor do perfil tradicional, isto é, aquele profissional que passa a maior parte do tempo dentro da sua sala ou escritório, limitando-se a efetuar lançamentos a débitos e a créditos, posteriormente emitindo balancetes de verificação, omitindo-se de assumir riscos de qualquer natureza.

O novo perfil do profissional contábil, dentro de um mercado global, norteia um conhecimento contábil amplo, voltado para o resultado econômico das empresas e com a capacidade de fornecer informações tempestivas relevantes para os diversos usuários internos e externos da contabilidade.

Diversas experiências, no Estado de São Paulo, são relatadas por Souza (2003), em que empresas contábeis tradicionais vão se transformando em consultorias, agregando serviços na área de gestão e oferecendo assessoramento completo em gestão de pessoas, controle de custos, formação de preços e estratégias administrativas.

Além da tendência para oferecer soluções completas ao cliente, as empresas com esse perfil procuram estar inseridas e percebidas em seu mercado,

promovendo eventos, publicando periódicos e buscando uma total interação com os seus assessorados.

É necessário a criação de um ambiente de motivação para o profissional contábil, desde sua preparação universitária, até o exercício da profissão contábil, voltado para a gestão das empresas e em sintonia com sua responsabilidade social.

O objetivo explícito da Contabilidade demonstra a importância do profissional contábil para a sociedade, porque muito além de um instrumento de cunho técnico, voltado para as obrigações legais e para a gestão empresarial, está uma ciência social e em constante evolução. As informações fornecidas pela contabilidade, além de servir aos usuários internos, norteiam decisões micro e macro econômicas, que influenciam o dia-a-dia de cada indivíduo dentro de uma sociedade.

Também os serviços de contabilidade podem ser alvos de ações empreendedoras. Investigar se e como os profissionais de escritórios de contabilidade estão absorvendo e aplicando essas noções e valores do empreendedorismo é o que se intenta mostrar no capítulo que segue.

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo descreve e analisa os dados coletados na pesquisa de campo. Inicialmente, evidencia o perfil dos profissionais de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES. Em seguida, apresenta os escritórios de contabilidade pesquisados. Na seqüência, descreve a visão dos profissionais pesquisados sobre a importância da contabilidade. Depois, aborda as estratégias utilizadas pelos profissionais para sua inserção no mercado. Segue a análise das características empreendedoras desses profissionais. Finaliza com a exposição da atuação desses profissionais na perspectiva empreendedora.

#### 3.1 O PERFIL DOS PROFISSIONAIS DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES

Nesta seção, são apresentadas algumas características do profissional de escritórios de contabilidade pessoa jurídica da Grande Vitória/ES, com vistas em definir o seu perfil. Procurou-se saber deles dados pessoais e profissionais, como idade, formação e tempo de profissão.

##### *a) Faixa etária dos profissionais entrevistados*

Os resultados relacionados à faixa etária dos profissionais entrevistados foram agrupados e apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1 – Faixa etária dos profissionais entrevistados**

FAIXA ETÁRIA	Nº DE PROFISSIONAIS	%
20 a 30 anos	3	10,71%
31 a 40 anos	9	32,14%
41 a 50 anos	9	32,14%
Acima de 50 anos	7	25,00%
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

A maioria dos profissionais de escritórios entrevistados (57,14%) é composta por indivíduos acima de 40 anos de idade, sendo que 32,14% têm de 41 a 50 anos e 25% têm acima de 50 anos. Por outro lado, 32,14% desses profissionais têm de 31 a 40 anos e apenas uma pequena parcela (10,71%) tem entre 20 e 30 anos.

Uma possível explicação para esse perfil de faixa etária mais elevada seja a de que os profissionais mais novos, em geral, começam como empregados de outros escritórios. Somente após a aquisição de experiência e acumulação de recursos materiais montam seu próprio escritório.

*b) Nível de formação dos entrevistados.*

Na Tabela 2, verifica-se um outro dado referente a esses profissionais, que é quanto à sua formação, se técnico de nível médio ou contador de nível superior.

**Tabela 2 – Nível de formação dos profissionais**

NÍVEL DE FORMAÇÃO	Nº DE PROFISSIONAIS	%
Técnico de nível médio	18	64,29%
Contador de nível superior	10	35,71%
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

A pesquisa realizada na Grande Vitória/ES mostrou que 64,29% dos entrevistados são contadores de nível médio e 35,71% são contadores de nível superior.

O resultado contrasta com a informação do CFC ([www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)) de que 52,88% dos profissionais registrados no CRC/ES são técnicos de nível médio e 47,12% são contadores de nível superior. Pelos números do CFC, há uma proximidade entre o número de técnicos e o número de contadores.

Essa proporção tende a se diferenciar mais, pois, conforme a Resolução CFC n. 948, de 29 de dezembro de 2002, no seu art. 1º, somente serão concedidos registros profissionais aos técnicos em contabilidade de nível médio até o exercício de 2004, independentemente do ano de conclusão. Após essa data, apenas os contadores de nível superior poderão obter o registro no CRC e serem responsáveis pela contabilidade das empresas, ressalvada a exceção concedida aos técnicos que já tenham obtido o registro profissional.

No caso dos contabilistas da Grande Vitória/ES pesquisados, ainda existe uma certa disparidade nesses números, verificando-se que o número de técnicos à frente de escritórios de contabilidade ainda é significativo.

### *c) Tempo de profissão*

Os dados da Tabela 3 apresentam o tempo de profissão dos contabilistas entrevistados.

**Tabela 3 – Tempo de profissão dos entrevistados**

TEMPO DE PROFISSÃO	Nº DE PROFISSIONAIS	%
Menos de 10 anos	1	3,57%
10 a 20 anos	6	21,43%
21 a 30 anos	12	42,86%
Acima de 30 anos	9	32,14%
TOTAL	28	100,00%

A grande maioria dos contabilistas entrevistados tem mais de 20 anos de

profissão, sendo que 42,86% tem entre 21 a 30 anos e 32,14% tem acima de 30 anos de profissão. Apenas 1 entrevistado tem menos de 10 anos de exercício profissional e 6 (21,43% do total) tem entre 10 a 20 anos.

O profissional dos escritórios de contabilidade pesquisados na Grande Vitória/ES é, portanto, um profissional experiente. Apesar disso poder ser visto como um fator positivo, há outro aspecto a ser considerado, que é uma possível visão tradicional e conservadora com relação à contabilidade, em uma perspectiva estritamente legal e fiscal, reduzindo as possibilidades de uma aplicação mais criativa de seus trabalhos.

## 3.2 APRESENTAÇÃO DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE PESQUISADOS

Esta seção apresenta os escritórios de contabilidade pesquisados, caracterizados na amostra, conforme a definição de organização contábil apresentada na seção 2.1.8. Os escritórios são caracterizados de acordo com a localização, o corpo funcional e o porte dos estabelecimentos.

### 3.2.1 Perfil dos escritórios de contabilidade

Os escritórios pesquisados representam uma amostragem de 9,89% do total de organizações contábeis pessoa jurídica da Grande Vitória/ES. Além de identificar o perfil de seus profissionais, procurou-se caracterizar o perfil das organizações contábeis, com a finalidade de relacionar o porte de cada organização com o

desempenho do profissional e a sua atuação na perspectiva do empreendedorismo.

Foram considerados quatro indicadores para caracterizar o perfil: a localização, o número de empregados, o tamanho dos escritórios e o tempo de funcionamento dos mesmos no mercado.

a) *Localização dos escritórios pesquisados*

A localização desses escritórios é bem diversificada. Em geral, estão concentrados no centro comercial de cada município. Como tem-se observado uma dispersão do comércio, nos últimos anos, que já não mais se concentra nos centros das cidades, mas em vários bairros, os escritórios também acompanharam essa tendência. Todavia, nas áreas comerciais mais tradicionais dessas cidades, ainda há um grande número de escritórios concentrados.

Uma característica que se observa é que, em certos lugares, como o município de Cariacica, por exemplo, há muitos escritórios concentrados em um determinado centro comercial. Ali, em uma única rua, é possível encontrarem-se dezenas de escritórios, às vezes, vários em um único prédio comercial.

Na Tabela 4, evidencia-se a localização dos escritórios que compõem a amostra investigada.

**Tabela 4 – Localização dos escritórios pesquisados**

LOCALIZAÇÃO	Nº DE ESCRITÓRIOS	%
Vitória	16	57,14%
Vila Velha	7	25,00%
Cariacica	2	7,14%
Serra	3	10,71%
TOTAL	28	100,00%

Vitória e Vila Velha concentram a maior parte dos escritórios pesquisados da Grande Vitória/ES, 82,14%. Vitória concentra 57,14 dos profissionais entrevistados na região, a maioria deles localizados no centro da cidade. Em Vila Velha, os escritórios também estão concentrados no centro da cidade.

Cariacica e Serra são municípios que têm a peculiaridade de serem divididos por rodovias federais, Cariacica pela BR 262 e Serra pela BR 101. Em ambas as localidades, a sede municipal fica distante do centro comercial, o que faz com que a concentração de escritórios não esteja no centro da cidade, propriamente dito. Em Cariacica, eles estão localizados principalmente no bairro de Campo Grande. Na Serra, estão distribuídos pela região de Carapina, composta por diversos bairros.

#### b) *Corpo funcional*

Os escritórios de contabilidade pesquisados são compostos de um corpo funcional, geralmente, orientado por uma única ótica contábil, levada a diversos clientes de modo mais ou menos uniforme. Os clientes, em geral, representam diferentes tipos de negócios (supermercados, padarias, lojas de confecções, material de construção, indústrias etc.), mas, a orientação contábil é a mesma para todos eles.

Isto torna os escritórios um ambiente propício para a aplicação de novas técnicas contábeis, estudos científicos e indicadores da amplitude motivacional do profissional contábil, considerando-se a diversidade de usuários e de interesses em relação às informações prestadas pelos contabilistas das organizações.

A Tabela 5 apresenta o número de empregados dos escritórios pesquisados na Grande Vitória/ES:

**Tabela 5 – Número de empregados dos escritórios pesquisados**

Nº DE EMPREGADOS	Nº DE ESCRITÓRIOS	%
1 a 3	9	32,14%
4 a 9	9	32,14%
10 a 19	7	25,00%
20 a 30	3	10,71%
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

Analisando-se o porte dos escritórios a partir do número de empregados, é possível verificar que a maioria possui entre 1 e 9 empregados. Nota-se que 32,14% têm entre 1 a 3 empregados e 32,14% entre 4 a 9 empregados. Constatou-se que 25% têm entre 10 a 19 empregados e apenas 10,71% têm entre 20 a 30 empregados.

É possível inferir-se que a dinâmica da atuação dos escritórios de contabilidade na Grande Vitória/ES é dada pelos pequenos escritórios, segundo o critério de número de funcionários.

*c) Porte dos escritórios pesquisados*

Os escritórios de contabilidade podem ser considerados de pequeno, médio ou grande porte. Todavia, essa classificação não obedece aos mesmos critérios de classificação do porte das empresas em geral. As empresas podem ser classificadas segundo o número de empregados, como mostra-se na Tabela 6.

**Tabela 6 – Classificação das empresas pelo número de empregados**

TAMANHO	NÚMERO DE EMPREGADOS	
	COMÉRCIO/SERVIÇOS	INDÚSTRIA
Microempresa	Até 9	Até 19
Pequena empresa	De 10 a 49	De 20 a 99
Média empresa	De 50 a 99	De 100 a 499
Grande empresa	Acima de 100	Acima de 500

FONTE: SEBRAE/MS (<http://www.ms.sebrae.com.br>)

Além do critério número de empregados outros são abordados na literatura, bem como em textos legais. Destacam-se, entre eles, o faturamento das empresas, o total dos ativos, entre outros. No entanto, para fins deste trabalho, adotou-se um critério empírico, que se julga plausível para a divisão da amostra em empresas de pequeno, médio e grande porte, conforme é demonstrado na Tabela 7.

**Tabela 7 – Porte dos escritórios pelo número de clientes**

Nº DE CLIENTES	PORTE	Nº DE ESCRITÓRIOS	%
Até 20	pequeno	10	35,71%
De 21 a 150	médio	14	50,00%
Acima de 150	grande	4	14,29%
TOTAL		28	100,00%

O critério número de clientes oferece uma classificação diferente, em relação ao número de empregados. Na pesquisa, metade dos escritórios pesquisados encaixam-se no perfil de médio porte. Esse critério é empírico e não tem rigidez para afirmar que 50% dos escritórios pesquisados são de médio porte no total do universo. Todavia, é possível inferir que os escritórios de médio porte têm uma participação bastante expressiva nesse total.

Assim, o perfil dos escritórios de contabilidade pesquisados na Grande Vitória/ES é de médio porte, dividindo com outros contabilistas a responsabilidade técnica por uma carteira que varia entre 20 a 150 clientes, aproximadamente.

d) *Tempo de funcionamento no mercado dos escritórios pesquisados*

A Tabela 8 apresenta o tempo de funcionamento dos escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, que compõem a amostra pesquisada.

**Tabela 8 – Tempo de funcionamento dos escritórios pesquisados**

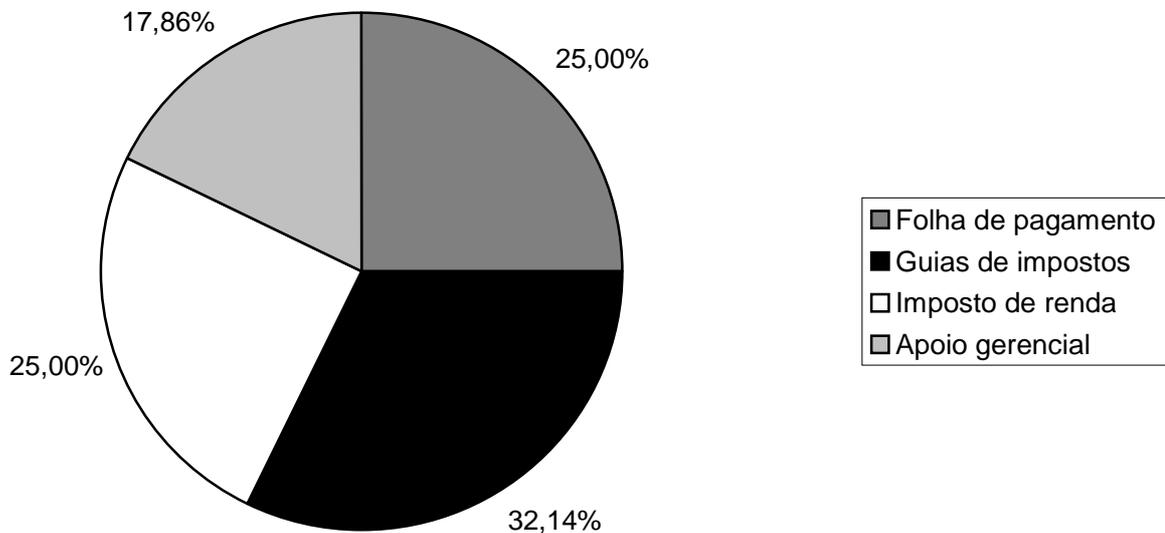
PERÍODO	Nº DE ESCRITÓRIOS	%
Menos de 10 anos	6	21,43%
10 a 20 anos	7	25,00%
21 a 30 anos	10	35,71%
Acima de 30 anos	5	17,86%
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

A maioria dos escritórios pesquisados têm mais de 20 anos de funcionamento, sendo que 35,71% deles têm entre 21 a 30 anos e 17,86% têm acima de 30 anos. Por outro lado, 21,43% desses escritórios têm menos de 10 anos e 25% têm entre 10 a 20 anos.

É condizente o perfil dos escritórios com o perfil dos profissionais. O tempo de funcionamento desses escritórios acompanha o tempo de profissão dos profissionais pesquisados.

### **3.2.2 Serviços contábeis realizados nos escritórios de contabilidade investigados**

Procurou-se aferir quais serviços vêm sendo oferecidos pelos escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, buscando identificar em que medida a capacidade informativa da contabilidade vem sendo utilizada por essas empresas. Na Figura 1, apresentam-se os serviços prestados.



**Figura 1 – Serviços oferecidos pelos escritórios de contabilidade**

Observa-se que apenas uma pequena parcela dos escritórios de contabilidade pesquisados (17,86%) estão, de fato, empenhados em oferecer serviços contábeis de forma mais criativa, que possam servir de instrumento de apoio ao processo decisório de seus clientes.

Apesar de haver uma maior tendência para a utilização da contabilidade para fins gerenciais, bem como os cursos de Ciências Contábeis estarem mais voltados para esse enfoque, a oferta desse tipo de serviços nos escritórios ainda é restrita, pois está mais direcionada às exigências legais, fiscais e tributárias. Talvez, isso se deva ao fato dos usuários finais da contabilidade ainda não a perceberem como um sistema de informação auxiliar para a tomada de decisões, mas a vêem mais como uma técnica de apuração dos resultados, cálculo de impostos e elaboração de relatórios para atender exigências legais, fiscais e tributárias.

Poucos são os escritórios em que os profissionais atuam como consultores para os negócios de seus clientes. Normalmente, eles apenas dão opiniões sobre

aplicações e investimentos em ativos financeiros. Os principais serviços oferecidos continuam sendo guias de impostos (32,14%), elaboração da folha de pagamento (25%) e imposto de renda (25%). O apoio gerencial (17,86%) é o serviço menos representativo nos escritórios pesquisados.

Há, ainda, um espaço a ser explorado na atuação dos escritórios de contabilidade. Uma das dificuldades em ultrapassar o âmbito da mera prestação de serviços fiscais e legais talvez esteja em definir um padrão de qualidade para os serviços contábeis prestados por um escritório. Neste sentido, Gonçalves (2000, p.10) menciona que:

a noção de valor para o cliente é baseada na percepção da vantagem ou do benefício que ele recebe em cada transação com a empresa. Essa percepção depende, por exemplo, da relação entre o tempo de processamento e o tempo do ciclo. O preço pago é apenas uma parte do esforço para obter o serviço.

Não é fácil demonstrar para o cliente, principalmente da média e pequena empresa, a utilidade e o valor oferecido pelos serviços contábeis nas tomadas de decisões e nas estratégias a serem implementadas pelas empresas. Estes usuários tendem a confiar mais nos benefícios imediatos do que nos de médio e longo prazo.

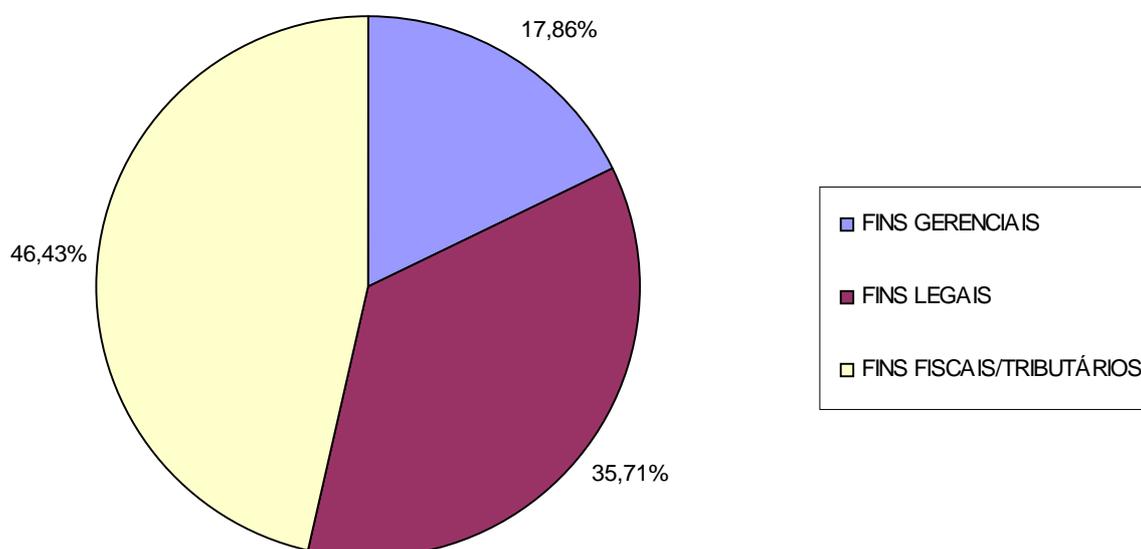
Acredita-se que uma mudança nesse quadro, procurando conferir um perfil mais gerencial aos serviços contábeis, somente será possível na medida em que os profissionais demonstrarem estar agregando valor para o cliente. Esta postura irá requerer um perfil empreendedor por parte dos contabilistas, identificando as oportunidades para o seu negócio e para o negócio de seus clientes.

Cardozo ([www.catho.com.br](http://www.catho.com.br)) diz que agregar valor ao cliente "é levar a ele o conhecimento que sozinho não conseguiria ter. Entender suas necessidades, antecipá-las e trazer soluções, além de demonstrar a necessidade de um comportamento ético e adequado às circunstâncias". Infere-se que o profissional de contabilidade agrega valor ao seu cliente na medida em que o auxilia, por meio de

seu trabalho, a identificar oportunidades e ameaças, tomando decisões racionais baseadas em informações contidas nos relatórios contábeis.

### 3.3 VISÃO DOS PROFISSIONAIS DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE SOBRE A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE

Procurou-se saber dos profissionais de escritórios de contabilidade entrevistados a sua visão sobre a importância da contabilidade. O objetivo era saber em que medida os profissionais estão aplicando seus conhecimentos de forma criativa e empreendedora. A Figura 2 evidencia, esse posicionamento:



**Figura 2 – Visão dos entrevistados sobre a importância da contabilidade**

Na opinião dos contabilistas entrevistados, 17,86% consideram que a contabilidade seja fundamental para fins gerenciais, enquanto que 35,71% entendem que ela só é importante para fins legais e 46,43% consideram-na

relevante para fins fiscais/tributários. A opção fins legais se refere a determinadas obrigações a que as empresas estão sujeitas, tais como a publicação de demonstrações contábeis, enquanto que os fins fiscais se referem à apuração e recolhimento de impostos, preenchimento de guias, declaração de imposto de renda da pessoa jurídica.

Também dividiu-se as respostas dos profissionais em relação ao porte dos escritórios de contabilidade, considerando o número de clientes, conforme se verifica na Tabela 9.

**Tabela 9 – Visão dos profissionais de escritórios de contabilidade, segundo seu porte**

	PEQUENO		MÉDIO		GRANDE		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Fins gerenciais	1	10,00%	2	14,29%	1	25,00%	4	14,29%
Fins legais	4	40,00%	6	42,86%	1	25,00%	11	39,29%
Fins fiscais e tributários	5	50,00%	6	42,86%	2	50,00%	13	46,43%
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100,00%</b>	<b>14</b>	<b>100,00%</b>	<b>4</b>	<b>100,00%</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

Relacionando-se a visão sobre a importância da contabilidade com o porte dos escritórios, verifica-se que a preocupação com a execução de serviços contábeis com um perfil mais gerencial está nos escritórios de médio e grande porte. 25,00% dos escritórios de grande porte consideram a contabilidade importante para fins gerenciais, percentual bem maior que o de escritórios de pequeno porte, dos quais apenas 10,00% deram essa resposta, enquanto que, dos de médio porte, 14,29% responderam do mesmo modo.

Dos escritórios de grande porte, 25,00% consideram que a contabilidade é importante para cumprir obrigações legais, enquanto que 40,00% dos escritórios de pequeno porte e 42,86% dos de médio porte têm a mesma opinião.

O percentual de profissionais de escritório que consideram a contabilidade

importante para o cumprimento de obrigações tributárias e fiscais é elevado nas três categorias de escritórios: 50% dos de grande porte, 40,00% dos de pequeno porte e 42,86% dos de médio porte.

Nos escritórios de maior porte pesquisados, verifica-se um comportamento mais sintonizado com as características empreendedoras. Todavia, não pode haver uma generalização desse resultado, em função da baixa representatividade da amostra.

Dornelas (2001) cita que o empreendedor é um indivíduo visionário, que sabe explorar ao máximo as oportunidades, além de possuir outros atributos que concorrem para o sucesso do seu negócio.

Considerando que a contabilidade tem evoluído para aumentar a sua capacidade informativa e, assim, agregar valor para seus usuários, o seu uso para fins meramente legais ou fiscais/tributários é pouco criativo. Desse modo, apenas o percentual de 14,29% dos entrevistados que a consideram importante para fins gerenciais podem se situar, em alguma medida, na perspectiva empreendedora.

#### 3.4 ESTRATÉGIAS UTILIZADAS PELOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE PARA A SUA INSERÇÃO NO MERCADO

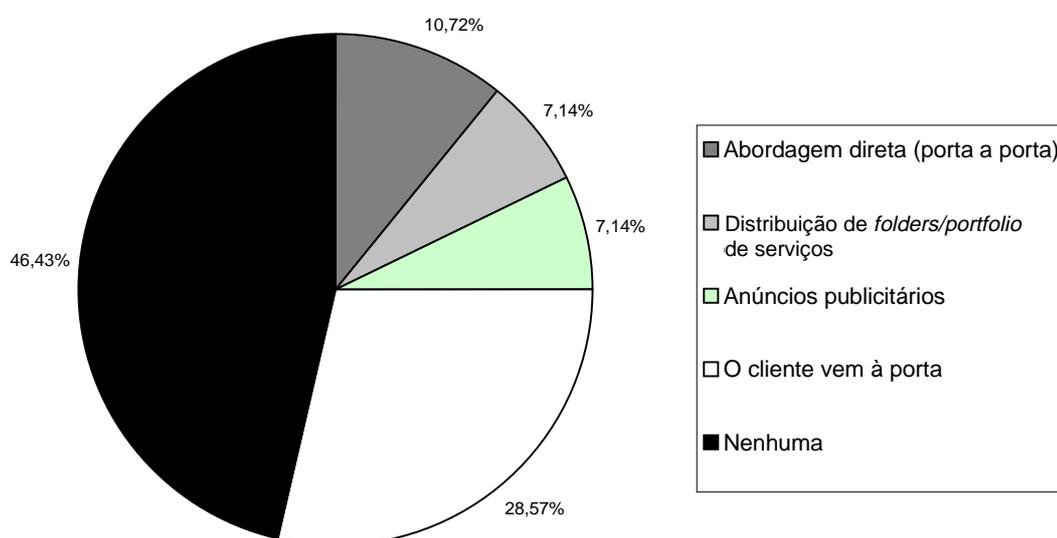
A forma de captação de novos clientes e as estratégias desenvolvidas para manter os já existentes estão relacionadas às características de um profissional empreendedor. Segundo Dornelas (2001), o empreendedor aproveita ao máximo as oportunidades que se lhe apresentam ou as que ele mesmo cria.

Assim, perguntou-se aos profissionais entrevistados como eles se inserem no

mercado, ou seja, como captam novos clientes e como mantêm os clientes já existentes.

a) *Inserção no mercado com captação de clientes*

A Figura 3 sintetiza as respostas oferecidas pelos profissionais pesquisados, referentes à captação de novos clientes.



**Figura 3 – Estratégias de captação de clientes**

Uma parte bastante expressiva dos entrevistados (46,43%) não adota nenhuma estratégia de captação de clientes. Tratam-se, na verdade, em sua maioria, de pequenos escritórios que atendem à demanda por pequenos serviços, como abertura de firmas, apuração de impostos, preenchimento de guias, declarações de imposto de renda, elaboração de contratos.

Por outro lado, 28,57% dos escritórios pesquisados tem como forma principal

de captação de novos clientes a própria visita dos interessados, ou seja, o cliente vem à porta. Uma pequena parcela de escritórios desenvolve trabalhos mais sistemáticos de captação de novas contas, mediante abordagem direta do cliente (10,72%), distribuição de *folders/portfolio de serviços* (7,14%) e anúncios publicitários (7,14%).

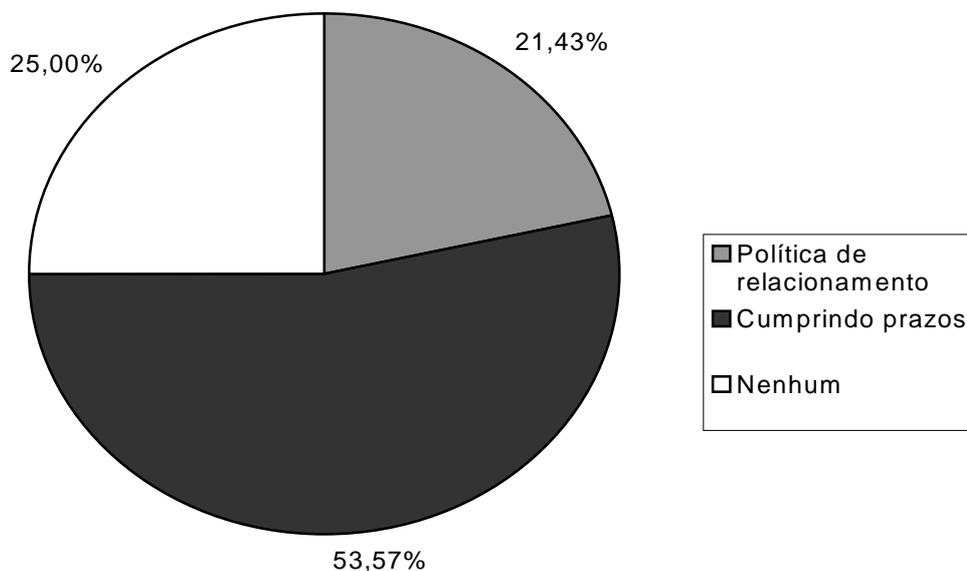
Não há, portanto, uma estratégia muito claramente definida, pela maioria dos escritórios, em relação à captação de clientes. Os pequenos escritórios confiam na demanda inesgotável pelos serviços por eles ofertados, em função das exigências legais e fiscais. Assim, sua estratégia é, basicamente, fazer pequenos anúncios, placas e propaganda informal através dos amigos.

Os grandes escritórios têm uma atuação um pouco mais profissional, procurando apresentar *portfolio* de serviços aos novos clientes que os visitam, tentando oferecer sempre algum diferencial.

#### *b) Inserção no mercado com a manutenção dos clientes*

Em geral, profissionais que iniciam carreira em grandes escritórios tendem a abrir seu próprio escritório, depois de alguns anos como empregado e de ter formado uma carteira própria de clientes. Ao sair do escritório onde atuavam como funcionários, tentam atrair clientes que aí atendiam para seu novo estabelecimento.

Só nos escritórios mais novos se percebe um esforço de manter-se competitivo através de serviços de qualidade e um atendimento personalizado. Na Figura 4, demonstra-se como responderam os contabilistas ao serem perguntados sobre os métodos de manutenção da clientela.



**Figura 4 – Como os escritórios mantêm seus clientes**

Como se observa, apenas 21,43% dos profissionais entrevistados afirmaram ter alguma política de relacionamento com o cliente. Por sua vez, 53,57% afirmaram que conseguem manter os seus clientes cumprindo os prazos estabelecidos para os serviços prestados. Os demais (25%) não tem nenhuma estratégia definida para manutenção da sua carteira de clientes.

As estratégias parecem não ser formuladas segundo critérios mercadológicos. Os profissionais abrem as portas de seus estabelecimentos na confiança de que a demanda por serviços contábeis será sempre inesgotável.

Talvez esse quadro possa ser definido muito mais como uma falta de estratégia para inserção no mercado. Uma estratégia mais claramente definida deveria ser oriunda de um planejamento sistemático, com base em informações privilegiadas e uma visão mais estratégica sobre as possibilidades a serem exploradas. O profissional empreendedor, conforme Dornelas (2001), além de saber identificar as oportunidades e aproveitá-las ao máximo, planeja, planeja e planeja.

A vinculação da contabilidade aos aspectos legais e fiscais/tributários é uma das características mais marcantes das práticas dos profissionais dos escritórios da Grande Vitória/ES, como se torna evidente a partir da amostra desta pesquisa.

### 3.5 CARACTERÍSTICAS EMPREENDEDORAS DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DA GRANDE VITÓRIA/ES

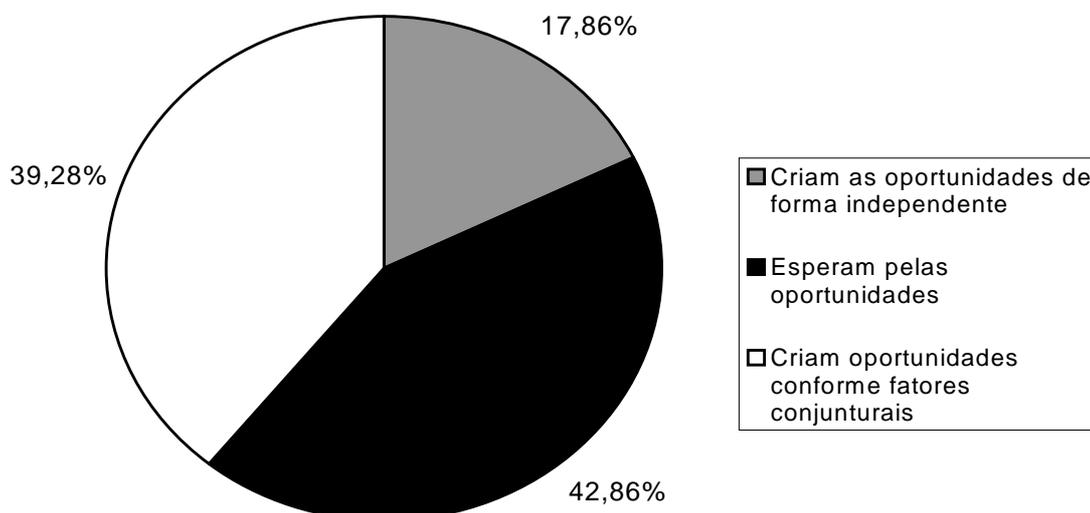
Esta seção procurou identificar a presença de características empreendedoras entre os profissionais pesquisados. Inicialmente, cuidou-se de analisar o contabilista como profissional empreendedor. Depois, analisaram-se os mitos e realidades do empreendedorismo entre os profissionais dos escritórios de contabilidade pesquisados. No tópico seguinte discutiu-se o empreendedorismo numa visão crítica. Em seguida, abordaram-se os aspectos motivacionais com relação às características empreendedoras dos profissionais pesquisados. Finalmente, analisaram-se as perspectivas para uma atuação empreendedora dos contabilistas na Grande Vitória/ES.

#### **3.5.1 Os profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES como empreendedores**

Dornelas (2001) forneceu uma lista de características de um profissional empreendedor, as quais complementam os atributos de um administrador, conforme visto na seção 2.2.2 deste trabalho. Assim, procurou-se saber se tais características

estão presentes nos contadores pesquisados neste estudo.

Inicialmente, em relação à busca de oportunidades de negócios, as respostas dos entrevistados estão sumarizadas na Figura 5.



**Figura 5 – A busca de oportunidades de negócios pelos profissionais entrevistados**

Em relação à busca de oportunidades de negócios, 17,86% dos entrevistados disseram ter iniciativa para buscar oportunidades, independente de fatores conjunturais (condições econômicas e fatores políticos). Por outro lado, 39,28% afirmaram criar as condições, de acordo com os fatores conjunturais, ou seja, se houver ambiente favorável, eles criam as oportunidades. Já 42,86% disseram esperar pelas oportunidades, aproveitando-as quando surgem.

Conforme já demonstrado anteriormente, a maior parte dos contabilistas entrevistados consideram a contabilidade importante para fins legais e fiscais tributários, bem como a maior parte dos serviços que oferecem se restringem a relatórios tradicionais e obrigatórios por lei e à assessoria na apuração e recolhimento de impostos. É condizente com essa condição, portanto, que grande

parte desses profissionais espere passivamente pelas oportunidades.

Das características empreendedoras citadas por Dornelas (2001), há duas que não foram percebidas em grande parte dos profissionais entrevistados: a de serem independentes e construírem o próprio destino e a de explorarem ao máximo as oportunidades, além de fazerem a diferença e planejar.

Esperar pelas oportunidades significa que não há planejamento. Por outro lado, tomar iniciativas somente se as condições forem favoráveis não representa nada de extraordinário. Qualquer profissional poderia agir assim. O que diferencia o profissional empreendedor dos demais é justamente a sua capacidade de ser independente e inovar, mesmo que os fatores conjunturais lhe sejam desfavoráveis.

Ser visionário, outra característica empreendedora, conforme Dornelas (2001), indica justamente a capacidade de ver para além da conjuntura imediata. Isso leva a outras características, como assumir riscos calculados, pois o empreendedor não é um aventureiro, mas age de forma planejada, visando objetivos bem definidos previamente.

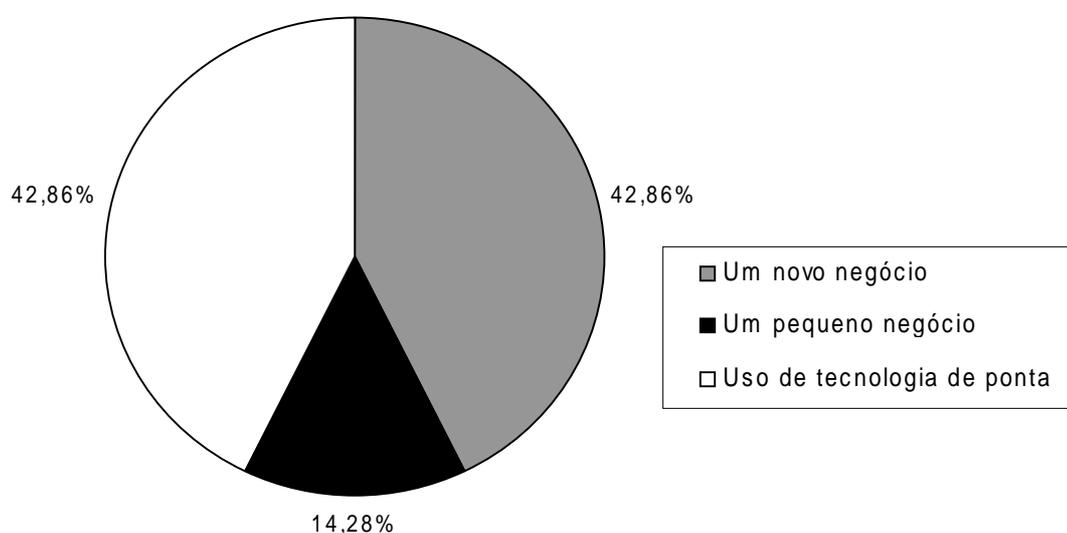
O cumprimento de metas que não escapem aos limites estreitos das circunstâncias conjunturais pode fazer com que um profissional seja competente, do ponto de vista técnico, mas não que ele seja empreendedor.

### **3.5.2 Mitos e realidades do empreendedorismo na visão dos profissionais de contabilidade da Grande Vitória/ES**

Entre os mitos que envolvem o empreendedorismo, Drucker (2002) ressalta quatro: a) que identifica o empreendedorismo com um novo negócio; b) de que o

empreendedor é aquele que abre um pequeno negócio; c) que relaciona empreendimento a instituições econômicas; e d) que considera que a inovação pressupõe o emprego de tecnologia de ponta.

Tais mitos também podem estar presentes entre os contabilistas entrevistados. Perguntados sobre o que consideram empreendedorismo, responderam conforme se verifica na Figura 6.



**Figura 6 – Empreendedorismo na visão dos contabilistas entrevistados**

O empreendedorismo é visto como um novo negócio por 42,86% dos entrevistados. Outros 42,86% consideram-no sinônimo do uso de tecnologia de ponta. Por fim, 14,28% associam-no a um pequeno negócio.

Drucker (2002) demonstrou, através de vários exemplos, que um autêntico empreendimento pode não ser novo, nem pequeno e muito menos utilizar tecnologia de ponta.

Entretanto, uma parte bem expressiva dos entrevistados acredita estar mais próximos de serem empreendedores quanto mais investem em tecnologia de última

geração. Desse modo, o maior esforço que fazem para enfrentar a concorrência é se aparelharem com *hardware* e *software* de última geração, na esperança de que isso represente um diferencial competitivo em seu favor.

Outros, ainda, acreditam que seria necessário lançar algo novo no mercado, para que se caracterize uma estratégia de diferenciação, que os leve a uma posição competitiva mais favorável.

No entanto, no item 2.1.1.3 deste trabalho, demonstrou-se como a contabilidade desenvolveu a sua capacidade informativa, podendo os seus dados serem utilizados de forma criativa, servindo de suporte à tomada de decisões por parte das organizações.

Como visto anteriormente, a maior parte dos escritórios oferece serviços aos seus clientes que se restringem apenas a cumprir exigências legais e fiscais. Esse enfoque não valoriza todo o potencial da informação que a contabilidade é capaz de oferecer. Falta, portanto, o aspecto da visão nos profissionais, para que possam utilizar as informações de forma mais criativa, agregando valor para seus clientes. Isso seria uma abordagem empreendedora da contabilidade.

O uso da tecnologia, por si só, não garante que a contabilidade funcione como um sistema de informação gerencial, nem o seu uso criativo depende exclusivamente do voluntarismo de seus usuários. É necessário uma postura empreendedora do profissional contábil, evidenciando os usos possíveis e o alcance das informações oriundas de seus relatórios.

Com relação ao mito de que o empreendedorismo representa um pequeno negócio, a pesquisa revelou que, são justamente os escritórios de grande porte que procuram oferecer um serviço diferenciado e adequado às necessidades dos seus clientes, aproximando-se muito mais de uma postura empreendedora. Os pequenos

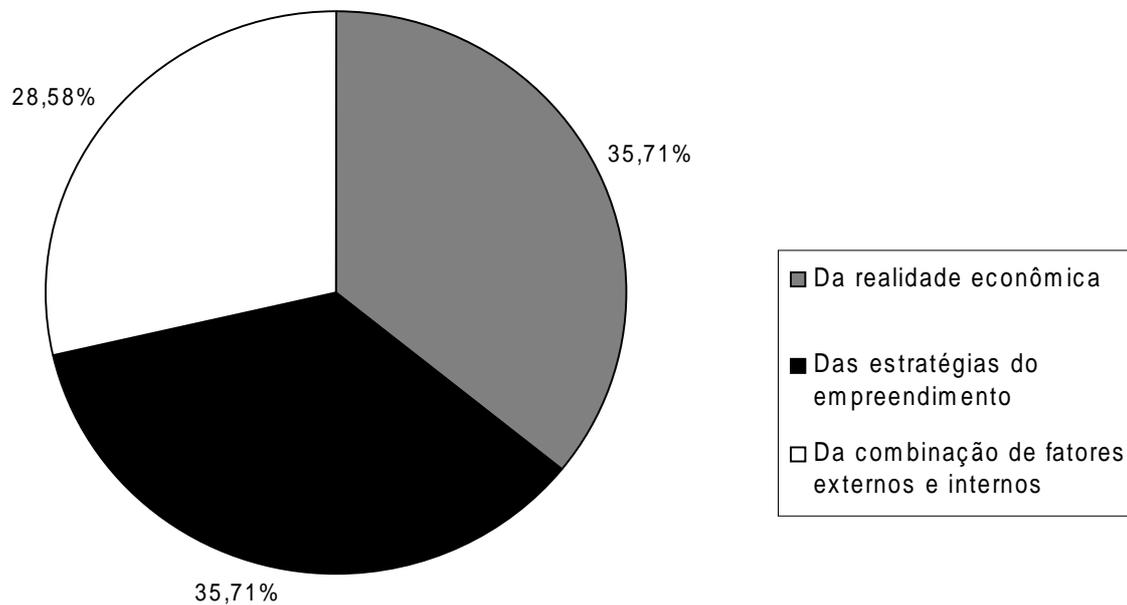
escritórios parecem mais conformados com a demanda por serviços legalmente obrigatórios, sem se importar muito com a obtenção de vantagens competitivas e inovação em suas abordagens.

Os pequenos escritórios geralmente têm características mais tradicionais, inclusive do ponto de vista tecnológico. Aqueles profissionais que têm maior capacidade de investimento em informática e treinamento para seus funcionários possuem os escritórios de maior destaque, atendendo a um maior número de clientes e, evidentemente, obtendo um faturamento maior.

Os pequenos escritórios, por não estarem bem aparelhados, normalmente estão destinados a atender à demanda por serviços mais simples e mais baratos. A demanda por esse tipo de serviço é grande, mas igualmente grande é o número de pequenos escritórios. Estes são, via de regra, escritórios individuais, com apenas um profissional.

### **3.5.3 Visão crítica do empreendedorismo na ótica dos profissionais de contabilidade**

Com a finalidade de saber se o empreendedorismo é visto como um modelo a ser seguido, se é uma atitude diante das oportunidades de negócios que surgem, se oportunidades são criadas pelos profissionais, perguntou-se aos profissionais de contabilidade a sua visão sobre o papel do empreendedorismo no sucesso de seus negócios. As respostas dadas estão evidenciadas na Figura 7.



**Figura 7 – Papel do empreendedorismo no sucesso dos negócios**

O sucesso de um negócio é visto como uma decorrência da combinação de fatores externos e internos por 28,58% dos entrevistados. Por sua vez, 35,71% deles consideram que a realidade econômica é responsável pelo sucesso. Outros 35,71% entendem que o sucesso do negócio é decorrente apenas das estratégias do empreendimento.

O empreendedorismo de um negócio não é a garantia de seu sucesso. No entanto, parece haver, no entendimento dos autores consultados (DRUCKER, 2002; DRNELAS, 2001; DEGEN, 1989), uma relação necessária de causa e efeito entre o comportamento empreendedor e o sucesso de uma empresa. Talvez, porque as pessoas tidas como empreendedoras sejam aquelas que levaram suas organizações ao sucesso. Assim, ao se verificar as características das pessoas empreendedoras, parece ser possível, ao se reproduzir essas características em outros indivíduos,

chegar-se ao sucesso.

Não é demais enfatizar que sucesso aqui significa êxito econômico-financeiro, reconhecimento profissional, projeção da imagem da empresa ou do dono do negócio. Para que se tenha êxito econômico-financeiro e reconhecimento profissional, é necessário conquistar uma clientela significativa, através de considerável esforço, para oferecer serviços de qualidade, que atendam às necessidades específicas de cada cliente.

É evidente que as necessidades dos clientes, assim como as condições de satisfação delas, depende, também, de fatores externos, ou seja, de demandas geradas pela dinâmica da economia, num plano mais amplo. Assim, nenhuma iniciativa inovadora poderá se dar sem levar em conta o ambiente de negócios, com todas as suas variantes.

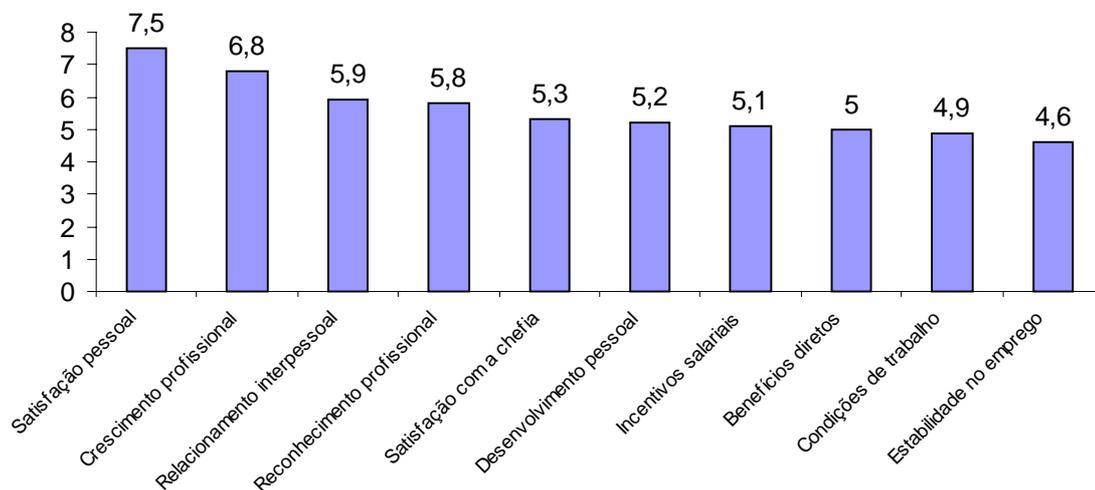
Vários dos profissionais investigados sabem tomar decisões, exploram as oportunidades que lhes aparecem, são determinados, dinâmicos, dedicados, independentes, otimistas. Em outras palavras, possuem muitas das características apontadas por Dornelas (2001), como as de um empreendedor. No entanto, a maioria desses escritórios estão no mesmo nível de competência e não parece haver um elemento que se destaque dos demais por algum diferencial exclusivo.

#### **3.5.4 Motivação e empreendedorismo**

Com a finalidade de verificar a presença de características empreendedoras nos profissionais de contabilidade, buscou-se também indicadores relacionados a aspectos motivacionais desses profissionais. Dos vários aspectos motivacionais

apresentados na seção 2.2.5 deste trabalho, procurou-se saber dos entrevistados a ordem de prioridade atribuída por eles a cada um desses aspectos. A Figura 8 evidencia as respostas oferecidas pelos entrevistados.

Os números da Figura 8 compreendem a média ponderada das notas atribuídas por cada um dos entrevistados aos fatores motivacionais apresentados. O valor das notas variavam de 0 a 10. Classificaram-se, então, os fatores motivacionais por ordem decrescente da média ponderada, sendo que o fator mais considerado pelos entrevistados foi a satisfação pessoal.



**Figura 8 – Prioridade dos fatores motivacionais segundo os entrevistados**

Observa-se a evidência dos fatores motivacionais intrínsecos como antecessores dos fatores de manutenção, justificando as teorias levantadas em torno da relevância desses fatores. Dessa forma, verifica-se, além da ordem de prioridade, o destaque da importância da *satisfação pessoal* e *crescimento profissional*, que são fatores intrínsecos, bem como, a baixa importância relacionada aos fatores financeiros, que são extrínsecos.

Como visto, ao falar-se sobre o profissional empreendedor, uma de suas

características é ser apaixonado pelo que faz. Ora, a satisfação pessoal somente é possível na medida em que se faz algo que se gosta. A compensação financeira é consequência disso. Se a satisfação pessoal, como fator de motivação, leva o profissional a ser mais dedicado, organizado, oportunista, ela é um indicador de que há características empreendedoras nos profissionais pesquisados.

O fato inesperado desta ordenação está relacionado ao fator *desenvolvimento pessoal*, que foi apontado como sexta prioridade, levando a um questionamento sobre a real preocupação dos entrevistados com as mudanças a que está submetida a profissão contábil atualmente.

A *satisfação pessoal* foi considerada pelos entrevistados como a primeira prioridade motivacional. A satisfação pessoal é um fator intrínseco e está diretamente relacionada ao exercício da profissão contábil e sua capacidade de atender as expectativas individuais de realização perante a sociedade, o que pode proporcionar uma certa inércia profissional, remetendo o indivíduo aos aspectos pessoais e familiares.

O *crescimento profissional* foi considerado pelos entrevistados como a segunda prioridade motivacional. O crescimento profissional é um fator intrínseco e está relacionado com a ascensão do profissional dentro de suas expectativas de posicionamento, perante a sociedade e a família. Os organogramas tendem ao afunilamento nos cargos hierarquicamente superiores, sendo passível de previsão um contentamento moderado com a ascensão proporcionada pelos escritórios.

O *relacionamento interpessoal* foi considerado pelos entrevistados como a terceira prioridade motivacional. O relacionamento interpessoal é um fator extrínseco e seu posicionamento, na prioridade apontada, pode ser explicado pela forma de trabalho dinamizado nos escritórios de contabilidade, necessitando de um grau de

relacionamento diário elevado entre seu corpo funcional para realização de suas atividades.

O *reconhecimento profissional* foi considerado pelos entrevistados como a quarta prioridade motivacional. O reconhecimento profissional é um fator intrínseco e tem como principal característica fazer com que o profissional perceba sua importância no escritório em que trabalha e, ainda, sua importância para o crescimento da profissão contábil perante a sociedade.

A baixa satisfação dos funcionários com o *reconhecimento profissional* proporcionada pelos escritórios pode ser fator de desmotivação no seu crescimento dentro da profissão contábil, influenciando também na redução, a longo prazo, de sua satisfação com a profissão que exerce. Dos resultados obtidos com a pesquisa, a baixa satisfação com o reconhecimento profissional é preocupante, tendo em vista que os novos valores do mercado subentendem profissionais comprometidos com a contabilidade, suas técnicas e seu avanço.

A *satisfação com a chefia* foi considerada pelos entrevistados como a quinta prioridade motivacional. Esse é um fator extrínseco e demonstra nos escritórios contábeis o conhecimento técnico dos profissionais responsáveis pelos rumos dos escritórios, geralmente os proprietários.

O *desenvolvimento pessoal* foi considerado pelos entrevistados como a sexta prioridade motivacional. O desenvolvimento pessoal é um fator intrínseco, ligado diretamente ao desenvolvimento técnico e científico do profissional dentro da Contabilidade. Este aspecto motivacional leva o profissional a estar sempre em sintonia com o desenvolvimento da profissão e até mesmo podendo contribuir para a evolução da Contabilidade.

Os *incentivos salariais* aparecem como sétima prioridade. Já que a maioria

dos profissionais entrevistados eram proprietários ou sócios dos escritórios, o fator salarial é secundário para eles, sendo relevante apenas para os que atuam como funcionários das organizações contábeis.

Considerando a satisfação demonstrada pelos entrevistados, com o exercício da profissão contábil e as possibilidades de crescimento proporcionadas pela profissão, pode-se perceber uma certa estabilização da necessidade de renovação das técnicas contábeis. Isto leva a crer que as mudanças reluzentes no mercado, ainda não se refletiram no modelo de gestão da clientela dos escritórios entrevistados.

Os fatores *benefícios diretos, condições de trabalho e estabilidade no emprego*, foram considerados pelos entrevistados como a oitava, nona e décima prioridade motivacional, respectivamente. Estes fatores não são motivadores diretos, mas sua ausência gera desmotivação. O problema dos fatores extrínsecos, principalmente os ligados ao fator financeiro, é que, na medida que são fornecidos aos empregados pelas empresas, são gradualmente transformados em requisitos mínimos e um nível mais elevado de incentivos é exigido.

Embora se possa perceber que há algumas características empreendedoras nos profissionais de contabilidade pesquisados na Grande Vitória/ES, ainda existe um campo de trabalho inexplorado que merece maior atenção de profissionais com maior senso de oportunidade. Não basta que alguns deles sejam dedicados, independentes, organizados, estudiosos e que assumam riscos. Trata-se de explorar melhor o potencial informativo da contabilidade e encontrar ou criar nichos para a sua utilização criativa, através de consultorias e assessorias que representem soluções para problemas de seus clientes.

### **3.5.5 Perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade na Grande Vitória/ES**

Um cenário econômico favorável não é garantia de que um empreendimento possa ser bem sucedido. Do mesmo modo, um empreendedor não age no vazio, mas em um ambiente sujeito a várias influências. Se é verdade que uma pessoa inovadora e criativa pode fazer um negócio prosperar, mesmo em condições econômicas adversas, certamente existirá maior probabilidade de uma empresa se destacar mediante condições externas mais benéficas.

Nesse sentido, o Estado do Espírito Santo se constitui, atualmente, em espaço bastante propício para o desenvolvimento das potencialidades dos profissionais que nele já atuam, assim como para novos empreendimentos. O Estado vem apresentando uma série de indicadores econômicos positivos, colocando-o em destaque na região Sudeste.

Segundo o jornal Gazeta Online (2003), o IBGE divulgou, em 16 de julho de 2003, o resultado de uma pesquisa sobre a indústria regional, relativa a maio do mesmo ano. Os índices apresentaram resultados bastante diferenciados nas 12 áreas pesquisadas. No confronto com maio de 2002, houve crescimento em seis regiões, com Espírito Santo (23,0%) e Bahia (17,4%) alcançando as taxas mais elevadas. Em seguida, vêm o Nordeste (5,1%), Rio Grande do Sul (3,5%), Paraná (1,7%). Em nível nacional, a produção industrial teve, em maio do mesmo ano, taxa de crescimento negativo de 0,3%.

O crescimento verificado no Espírito Santo é um reflexo de uma série de eventos recentes no Estado, especialmente a descoberta de jazidas de petróleo na costa capixaba, pela Petrobrás. Além disso, ele também se revela como uma

tendência que vem se prolongando ao longo dos últimos 3 anos.

Esse cenário econômico positivo é favorável para o desenvolvimento de diversas atividades profissionais, direta ou indiretamente. Para a contabilidade não seria diferente, já que mais empresas e investimentos na economia significam aumento na demanda por serviços contábeis, em seus vários ramos.

A perspectiva que se abre é a de que os novos profissionais que entram no mercado todos os anos, a partir de uma formação mais voltada para o aspecto do empreendedorismo, dêem sua colaboração para tornar a contabilidade cada vez mais reconhecida como um sistema de informação capaz de fornecer subsídios para a tomada de decisões nas empresas em geral.

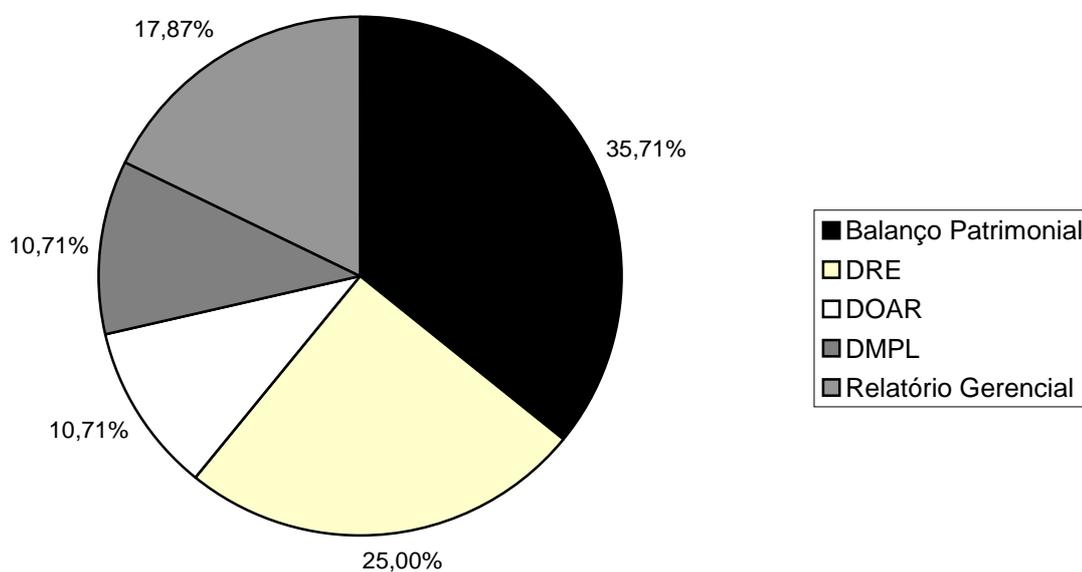
A ênfase dos cursos de ciências contábeis, atualmente, tem sido justamente sobre a capacidade informativa da contabilidade. Os novos profissionais têm, diante de si, um amplo horizonte de possibilidades, devendo capacitar-se para oferecer às empresas uma nova visão sobre a prática contábil, qualificando-a como um instrumento que contribui para a obtenção de diferenciais competitivos.

Informação de qualidade é um elemento valorizado no meio empresarial, inclusive com conotação estratégica. A oferta de cursos de aperfeiçoamento, bem como os de pós-graduação em nível de especialização, mestrado e doutorado são oportunidades para os profissionais buscarem qualificar-se mais para enfrentar o mercado.

O mais importante é que o desenvolvimento local propicia diversas oportunidades, as quais precisam ser identificadas pelos contadores e exploradas. Nessa mesma linha de raciocínio, também é necessário gerar outras oportunidades, por meio de uma atuação criativa.

### 3.6 ATUAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE NA PERSPECTIVA EMPREENDEDORA

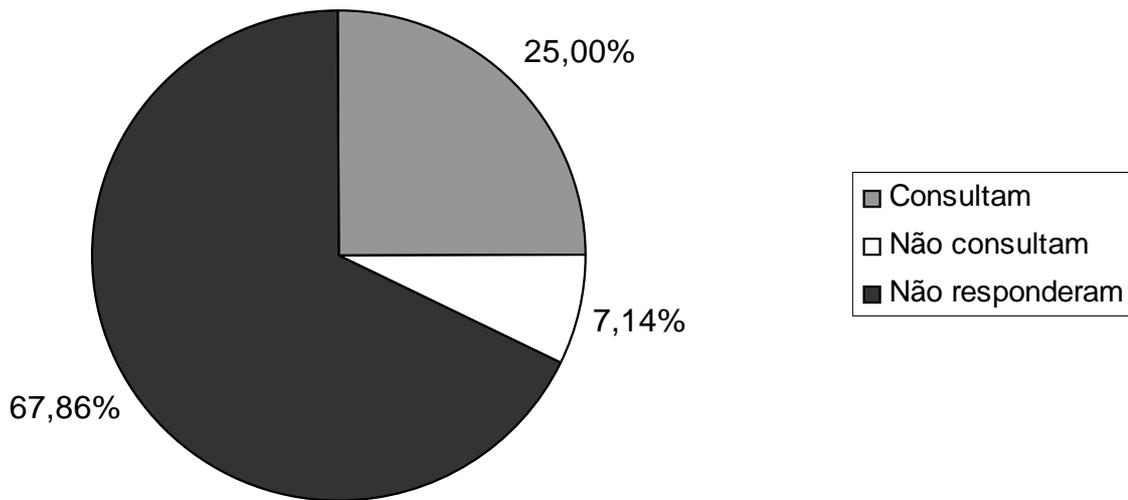
Observou-se, anteriormente, que a maior parte dos serviços oferecidos pelos contadores consultados restringe-se à preparação de guias para pagamento de impostos, apuração de impostos, folhas de pagamento, entre outros. Mas, alguns contabilistas chegam a oferecer relatórios gerenciais, como mostra-se na Figura 9.



**Figura 9 – Relatórios mais elaborados pelos contabilistas**

O relatório contábil mais elaborado pelos profissionais entrevistados para seus clientes é o balanço patrimonial (35,71%), em segundo lugar está a demonstração do resultado do exercício (25%), seguidos de relatório gerencial (17,87%), demonstração das origens e aplicação de recursos (10,71%) e demonstração das mutações do patrimônio líquido (10,71%).

Outro aspecto questionado é se os clientes dos escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES solicitam análise de investimentos. Na Figura 10, apresentam-se as respostas dos entrevistados.



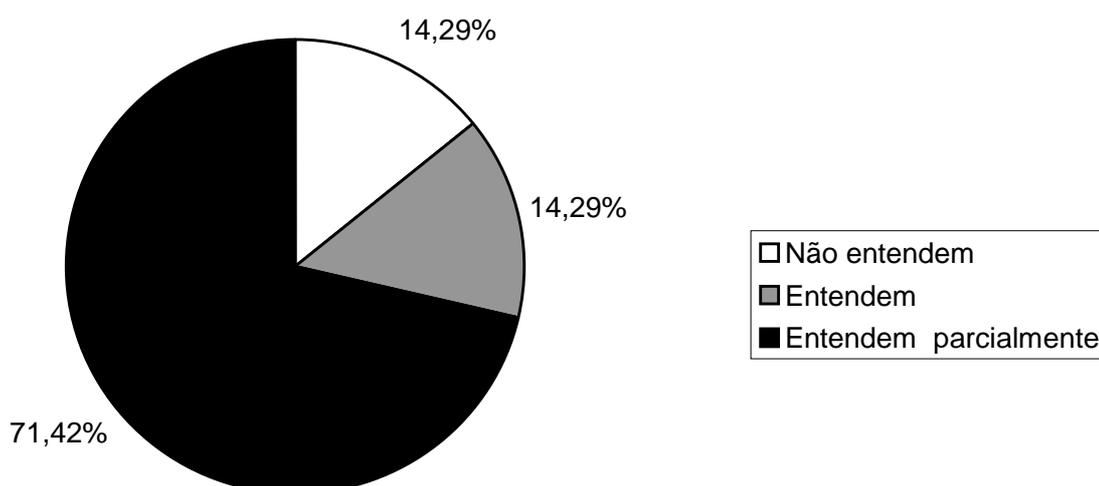
**Figura 10 – Consultas dos clientes aos contabilistas sobre análise de investimentos**

Antes de efetuar investimentos, conforme os entrevistados, as empresas consultam o profissional de escritórios de contabilidade em 25% dos casos, não consultam em 7,14% e 67,86% não responderam a essa pergunta. Mas, entre os que responderam, em 32,14% dos casos, a consulta é sobre a capacidade de pagamento, diluindo-se as demais respostas. Entre os que responderam, 75% afirmaram que as consultas são levadas em conta pelas empresas e 25% disseram que os administradores somente às vezes utilizam as recomendações que eles oferecem.

É possível que a baixa utilização da contabilidade para fins gerenciais pelos clientes dos escritórios entrevistados pode estar relacionada à pouca compreensão que os usuários têm da linguagem utilizada. A contabilidade é capaz de produzir relatórios bastante ricos em termos informativos. Tais informações são abrangentes, englobando os aspectos patrimoniais e econômico-financeiros da empresa, possibilitando uma visão pormenorizada do desempenho da organização e de seus

resultados.

Sobre a dificuldade de compreensão da contabilidade por parte dos usuários, os entrevistados manifestaram sua opinião como evidencia-se na Figura 11.



**Figura 11 – Entendimento da linguagem contábil pelos seus usuários**

Apenas 14,29% dos entrevistados acreditam que os empresários compreendem as terminologias da contabilidade; 14,29% acreditam que eles não entendem; e 71,42% consideram que eles a entendem parcialmente.

O entendimento parcial pode ser vinculado com o fato de a contabilidade ser, freqüentemente, associada às exigências legais e fiscais, como se viu anteriormente. Assim, entende-se a linguagem contábil na medida em que ela responde à demanda existente. Mas, quando se entra mais a fundo na terminologia dos relatórios contábeis, a compreensão parece se reduzir, como observam os entrevistados.

Fica a questão sobre se houvesse uma mudança na legislação que abolisse a obrigatoriedade da contabilidade nas empresas, qual seria a estratégia a ser desenvolvida pelos contadores para conquistar e manter os seus clientes.

A evolução da contabilidade, enquanto técnica, dotou-a de elevada capacidade de informação. As informações oferecidas por meio dela possuem um aspecto estratégico para as empresas, já que dão um diagnóstico sobre a real situação econômico-financeira e patrimonial da empresa, permitindo uma alocação mais sistemática e racional dos recursos à disposição dos administradores.

Todavia, se esse potencial não é aproveitado, se não há demanda por informações contábeis com esse perfil, talvez seja justamente porque falta uma atuação mais criativa e empreendedora por parte dos profissionais da área contábil, para tornar seus serviços em valores a serem agregados pelos seus clientes.

Embora alguns entrevistados tenham demonstrado interesse por uma visão mais gerencial da contabilidade, essa tendência ainda não abrange a maior parte dos profissionais pesquisados, fazendo com que a prática contábil ainda permaneça em um estágio de evolução pouco avançado. Embora na perspectiva teórica, a contabilidade já tenha adquirido maior maturidade e relevância.

Há, portanto, um potencial a ser explorado, a começar pela atuação dos cursos de ciências contábeis, que poderiam incluir em seus currículos disciplinas voltadas para a formação de empreendedores, que promovam, na prática contábil, um avanço semelhante ao já ocorrido na teoria.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões da pesquisa sobre a atuação empreendedora do profissional de contabilidade da Grande Vitória/ES e recomendações sobre o tema pesquisado.

### 4.1 CONCLUSÕES

Esta dissertação se desenvolveu com o objetivo geral de identificar o perfil do profissional de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES, de modo a avaliar a sua atuação na perspectiva do empreendedorismo.

Para atingi-lo, realizou-se um estudo exploratório-descritivo, do tipo *survey*, em que foi utilizado um roteiro de entrevistas semi-estruturado, cujas respostas foram analisadas à luz da revisão bibliográfica sobre a formação do profissional de contabilidade sob a ótica do empreendedorismo.

O primeiro objetivo específico foi identificar os serviços prestados pelos profissionais de escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES. Tal intento foi atingido nas seções 3.2 e 3.3, que apresentaram a visão dos entrevistados sobre a importância da contabilidade e os serviços realizados por esses profissionais.

Investigar as estratégias utilizadas pelos profissionais de escritórios de contabilidade para sua inserção e atuação no mercado foi o segundo objetivo específico. Este foi contemplado na seção 3.4, ao discutir as estratégias de captação e manutenção de clientes por parte dos profissionais pesquisados na Grande Vitória/ES.

Como terceiro objetivo específico, procurou-se verificar as características empreendedoras desses profissionais frente ao atual mercado em que se inserem. Tal objetivo foi atingido na seção 3.4, ao apresentar o contabilista como profissional empreendedor na Grande Vitória/ES, os mitos e realidades do empreendedorismo entre os pesquisados da Grande Vitória/ES, uma visão crítica do empreendedorismo na ótica dos profissionais de contabilidade, a relação entre motivação e empreendedorismo dos entrevistados e as perspectivas para uma atuação empreendedora dos profissionais de contabilidade na Grande Vitória/ES.

Para demonstrar que o objetivo geral foi alcançado, sintetizaram-se os resultados da pesquisa, num plano mais geral, sobre o perfil dos profissionais de escritórios de contabilidade na perspectiva empreendedora, o que foi realizado na seção 3.6.

O empreendedorismo é mais do que uma categoria de análise das práticas do mundo de negócios. É uma tendência de comportamento que, canalizado de forma adequada, proporciona vantagens competitivas aos profissionais e empresas que incorporam suas características.

Formar um empreendedor é um desafio, porque além de oferecer a ele instrumentos teóricos e metodológicos úteis, é preciso reconhecer que o verdadeiro empreendedor é um profissional de talento. E, embora o talento também possa ser desenvolvido, nem todos são portadores de talento na medida necessária para serem considerados empreendedores.

Nas diversas áreas de atividade humana destacam-se pessoas que, por suas características pessoais, aliadas ao treinamento, ao aperfeiçoamento profissional permanente, determinam o curso, não apenas do seu negócio, mas compartilham seu conhecimento e se tornam modelo para os que desejam alcançar o sucesso.

No mundo empresarial, vem se intensificando o desejo pela figura do empreendedor, que vem sendo crescentemente procurada e valorizada. Empreendedores revolucionam não apenas o próprio negócio, mas também o seu ramo de atuação e estabelecem novos parâmetros de competição e atuação profissional.

Pelos estudos empreendidos nesta dissertação, verificou-se que a contabilidade é uma atividade que só recentemente vem sendo sensibilizada pelo empreendedorismo. Por força das imposições legais, ela se tornou uma atividade garantida, pois as empresas, especialmente as grandes companhias, passaram a ser obrigadas a publicar demonstrações contábeis e manter em dia a escrituração das variações patrimoniais.

Essa obrigatoriedade se relaciona principalmente ao interesse fiscal do governo nas atividades econômicas, o que atrela a contabilidade a uma visão meramente obrigacional, estreitando os horizontes de possibilidades para sua atuação. A partir do fenômeno da globalização e do acirramento da competição nos mercados é que se passou a perceber a necessidade de conferir papel estratégico às informações disponibilizadas para as empresas, para que possam ser utilizadas na busca de melhores posições no mercado.

Volta-se, então, o olhar para a contabilidade como uma atividade que melhor reflete a relação entre as ações e os resultados obtidos por uma empresa e o seu desempenho econômico-financeiro e patrimonial. Redescobre-se o valor das informações contábeis para a tomada de decisões, para orientar as ações gerenciais.

Nesse sentido, a atuação do profissional contábil ganha uma perspectiva mais gerencial e a qualidade dos seus serviços passa a ser de fundamental importância

para as estratégias empresariais. Contudo, a percepção real dessa importância não se dá tão rapidamente quanto a sua descoberta teórica, o que faz com que remanesça uma prática contábil mais voltada pra as finalidades legais e fiscais, como se verificou ao pesquisarem-se escritórios de contabilidade da Grande Vitória/ES.

Uma mudança nessa perspectiva somente será possível com ações inovadoras de profissionais empreendedores. Como se viu, há características empreendedoras presentes nos contabilistas entrevistados. A questão-chave que surge é, portanto, como transformar essas características empreendedoras potenciais em ações inovadoras efetivas, que transformem qualitativamente a atuação dos profissionais, de modo a elevar a contabilidade a um outro patamar, que evidencie a sua capacidade informativa.

Parte da solução para essa questão, talvez, esteja no ensino da contabilidade. É preciso que os cursos de ciências contábeis tenham em seus currículos disciplinas que estimulem a atuação empreendedora de seus estudantes, de modo a qualificar, cada vez mais, os profissionais que ingressam no mercado.

Cabe também às empresas de contabilidade formar os seus empreendedores, estimulando-os, abrindo espaço para que se manifestem, procurando sensibilizar as empresas para a importância da contabilidade como sistema de informação gerencial. Para isso, é preciso que a qualidade das informações seja um requisito essencial desse sistema e não apenas um item adicional.

Conclui-se, portanto, que há uma tendência de atuação empreendedora por parte de alguns profissionais de contabilidade pesquisados na Grande Vitória/ES, mas ainda é incipiente. Necessita-se, pois, de mais estímulos e empenho por parte

de faculdades/universidades, escritórios de contabilidade e empresas, para que mais profissionais empreendedores se manifestem e apresentem a contabilidade de forma mais interessante para os seus usuários.

## 4.2 RECOMENDAÇÕES

Analisando-se as limitações deste estudo, elaboraram-se algumas recomendações para estudos posteriores, explorando, de forma mais abrangente, o conhecimento sobre a atuação de profissionais de contabilidade.

A primeira recomendação é para que se busque um aprofundamento da relação entre a formação dos profissionais e a sua atuação prática, pesquisando-se o conteúdo curricular dos cursos de ciências contábeis e a sua atualidade, as demandas reais por serviços contábeis e o grau de adequação entre essa formação e a do exercício da profissão.

A segunda recomendação é para que se façam pesquisas com dados colhidos entre contabilistas e administradores, a fim de aferir-se como ocorre o fluxo de informações entre os profissionais da contabilidade e os usuários da informação contábil, assim como o grau de compreensão das informações oferecidas.

Recomenda-se, ainda, estudos junto à organizações contábeis que trabalham numa perspectiva de soluções para os problemas de seus clientes, oferecendo consultorias e assessorias de gestão em diversas áreas das empresas, de modo a verificar como a contabilidade contribui para o sucesso dos seu usuários.

## REFERÊNCIAS

- ABRANTES, José Serafim. Em busca do contador global. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXVIII, n. 117, p. 6-7, mai./jun. 1999.
- ALBRECHT, Karl. **A única coisa que importa**: trazendo o poder do cliente para dentro da sua empresa. São Paulo: Pioneira, 1993.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Trad. André olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, Aidil de Jesus Paes de Barros; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de pesquisa**: propostas metodológicas. 9 ed. Petrópolis: Vozes, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia**: um guia para a iniciação científica. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.
- BERGAMINI, Cecília W. **Motivação nas organizações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- BERTOLINO FILHO, Jorge. **Motivação**. Campinas, SP: Alínea, 2000. Coleção Tópicos Atuais em Administração, v. 7.
- BUSS, Vanderlei. Qualidade de vida no trabalho: o caso do corpo técnico e auxiliar administrativo de uma instituição de ensino superior. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.
- CAMARGO, Ynel Alves de. Os conhecimentos indispensáveis ao contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano, XXVIII, n. 117, p. 39, mai./jun. 1999.
- CAMPOS, Dinah M. de S. **Psicologia da aprendizagem**. Petrópolis: Vozes, 1976.
- CARDOZO, Julio Sergio de Souza. Entrevista. **Carreira & Sucesso**, São Paulo, n. 200. Disponível em: [http://www.catho.com.br/jcs/inpuer\\_view.phtml?id=6266](http://www.catho.com.br/jcs/inpuer_view.phtml?id=6266). Acesso em 6 jan. 2004. Entrevista concedida a Silvana Case.
- CARNEGIE, Andrew. O caminho para o sucesso nos negócios. In KRASS, Peter (org.). **O livro da sabedoria nos negócios**. São Paulo: Negócio, 1999.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na empresa**. São Paulo: Atlas, 1989.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4 ed. São Paulo: Makron Books/McGraw-Hill, 1993.

COELHO, José Martônio Alves. Exame de suficiência: um passo adiante. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano, XXVIII, n. 117, p. 17-19, maio/jun. 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 1999.

\_\_\_\_\_. **Quantos somos?** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/ativos\\_2003.xls](http://www.cfc.org.br/uparq/ativos_2003.xls)>. Acesso em 1 ago. 2003.

DANTAS, Edmundo Brandão. Satisfação do cliente: um confronto entre a teoria o discurso e a prática. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

DEGEN, Ronald. **O empreendedor**: fundamentos da iniciativa empresarial. São Paulo: McGraw-Hill, 1989.

DIMENSTEIN, Gilberto. O trabalhador do futuro. **Folha de São Paulo**, Cotidiano. São Paulo, p.3, 22 nov. 1998.

DORNELAS, José Carlos Assis. **Empreendedorismo**: transformando idéias em negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

DRUCKER, Peter F. **Inovação e espírito empreendedor (entrepreneurship)**: prática e princípios. Trad. Carlos J. Malferari. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

ESPÍRITO SANTO lidera indústria regional. **Gazeta Online**, Vitória, 16 jul. 2003. Disponível em: <[http://gazetaonline.globo.com/busca/template\\_busca.php?id=03f154c60a9a74](http://gazetaonline.globo.com/busca/template_busca.php?id=03f154c60a9a74)>. Acesso em: 18 jul. 2003.

FALCÃO, Gérson Marinho. **Psicologia da aprendizagem**. 3 ed. São Paulo: Ática, 1986.

FELIPPE, Maria Inês. **A importância da criatividade na qualidade de vida**. Disponível em: <http://www.rh.com.br/ler.php?cod=3654&org=3>. Acesso em: 29 dez. 2003.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FILION, Louis Jacques. Empreendedorismo: empreendedores e proprietários-gerentes de pequenos negócios. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 34, n. 2, p. 5-28, abr./jun. 1999.

FRANCO, Hilário. **50 anos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. **A Contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANCO, Simon. **Criando o próprio futuro**: O mercado de trabalho na era da competitividade total. 3 ed. São Paulo: Ática, 1998.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBES, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GALLIANO, A. Guilherme. **O método científico**: teoria e prática. São Paulo: Harbra, 1986.

GIOVANNINI, José Eustáquio. **O utilitarismo adotado no ensino da ciência contábil**. Disponível em: <[http://www.sinescontabil.com.br/trabs\\_profissionais/utilitarismo\\_adotado\\_ensino\\_ciencia\\_contabil.htm](http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/utilitarismo_adotado_ensino_ciencia_contabil.htm)>. Acesso em: 1 ago. 2003.

GONÇALVES, José Ernesto Lima. Processo, por que processo? **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n. 4, p.8-19, out./dez. 2000.

GREELEY, Horace. Sucesso nos negócios. *In* KRASS, Peter (org.). **O livro da sabedoria nos negócios**. São Paulo: Negócio, 1999.

GUROVITZ, Hélio. Retratos da complexidade. **Exame**. São Paulo, ano 37, n. 23, p.32-34, 23 jul. 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HIROSHI, Silvio. Um plano de *marketing* para a contabilidade. **Caderno de Estudos FIECAFI**. São Paulo, v. 10, n. 17, p. 47-58, jan./abr. 1998.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Perguntas mais freqüentes**. Disponível em: [http://www.inep.gov.br/superior/provao/perguntas/perguntas\\_frequentes.htm](http://www.inep.gov.br/superior/provao/perguntas/perguntas_frequentes.htm). Acesso em: 15 jun. 2003.

\_\_\_\_\_. **MEC quer tornar avaliação da educação superior mais eficiente**. Disponível em: [http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/edusuperior/provao/news03\\_05.htm](http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/edusuperior/provao/news03_05.htm). Acesso em: 6 jan. 2003.

ISAYAMA, Hajime. Exame de Suficiência: uma necessidade do próprio mercado de trabalho! **Rede Contábil**. Entrevista concedida a Maíta Arêdes. Disponível em: <<http://www.redecontabil.com.br/entrevista/entrevista.asp?entrevista=9>>. Acesso em: 1 ago. 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. São Paulo: Atlas. 1999.

JACQUES FILHO, Arlindo. O mercado de trabalho para o contador empreendedor. **Revista Acadêmica da FACECA**. Varginha (MG), n. 1, p. 23-27, ago./dez. 2001.

Disponível em:  
<<http://www.faceca.br/raf/documentos/omercadodetrabalhoparaocontador.doc>>.  
Acesso em: 1 ago. 2003.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KASSAI, Silvia. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Cadernos de Estudos, FIPECAFI**, São Paulo, v. 9, n. 15, p. 41-59, jan./jun. 1997.

KOLIVER, Olivio. A colaboração entre a universidade e os sistemas CFC/CRCs. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano, XXVI, n. 105, p. 41, jul. 1997.

KOSTESKI, C. **Motivação: caminho para o sucesso**. Curitiba: Ed. do Autor, 1999.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Mudanças no perfil do profissional contábil no Mercosul. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano, XXIX, n. 123, p. 52-55, mai./jun. 2000.

\_\_\_\_\_. Provão: o desafio na qualidade e avaliação dos cursos de ciências contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, n. 134, p. 30-39, mar/abr. 2002.

LAFFIN, Marcos. De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MARION, José Carlos. **O ensino da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, Eliseu. **Capital intelectual: verdades e mitos**. Disponível em: <http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr324.htm>. Acesso em: 6 jan. 2004.

MENDES, Isis. **O conceito de aprendizagem na perspectiva psicopedagógica**. Disponível em: <<http://www.oclick.com.br/colunas/isis9.html>>. Acesso em: 12 mar. 2003.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Maria Lucia Seidl de; FERREIRA, Maria Cristina; PAINE, Patricia Ann. **Manual de elaboração de projetos de pesquisa**. Rio de Janeiro: EdUERJ, 1998.

OLIVEIRA NETO, Josué Viana de. **O capital intelectual: um paradigma contábil**. Disponível em: <http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr072.htm>. Acesso em: 6 jan. 2004.

OTT, Ernani et al. Qual o perfil do profissional de contabilidade que o mercado requer? *In*: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 7., 1999, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: CRC/RS, 1999.

PRESCOTT, John; MILLER, Stephen. **Inteligência competitiva na prática**. Rio de Janeiro. Campus: 2002.

RAUPP, Elena Hahn. A contabilidade gerencial num contexto de mudanças: formulações estratégicas mediante inovações tecnológicas e organizacionais. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano, XXIX, n. 123, p. 24-35, maio/jun. 2000.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia aplicável às ciências sociais. *In* BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. Perspectivas do empreendedorismo alicerçado no processo de formulação estratégica. *In*: Encontro Nacional de Empreendedorismo, 4., 2002, Florianópolis. **Anais...** Disponível em: <[http://www.ene.ufsc.br/enempre\\_anais/ANAIS/54.pdf](http://www.ene.ufsc.br/enempre_anais/ANAIS/54.pdf)>. Acesso em: 31 jul. 2003.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1986.

SÁ, Antonio Lopes de. As empresas de serviços contábeis perante a modernidade e as perspectivas da profissão no 3º milênio. *In*: Encontro das Empresas de Serviços Contábeis, 17., 2000, Campos do Jordão. Disponível em: <<http://www.sescon.org.br/revista/agosto2000/agosto2000/revista.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2002.

\_\_\_\_\_. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Teoria da contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Vocação moderna da contabilidade**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/vocacao.html>>. Acesso em: 1 ago. 2003.

SÁ, Antonio Lopes de. Virtudes e defeitos do novo Código Civil de 2002: comentários relativos à matéria contábil. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 113, p. 30-39, jul. 2003.

SALVAGNI, Ronaldo de Breyne. **A educação continuada e o sucesso profissional**. Disponível em: [http://www.ietec.com.br/ietec/techoje/techoje/educacao/2003/01/24/2003\\_01\\_24\\_0004.2xt-template\\_interna](http://www.ietec.com.br/ietec/techoje/techoje/educacao/2003/01/24/2003_01_24_0004.2xt-template_interna). Acesso em: 6 jan. 2004.

SATO, Sandra. **Secretário do MEC nega fim do Provão e ironiza ex-ministro**. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/educando/noticias/2003/dez/18/180.htm>. Acesso em: 6 jan. 2003.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHWEZ, Nicolau. Navegando nas tormentas do processo de avaliação na relação ensino-aprendizagem: aflições e preocupações. *In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, 7., 1999, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: CRC/RS, 1999.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino; SHIGUNOV, André Rogério. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, Campo Largo (PR), ed 3, v. 2, n. 1, maio 2003.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estela Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade no provão**. Disponível em: <[http://www2.uerj.br/~faf/avisos/provao\\_cont.htm](http://www2.uerj.br/~faf/avisos/provao_cont.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2003.

SILVA, Tânia Moura da. Currículo flexível: evolução e competência. *In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, 7., 1999, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: CRC/RS, 1999.

SOUZA, Lázaro Evair. **Contador turbinado**. Disponível em: <<http://www.cacicunifor.com.br/professores/Coordena%E7%E3o/CONTADOR%20TURBINADO.doc>>. Acesso em: 1 ago. 2003.

SPRINTHALL, N. A.; SPRINTHALL, R. C. **Psicologia educacional**. Lisboa: McGraw-Hill, 1998.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de serviços contábeis: estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

WHITELEY, Richard C. **A empresa totalmente voltada para o cliente**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A - RELAÇÃO DOS ESCRITÓRIOS PESQUISADOS

CIDADE	RAZÃO SOCIAL	ENDEREÇO
Vitória	Âncora Contabilidade	Av. N. Sra. Dos Navegantes, 270
Vitória	Escritec Escritório Técnico Contábil Ltda.	Av. Adolpho Cassoli, 376
Vitória	Gestão Contábil	Av. Princesa Isabel, 629
Vitória	Hélio e Alessandra Contabilidade e Auditoria	R. Wilson Freitas, 129
Vitória	José Luiz Casagrande S/C. Ltda.	R. Manoel Gonçalves Carvalinho, 14
Vitória	J. S. Contabilidade Ltda.	Av. N. Sra. Da Penha, 2550
Vitória	Contabilidade Valdemir Rodrigues Dias	Av. Alberto Oliveira Santos
Vitória	Contabilidade Cecato	R. José Bonifácio, 19
Vitória	Motta Contabilidade	R. José Teixeira, 892
Vitória	Sercon Serviços Contábeis	Av. Leitão da Silva, 1387
Vitória	Gama e Gama Serviços Contábeis	Av. Anisio Fernandes Coelho, 130
Vitória	JLS Escritório de Contabilidade Ltda.	Av. Gen. Osório, 83
Vitória	MPW Assessoria Tributária e Contábil Ltda.	Av. Maruípe, 396
Vitória	Mastercon Assessoria Contábil Ltda.	Av. Princ. Isabel, 574
Vitória	Haroldo Santos Contabilidade	R. Alberto Oliveira Santos, 42
Vitória	Escritório de Contabilidade Tozzetti e Freitas	Av. Maruípe, 2335
Vila Velha	Waltercon Contabilidade	Av. Jerônimo Monteiro, 775
Vila Velha	Actual Assessoria Contábil	R. Henrique Moscoso, 330
Vila Velha	Orteco Organização Técnica Contábil e Jurídica	Av. Jerônimo Monteiro, 530
Vila Velha	Contasso Contabilidade Associados Ltda.	Av. Luciano das Neves, 2067
Vila Velha	Moderna Organização Contábil	Av. Champagnat, 689
Vila Velha	De Angelli Contabilidade	Av. Champagnat, 689
Vila Velha	Unicon Contabilidade S. C. Ltda.	R. Coronel Sodré, 503
Cariacica	Contag Serviços Contábeis	Av. Getúlio Vargas, 456
Cariacica	Icek Serviços Contábeis Ltda.	Av. Expedito Garcia, 13
Serra	Astec Assessoria	Rod. Norte Sul, s/n. sl. 205
Serra	Visão Contábil S. C.	Av. Pres. Castelo Branco, 122
Serra	DM Assessoria e Contabilidade	Av. José Rato, 909

## APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADO

### 1. DADOS DA EMPRESA

1.1. Nome

1.2. Endereço

1.3. Sua empresa possui

( ) De 1 a 3 funcionários

( ) De 4 a 9 funcionários

( ) De 10 a 19 funcionários

( ) De 20 a 30 funcionários

1.4. Sua empresa possui

( ) Até 20 clientes

( ) Até 150 clientes

( ) Acima de 150 clientes

### 2. DADOS DO ENTREVISTADO:

2.1. Idade

2.2. Formação

2.3. Tempo de profissão

2.4. Tempo de funcionamento do escritório

### 3. QUESTÕES DA PESQUISA

3.1. Qual a importância da contabilidade na vida da empresa orientada por você:

( ) Fins gerenciais

( ) Fins legais

( ) Fins fiscais/tributários

3.2. Quais desses serviços são os mais executados para as empresas

( ) Folha de pagamento

- ( ) Guias de impostos
- ( ) Imposto de renda
- ( ) Apoio gerencial

3.3. Quais estratégias são utilizadas pelo seu escritório para captar novos clientes

- ( ) Abordagem direta (porta a porta)
- ( ) Distribuição de folders c/ portfolio de serviços
- ( ) Anúncios publicitários
- ( ) O cliente vem à porta
- ( ) Nenhuma

3.4. Qual a sua estratégia para manutenção de clientes

- ( ) Política de relacionamento
- ( ) Cumprimento de prazos
- ( ) Nenhuma

3.5. Como busca as oportunidades de negócios para o seu escritório

- ( ) Cria as oportunidades de forma independente
- ( ) Espera pelas oportunidades
- ( ) Cria oportunidades conforme fatores conjunturais

3.6. Para você, empreendedorismo é:

- ( ) Um novo negócio
- ( ) Um pequeno negócio
- ( ) Uso de tecnologia de ponta

3.7. Para você, o sucesso de um negócio depende

- ( ) Da realidade econômica
- ( ) Das estratégias do empreendimento
- ( ) Da combinação de fatores externos e internos

3.8. Enumere os seguintes fatores motivacionais, estabelecendo sua ordem de prioridade de 1 a 10:

- ( ) Satisfação pessoal
- ( ) Crescimento profissional
- ( ) Relacionamento interpessoal
- ( ) Reconhecimento profissional
- ( ) Satisfação com a chefia
- ( ) Desenvolvimento pessoa
- ( ) Incentivos salariais
- ( ) Benefícios diretos
- ( ) Condições de trabalho
- ( ) Estabilidade no emprego

3.9. Quais os relatórios contábeis mais elaborados para a sua clientela

- ( ) Balanço Patrimonial
- ( ) DRE
- ( ) DOAR
- ( ) DMPL
- ( ) Relatório Gerencial

3.10. Os clientes costumam consultá-lo sobre análise de investimentos?

- ( ) Sim
- ( ) Não
- ( ) Sem resposta

3.11. Os seus clientes entendem a linguagem contábil?

- ( ) Sim
- ( ) Não
- ( ) Parcialmente

657

M637

Milanesi, Almir.

A atuação do profissional de escritórios de contabilidade da grande Vitória/ES na perspectiva do empreendedorismo / Almir Milanesi. – Florianópolis, SC : UFSC, 2003.

139f. : il.

Orientadora: Ilse Maria Beuren.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina.

Bibliografia: f. 129-134.

1. Profissionais de escritórios de contabilidade.  
2. Atuação empreendedora. 3. Escritórios de contabilidade. I. Título.