

Gap do conhecimento: diferença da percepção dos contadores e gestores públicos

Gap of knowledge: difference in perception of accountants and public managers

Natasha Navarro Pedrosa ** Felipe Storch Damasceno *** Danilo Soares Mont-mor * Juliana Ellen Rodrigues Angeli**

Informações do artigo

Recebido em: 01/08/2022

Aprovado em: 28/09/2022

Palavras-chave:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Gestão da Educação. Gap de Expectativa.

Keywords:

Public Sector Accounting. Educational Management. Expectations Gap.

Autores:

*Mestre em Ciências Contábeis
natashanavarro@hotmail.com

**Doutor em Ciências Contábeis e
Administração
fdamasceno@fucape.br

***Doutor em Ciências Contábeis e
Administração
danilo@fucape.br

****Mestranda em Ciências Contábeis
julianarodrigues-jr@hotmail.com

Como citar este artigo:

PEDROSA, Natasha Navarro *et al.*
Gap do conhecimento: diferença da percepção dos contadores e gestores públicos. **Competência**, Porto Alegre, v. 15, n. 2, nov. 2022.

Resumo

Este estudo objetiva apontar elementos que aumentam o gap de expectativa informacional dos gestores e dos contadores públicos na área da educação, baseado nos estudos da expectation GAP, de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985). Adotou-se uma metodologia quantitativa descritiva, por meio da coleta de dados primários, e aplicando questionários estruturados. Os sujeitos da pesquisa foram 83 profissionais da área contábil e 118 gestores públicos. Os resultados sugeriram que a ausência de Comunicação e Compreensão mais as variáveis de controle Segurança e Acesso aumentam o Gap de expectativa, indicando que a ausência de alguns determinantes pode gerar um gap e consequentemente influenciar a tomada de decisão, podendo acarretar, por exemplo, uma má alocação de recursos públicos. Encontramos indícios que diminuir o gap entre o papel do contador auxiliar tomadas de decisão e a necessidade do gestor em receber relatórios contábeis, pode ocasionar melhor gestão dos recursos na educação pública. Foi possível admitir que a ausência de alguns determinantes pode propiciar um gap e influenciar a tomada de decisão. Quando observado que um equívoco no processo decisório, pode ocasionar uma aplicação de recursos públicos de maneira ineficiente, podendo agravar a desigualdade social, além de prejudicar o crescimento econômico de um país.

Abstract

This study aims to point out elements that increase the informational expectation gap of managers and public accountants in the area of education, based on the studies of the expectation GAP, by Parasuraman, Zeithaml and Berry (1985). A descriptive quantitative methodology was adopted, by collecting primary data and applying structured questionnaires. The research subjects were 83 accounting professionals and 118 public managers. The results suggested that the absence of Communication and Understanding plus the control variables Security and Access increase the Expectation Gap, indicating that the absence of some determinants can generate a gap and consequently influence decision making, which can lead, for example, to a misallocation of public resources. We found evidence that reducing the gap between the role of the accountant to assist decision making and the manager's need to receive accounting reports can lead to better management of resources in public education. it was possible to admit that the absence of some determinants can provide a gap and influence decision making. When observed that a mistake in the decision-making process can cause an inefficient application of public resources, which can aggravate social inequality, in addition to harming the economic growth of a country.

1 INTRODUÇÃO

Desde 1990 a contabilidade pública tem se tornado foco de aprovação de mais leis inerentes a ela, afim de regulamentá-la (MARQUES, 2003). Em seu trabalho, Marques (2003) analisa as tendências da contabilidade pública em Portugal, apontando que desde a aprovação do decreto-lei de 1989, em que o Plano Oficial de Contabilidade (POC) se tornou obrigatório para empresas públicas neste país, houve ali alteração na gestão pública, na qual a contabilidade pública não teria como principal finalidade só atender aos critérios legais, mas também já necessitava analisar indicadores como eficácia, eficiência e economia. Entretanto, para compreender o perfil dos empresários das ME e EPP do Setor Calçadista de Franca/SP – Brasil, foi verificado que 93% dos entrevistados ainda utilizavam a informação contábil apenas para cumprimento das exigências legais (CIA; SMITH, 2001).

Francis e Minchington (1999) mencionam que os contadores gerenciais precisam ser capazes de compreender as necessidades de negócio das suas organizações, além de ter um conhecimento completo do negócio. Contraponto à afirmação anterior, alguns estudos relatam que existe dificuldade de compreensão e interpretação dos relatórios contábeis por parte dos gestores (SILVA, 1995; DIAS FILHO, 2000; FERNANDES; KLANN; FIGUEREDO, 2009). Faz sentido essa explicação quando se vê resultados como de Moreira *et al.* (2013), revelando um percentual de 49,20% de gestores que não reconhecem o contador como um profissional que produz informações úteis para a empresa.

Após verificar a existência de paradoxos literários e práticos expostos acima, observa-se que pode haver uma lacuna entre a percepção e as técnicas utilizadas entre gestores e contadores (NAUDÉ *et al.*, 1997; GARCIA; COLTRE, 2017). A partir desta lacuna, seria possível concluir quais os determinantes que aumentam o *gap* entre a percepção dos contadores e a dos gestores públicos em relação às informações geradas pela contabilidade no processo de assessoria à tomada de decisão? Para responder a essa pergunta foi usado como instrumento analítico o modelo conceitual do *Gap* de expectativa, proposto por Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), que busca identificar se existe um conjunto de discrepâncias no que diz respeito às percepções dos clientes em relação à qualidade do serviço e às tarefas associadas à prestação de serviços.

Embora o modelo do *Gap* de expectativa tenha identificado cinco lacunas entre a qualidade do serviço prestado e o nível de expectativa do cliente, bem como a sua avaliação (PARASURAMAN; ZEITHAML; BERRY, 1985), é o *Gap* 1, conhecimento, que compara as diferenças

entre o que prestadores de serviço entendem que os consumidores esperam, e, de fato, o que esses clientes têm como expectativa do serviço a ser recebido.

Assim, tomando como base o que está proposto no modelo de *Gap* de expectativa (PARASURAMAN; ZEITHAML; BERRY, 1985) e as diversas literaturas que encontraram lacunas na atividade contábil em suas ampla área de atuação, como as de Porter, Ó Hógartagh e Baskerville (2012), Litjens, Van Buuren e Vergoossen (2015), Shalimova e Androshchuk (2018), Piccoli e Klann (2015) e Santos (2018) e Medeiros e Demo (2021), identifica-se que sua principal motivação é a presença de expectativas distintas entre o cliente (quem irá receber o serviço) e o prestador do serviço (contadores e/ou auditores).

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

Nesse artigo, o estudo em questão foi direcionado para analisar os determinantes desse *gap* de expectativa na área da educação, tendo em vista estar embasado na Constituição Federal de 1988, que assegura a educação como um direito social, assim como é de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Campos e Pereira (2016), garantiram que a diminuição de desperdícios ativos e passivos nos gastos públicos influenciam diretamente na qualidade na educação. Isso posto, é possível destacar que existe correlação entre como se aplicam os recursos públicos e de como são aplicados na área da educação (DINIZ; CORRAR; LIMA, 2014).

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

2 METODOLOGIA: GAP DE EXPECTATIVA

2.1 TEORIA DE GAP DE EXPECTATIVA

O modelo do *Gap* de expectativa foi proposto por Parasuraman, Zeithaml e Berry, em meados de 1985. Baseia-se em 5 (cinco) lacunas entre a qualidade do serviço prestado e o nível de expectativa do cliente, tendo como

objetivo reconhecer a existência ou não de um conjunto de discrepâncias relevantes no que diz respeito às percepções dos clientes relacionadas à qualidade do serviço e às tarefas pertinentes à prestação de serviços.

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

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

2.2 GAP DE EXPECTATIVA E A CONTABILIDADE PÚBLICA

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

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

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

práticas que auxiliam a tomada de decisão.

Partindo dessa premissa, a contabilidade pública surge como grande aliada do seu gestor e para o Conselho Federal de Contabilidade (2009), dentre as responsabilidades do profissional contábil está a elaboração de relatórios, que irá servir no processo de tomadas de decisões para os administradores e integram seu conceito. Dessa forma, as pesquisas indicam a contabilidade como instrumento estratégico, destacando-se pela possibilidade de obter informações assertivas (DANTAS; CALVO, 2017).

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

Dessa forma, a maneira mais apropriada para promover o desenvolvimento de um país é por meio da educação (ARAÚJO JÚNIOR *et al.*, 2017), pois, é possível identificar que o investimento do governo, particularmente com a educação, eleva o capital humano, trazendo progresso tecnológico e, por consequência, a eficiência da economia (CHAN; KARIM, 2012).

Além disso, a Constituição Federal de 1988 assegura que a educação é um direito social, assim como é competência da União, Estados, Distrito Federal e Município. Fortunati (2007) preconiza que a aprendizagem é um objetivo da rede de ensino e deve estar em acordo com as intenções da comunidade, com o interesse público e com o financiamento. Campos e Pereira (2016) ratificam afirmando que a diminuição de desperdícios ativos e passivos nos gastos públicos influenciam diretamente na qualidade na educação. Por fim, Bandiera, Prat e Valletti (2009) definiram que um dos motivos para a existência de desperdício com a ineficiência é ocasionada por ausência de habilidades dos funcionários públicos. Além disso, Grateron (1999) concluiu em sua pesquisa que medir e apreciar o desempenho do gestor público deve ser considerado na avaliação qualitativa da *performance* pública.

Partindo dessa premissa, é possível destacar que existe correlação na maneira em que se aplicam os recursos públicos e de como são conduzidos na educação (DINIZ; CORRAR; LIMA, 2014). Por essa razão o gestor não deve direcionar seus objetivos apenas no cumprimento de aspectos legais e legítimos, mas também em outras perspectivas pertinentes quando relacionadas à eficiência

dos gastos públicos (AMORIM; DINIZ; DE LIMA, 2017). Para tanto, Universidade Luterana do Brasil (2009) afirma que é a contabilidade quem fornece os dados e informações corretas de que o gestor necessita para embasar suas escolhas e decisões.

Em pesquisa realizada com gestores e contadores foi revelado que 49,20% dos gestores não reconhecem o contador como um profissional que produz informações úteis para a empresa, assim como, apenas, 21,3% dos gestores entendem que as informações contábeis são importantes para o controle gerencial e para a tomada de decisões (MOREIRA *et al.*, 2013).

Para além de todos os estudos elencados acima, a pesquisa de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) ainda revelou que, independentemente do serviço prestado, os clientes auferiram critérios similares na apreciação da qualidade do serviço.

2.3 DETERMINANTES DA TEORIA DE GAP DE EXPECTATIVA
Segundo os mentores do modelo da teoria de *Gap* de Expectativa, Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), através da pesquisa, foi possível identificar 10 determinantes que influenciam a qualidade do serviço, são eles:

Quadro 1: Determinantes do modelo conceitual da qualidade do serviço

Determinantes	Explicações
Reliability (Confiabilidade)	Refere-se à consistência de desempenho e confiabilidade.
Responsiveness (Responsabilidade)	Trata da disponibilidade dos colaboradores para fornecer os serviços
Competence (Competência)	Diz respeito a possuir habilidades e conhecimentos necessários para realizar o serviço
Access (Acesso)	Faz referência à acessibilidade e facilidade de contato
Courtesy (Cortesia)	Envolve polidez, respeito, consideração e simpatia
Communication (Comunicação)	Significa manter os clientes informados de maneira que todos possam compreender
Credibility (Credibilidade)	Lida com a confiança, credibilidade e honestidade
Security (Segurança)	Refere-se ao estado de confiabilidade, diminuição de risco e dúvida
Understanding / Knowing the customer (Entender /conhecer o cliente)	Significa compreender as necessidades dos clientes
Tangibles (Tangibilidade)	É a evidência física do serviço

Fonte: Parasuraman *et al.* (1985)

Em se tratando do conhecimento em relação aos benefícios da utilidade da informação, para Rajala (2017), ele torna-se incompleto porque o agente ignora informações importantes ou falha em transformá-las em conhecimento correto sobre os benefícios da utilidade de diferentes oportunidades na situação de tomada de decisão. Assim, foram elencados cinco fatores que podem causar as lacunas nas expectativas de informação (IEGs) as características da informação, as qualidades do provedor de informação, o canal de informação, os atributos do usuário e o contexto de uso da informação (RAJALA, 2017).

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

2.3.1 Competência

O estudo de Pollanen *et al.* (2015) concluiu que a pesquisa comportamental sugere que nem toda a informação disponível é utilizada para a tomada de decisões e isso pode ocorrer, principalmente, porque os seres humanos têm capacidade limitada de processamento de informações e isso requer o uso de várias habilidades para selecionar e processar informações.

Taylor e Dunnette (1974) demonstraram que as características cognitivas de quem irá decidir tem influência considerável nos aspectos avaliativos do processo decisório. Assim, a assimetria de conhecimentos prevalece quando um agente (A) obtém mais conhecimentos exatamente a partir da mesma informação do que outro agente (B), ou seja, embora ambas as partes tenham a mesma informação, as suas interpretações da mesma podem divergir umas das outras, bem como a forma como a utilizam numa transação (RAJALA, 2017).

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

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

Dessa forma, é possível destacar que embora os relatórios contábeis sejam importantes para auxiliar na tomada de decisão, os usuários, muitas vezes, não conseguem compreender as informações transmitidas. As justificativas pode ser por não conhecerem, assim como,

por não possuírem habilidades para interpretação de muitos (MOREIRA *et al.*, 2013). Com todas as informações acima apresentadas, é possível obter a primeira hipótese:

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

2.3.2 Comunicação

No contexto do estudo de Pollanen *et al.* (2015) argumenta-se que o grau em que as informações de desempenho estão organizadas será um fator significativo na determinação do uso dessas informações para a tomada de decisões estratégicas. Rajala (2017) afirma que se o canal de informação estiver inutilizável, então a informação não está sendo transmitida através desse sistema para alguns usuários.

A intensa comunicação proporciona a ruptura de barreiras internas e com o ambiente, de forma que possibilite a todos os integrantes a identificação com os objetivos e o sucesso da organização (CATELLI; SANTOS, 2001). A contabilidade torna-se um importante canal de comunicação no qual informa a situação patrimonial e financeira de uma empresa aos usuários dessas informações (ANTUNES *et al.*, 2012).

Lima, Chacon e Silva (2004) justificaram que boa parte dos gestores não utilizam as informações contábeis, principalmente, por não compreenderem os benefícios que poderiam trazer na gestão da empresa, existindo uma ausência, também de comunicação, de modo que ajudam a explicar os benefícios da informação contábil e como podem ser interpretadas. Assim, obtém-se a segunda hipótese:

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

2.3.3 Entender o cliente

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

Normalmente, as razões que geram a lacuna de expectativa na informação são: a forma da informação difere da expectativa, a essência da informação diverge da essência do fenômeno que a informação deve descrever, pouca ou muita informação está disponível para o usuário e a qualidade da informação está abaixo ou acima do nível

esperado e exigido para tomar uma decisão (RAJALA, 2017).

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

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

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

Silva (2014) evidenciou que uma das funções da contabilidade é gerar informações, as quais proporcionem aos seus usuários sustentação segura nas suas decisões e essa atribuição não foi reconhecida na administração pública até muito recentemente. Essas informações também podem fornecer à administração controles necessários para a melhor condução dos negócios públicos.

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

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

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

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Com o objetivo de identificar quais determinantes aumentam os gaps de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação, esse estudo classifica-se com uma metodologia quantitativa, de caráter descritivo. Foi realizada a coleta de dados primários e a análise estatística, através da aplicação de questionários estruturados e autoperenchíveis, durante os meses de novembro 2019 a junho de 2020. Por essa razão, o estudo tem um corte transversal. Definiu-se como campo de estudo os servidores efetivos que são profissionais da área contábil e seus gestores da Rede Pública de Educação do Estado de Alagoas, assim os questionários foram aplicados no Instituto Federal de Alagoas (IFAL), Universidade Federal de Alagoas (UFAL), Secretaria Municipal de Educação - Maceió (SEMED), Secretaria de Estado da Educação de Alagoas (SEDUC), Universidade Estadual de Alagoas (UNEAL), Universidade Estadual de Ciências da Saúde de Alagoas (UNCISAL), Prefeitura de Arapiraca.

Entretanto os únicos municípios que contemplam os requisitos necessários ao universo da pesquisa, e que responderam ao questionário, foram Maceió e Arapiraca com contadores e/ou técnicos em contabilidade no seus quadros de servidores efetivos, exclusivamente, com atuando com os recursos da Educação.

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

Por conseguinte, esse estudo reconhecerá como prestador de serviço os profissionais da área contábil pública (contadores e técnicos em contabilidade) e como clientes dos seus serviços, os gestores públicos. Para identificar quais determinantes aumentam a lacuna entre a percepção dos dois grupos, em relação às informações geradas pela contabilidade pública no processo de assessoria à tomada de decisão, definiu-se como campo de estudo os servidores efetivos que são profissionais da área contábil e seus gestores da Rede Pública de Educação do Estado de Alagoas.

Com o objetivo de garantir que o respondente faça parte do público da pesquisa, perguntas de controle foram inseridas no questionário. Na sequência, foram enviados

os questionários por meio da plataforma *GoogleDocs*, redes sociais (*whatsapp*), e-mail, como também houve a aplicação do questionário *in loco*.

O instrumento de pesquisa foi criado a partir dos estudos de McEnroe e Martens (2001), Moreira *et al.* (2013), Silva *et al.* (2010), Litjens, Van Buuren e Vergoossen (2015), Lopes, Hernandez e Nohara (2009), Santos (2018) e Dana (2011). Na primeira parte do questionário, foram realizadas questões objetivas (seis), com o intuito de obter o perfil do entrevistado (gênero, grau de escolaridade, área de formação, área de atuação/cargo ocupado, tempo de experiência no atual cargo, idade). No segundo bloco foram propostas 06 afirmações que se relacionam à variável explicada do modelo. No terceiro, constam 18 afirmações que correspondem às variáveis explicativas e, na quarta parte, propõe-se 16 afirmações que dizem respeito às variáveis de controle.

O segundo, terceiro e quarto bloco do questionário são acompanhados por uma escala *Likert*, a qual se propõe a determinar 5 níveis. Assim, a nota final de cada construto será formada por meio da média dos respondentes, das variáveis de cada um dos atributos.

Foram realizados pré-testes com o universo de 08 respondentes para verificação da viabilidade das perguntas a serem respondidas, assim como do tempo estimado para resposta, obtendo tempo médio de resposta de 11 minutos.

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

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

Tabela 1 "Estatística Descritiva das Variáveis", na qual a coluna "Resultado dos dois grupos" é composta pela média ponderada, uma vez que o número de observações

são diferentes entre os dois grupos.

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

$$GAP_i = \beta_0 + \beta_1 Competência_{it} + \beta_2 Comunicação_{it} + \beta_3 EntendCliente_{it} + \sum Controles_{it} + \varepsilon_{it}$$

A variável dependente que se pretende explicar é denominada GAP (*Gap* de Expectativa). As variáveis independentes COMPETÊNCIA, COMUNICAÇÃO e ENTENDCLIENT. Baseando-se no estudo de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), espera-se que quanto maior for a ausência de competência, comunicação e entendimento do cliente, maior será o *Gap* de Expectativa.

As variáveis de controle presentes no quarto conjunto de afirmações do questionário e explanadas no Quadro 1 são: CONFIABILIDADE, RESPONSABILIDADE, ACESSO, CORTESIA, CREDIBILIDADE, SEGURANÇA E TANGIBILIDADE. Todas foram baseadas na pesquisa de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) e espera-se que quanto maior forem suas ausências, maior será o *Gap* de Expectativa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Conforme os procedimentos metodológicos e com base na aplicação dos questionários, é possível verificar um panorama na **Tabela 1**, na qual expõe a estatística descritiva das variáveis utilizadas no modelo da pesquisa em questão, desmembrando em dois grupos, profissionais da área contábil e gestores públicos.

Tabela 1: Estatística Descritiva das Variáveis

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

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora

Tipificando a amostra, ressalta-se que numa quantidade total de 201 indivíduos, 118 são gestores públicos e 83 são profissionais contábeis da área pública, o que representa, respectivamente, 59% e 41% da totalidade. Salienta-se que o sexo masculino prevalece entre os respondentes. A média de idade da amostra total é de 43 anos, sendo o mais novo respondente de 26 anos de idade, por outro lado, o mais velho possui 68 anos. Considerando a área de formação dos gestores públicos, aproximadamente, 55% não possuem formação em contabilidade, tampouco nas áreas afins (economia e administração). Destaca-se que 34,83% dos profissionais possuem entre 06 a 10 anos de experiência na atual atividade profissional.

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

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

4.2 TESTE DE MÉDIAS

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

Tabela 2: Teste de Diferenças de Médias

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

Fontes: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora

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

Quando observadas as variáveis Competência e Cortesia, é possível verificar que possuem diferenças estatisticamente significativas com nível de confiança em 99% em relação ao *Gap*. Ademais, as duas variáveis possuem as maiores distâncias entre as médias das opiniões dos dois grupos, o que sugere percepções diferentes entre eles. Salienta-se que em ambas os profissionais da área contábil atribuíram maior valor, o que motiva a pensar que esses avaliam melhor o serviço oferecido do que os que recebem o serviço (gestores públicos).

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

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

Constatou-se que as variáveis Entender o Cliente

e Credibilidade demonstraram diferenças significativas com níveis de confiança em 95% em relação ao *Gap*. Ainda é possível enfatizar que a variável Acesso é significativa, com 90% de confiança, todas em relação ao *Gap* de expectativa.

4.3 ANÁLISES DE REGRESSÃO

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

Tabela 3: Resultado da Regressão

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

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora

Dos resultados da aplicação da regressão, para os Gestores Públicos, encontram-se evidências de que a ausência de Comunicação aumenta o *Gap* de conhecimento em 1% de significância, conforme apresenta H2. Tal constatação também é abordada nas pesquisas de Lima, Chacon e Silva (2004), bem como de Shalimova e Androshchuk (2018), que destacaram a importância da comunicação em benefício da informação contábil. Antunes *et al.* (2012) ainda evidenciam a contabilidade como meio para diminuição da assimetria informacional, além de contribuir para o desenvolvimento da economia, corroborando, assim, a hipótese 2 do estudo.

Ainda para os Gestores Públicos, a ausência da compreensão da necessidade de informação por parte do contador aumenta o *Gap* de conhecimento com significância de 1%, assim como para os profissionais da área contábil pública, ambas as situações foram demonstradas pela

variável Entender o Cliente e explorada na H3. O resultado obtido ratifica as pesquisas de Brisola (2004) e Moreira *et al.* (2013), as quais confirmam a necessidade de compreender e entender o cliente para auxiliar de maneira mais assertiva na tomada de decisão, o que nos dá indícios de que quanto menos compreensão da necessidade do cliente, maior a lacuna informacional na contabilidade pública.

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

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

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

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

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

As variáveis Competência, Responsabilidade, Tangibilidade, Confiabilidade e Cortesia estão presentes no modelo conceitual de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) e abordam que influenciam o *Gap* de Expectativa, porém em contrassenso a essa afirmação, essa pesquisa não encontrou evidências desses determinantes na influência do *Gap* de conhecimento informacional entre o Gestores e Contadores públicos na educação.

4.4 DISCUSSÃO E IMPLICAÇÕES GERAIS DOS RESULTADOS
O intuito deste tópico é alinhar a literatura abordada nesse artigo ao resultado encontrado, bem como o que é observado na prática da atividade dos contadores e gestores públicos no tocante às informações produzidas e o auxílio à tomada de decisão.

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

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

Ainda assim, as pesquisas anteriores (OBAIDAT, 2007; SHALIMOVA; ANDROSHCHUK, 2018; LITJENS; VAN BUUREN; VERGOOSSEN, 2015; PORTER; Ó HÓGARTAIGH; BASKERVILLE, 2012; SANTOS, 2018), constataram a existência de *Gap* nas informações contábeis produzidas pelos auditores. Os resultados dessas pesquisas também indicam os determinantes que aumentam o *gap*, sendo alterado o fornecedor e receptor dessas informações contábeis, no presente artigo, tal relação acontece entre os contadores e gestores públicos, respectivamente.

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

Gap do conhecimento.

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

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

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho se diferencia a outras pesquisas já mencionadas, no que tange à busca na identificação dos determinantes que aumentam a lacuna entre a percepção dos contadores e gestores públicos no tocante às informações geradas pela contabilidade pública no processo decisório.

A partir da metodologia aplicada nesta

pesquisa, foi possível identificar que há evidências de que existem determinantes que aumentam os *gaps* de expectativa informacional entre gestores e contadores públicos na educação, corroborando o que a literatura vem apresentando em pesquisas avaliando os *gaps* nas informações contábeis, porém em universos distintos (SANTOS, 2018; PICCOLI; KLANN, 2015; KOERNER, 2017; LITJENS; VAN BUUREN; VERGOOSSEN, 2015; PORTER; Ó HÓGARTAIGH; BASKERVILLE, 2012).

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

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

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

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

Desse modo, como proposta para pesquisas futuras, orienta-se realizar a replicação do estudo em outras Unidades Federativas (Município e Estados), bem como em mais regiões do Brasil. Outra sugestão é a replicação da pesquisa em outras áreas como saúde, segurança, tendo em vista a importância, também, do processo decisório dos gestores nessas esferas.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, Klerton Andrade Freitas; DINIZ, Josedilton Alves; DE LIMA, Severino Cesário. A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 56-67, 2017.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa *et al.* A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.
- ARAÚJO JÚNIOR, Josué Nunes *et al.* Eficiência técnica das escolas públicas dos estados do Nordeste: uma abordagem em dois estágios. **Revista Econômica do Nordeste**, v. 47, n. 3, p. 61-73, 2017.
- BANDIERA, Oriana; PRAT, Andrea; VALLETTI, Tommaso. Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment. **American Economic Review**, v. 99, n. 4, p. 1278-1308, 2009.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.
- BRISOLA, Josué. Teoria do agenciamento na contabilidade a contabilidade e o processo de comunicação. **ConTexto**, v. 4, n. 7, 2004.
- CAMPOS, Francisco de Assis Oliveira; PEREIRA, Ricardo A. Corrupção e ineficiência no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 46, n. 2, p. 373-408, 2016.
- CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Internet: desafio para uma contabilidade interativa. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, n. 25, p. 24-41, 2001.
- CHAN, Sok-Gee; KARIM, Mohd Abd Zaini. Public spending efficiency and political and economic factors: Evidence from selected East Asian countries. **Economic Annals**, v. 57, n. 193, p. 7-23, 2012.
- CIA, Joanília Neide de Sales; SMITH, Marinês Santana Justo. O Papel da Contabilidade Gerencial nas PMEs (Pequenas e Médias Empresas): Um Estudo nas Empresas de Calçados de Franca-SP. In: ENCONTRO DA ANPAD, 25., 2001, Campinas. **Anais...** Campinas: ANPAD, 2001.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs**. Brasília, 2009.
- DANA, Gherai. Audit expectation gap in the public sector in Romania. **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, v. 2, p. 510-516, 2011.
- DANTAS, Luiz A. de O.; CALVO, Janaina Macedo. A Contabilidade Pública como Ferramenta de Gestão no Enfrentamento da Crise Financeira. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 1, p. 512-532, 2017.
- DIASFILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidência contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, v. 1, n. 24, p. 38-49, 2000.
- DINIZ, Josedilton Alves; CORRAR, Luiz João; LIMA, S. C. A influência das transferências condicionais na eficiência da educação fundamental brasileira. In: CONGRESSO ANPCONT, 8., 2014, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPCONT, 2014.
- FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores de alunos. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009.
- FONTANA, Karen Hackbart Souza. **Análise das práticas de segurança da informação contábil e sua contribuição para a governança corporativa no requisito de conformidade**. 2017.
- FORTUNATI, José. **Gestão da educação pública: caminhos e desafios**. Porto Alegre: Artmed Editora, 2007.
- FRANCIS, Graham; MINCHINGTON, Clare. Quantitative skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants?. **Accounting Education**, v. 8, n. 4, p. 301-319, 1999.
- GARCIA, Osmarina Pedro Garcia; COLTRE, Sandra Maria. Knowledge management as a determining factor in the retention of professionals in the industry: a case study in an organization in the furniture industry. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 14, n. 2, p. 182-203, 2017.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, n. 21, p. 1-18, 1999.

KING, M. *et al.* **Information Technology and the Working Environment of the Management Accountant**. London: CIMA, 1991.

KOERNER, Michael. Bridging the "Expectation Gap" Using Student Preceptors. **Journal of Food Science Education**, v. 16, n. 4, p. 104-106, 2017.

KRAEMER, M. E. P. Mercosul exige mudanças o perfil do profissional contábil. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 1, 2000.

LIMA, Magna Regina dos Santos; CHACON, Márcia Josienne Monteiro; SILVA, Maurício Correa. Uma contribuição a importância do fluxo de informações contábeis no processo decisório das micro e pequenas empresas: uma pesquisa realizada na cidade de Recife no Estado de Pernambuco. In: CONFERENCIA CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE EMPREENDEDORISMO LATINO-AMERICANA, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CIPEAL, 2004.

LITJENS, Robin; VAN BUUREN, Joost; VERGOOSSEN, Ruud. Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. **International Journal of Auditing**, v. 19, n. 3, p. 267-281, 2015.

LOPES, Evandro Luiz; HERNANDEZ, José Mauro da Costa; NOHARA, Jouliana Jordan. Escalas concorrentes para a mensuração da qualidade percebida: uma comparação entre a Servqual e a RSQ. **Revista de administração de empresas**, v. 49, n. 4, p. 401-416, 2009.

LUCENA, W. G. L. Uma contribuição ao estudo das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Toritama no agreste pernambucano. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN, João Pessoa.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 31, p. 96-108, 2003.

MCENROE, John E.; MARTENS, Stanley C. Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". **Accounting Horizons**, v. 15, n. 4, p. 345-358, 2001.

MEDEIROS, Júlio; DEMO, Gisela. Attributes of a Relationship Management Model for the Public Sector (CIRS Exec). **BBR. Brazilian Business Review**, v. 18, p. 101-117, 2021.

MIRANDA, Luiz Carlos *et al.* Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os Contadores Necessários? **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 1, 2008.

MOREIRA, Rafael de Lacerda *et al.* A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.

NAUDÉ, Pete *et al.* An international comparison of management's use of quantitative techniques, and the implications for MBA teaching. **Management Learning**, v. 28, n. 2, p. 217-233, 1997.

NUTT, Paul C. Comparing public and private sector decision-making practices. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 16, n. 2, p. 289-318, 2006.

OBAIDAT, Ahmad N. Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. **International Management Review**, v. 3, n. 2, 2007.

PARASURAMAN, Anantharanthan; ZEITHAML, Valarie A.; BERRY, Leonard L. A conceptual model of service quality and its implications for future research. **Journal of marketing**, v. 49, n. 4, p. 41-50, 1985.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. **A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público** (NBCASP), 2015.

POLLANEN, Raili *et al.* The Use of Performance Information in Strategic Decision Making in Public Organizations. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 7, 2015.

PORTER, Brenda; Ó HÓGARTAIGH, Ciaran; BASKERVILLE, Rachel. Audit expectation-performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. **International Journal of Auditing**, v. 16, n. 2, p. 101-129, 2012. doi:10.1111/j.1099-1123.2011.00443.x.

RAJALA, Tomi. Mind the information expectation gap. **Journal of the Knowledge Economy**, v. 10, n. 1, p. 104-125, 2017.

SANTOS, Eziel da Silva. Diferença de expectativa na auditoria governamental. 2018. 48f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-

Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória.

SANTOS, Rodolfo Rocha; ROVER, Suliani. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 53, n. 4, 2019.

SARAIVA, Lucas Gurgel Mota; BEZERRA, Francisco Antônio; BEIRUTH, Aziz Xavier. A percepção dos gestores sobre a importância relativa de competências contábeis nas PMES no município de Fortaleza-CE. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 21-36, 2018.

SENDER, H. T. Case study: expectation gap between manager's requirements and employees' acquired knowledge. **MCCS Managerial Challenges of the Contemporary Society – International Management Conference**, v. 4, p. 148-153, 2012.

SHALIMOVA, Nataliia; ANDROSHCHUK, Iryna. Development of approaches to definition, classification and evaluation of "expectations gap": in the broader context of engagements provided by certified auditors. **Audit Financiar**, v. 16, n. 152, 2018.

SILVA, Benedito B. G. Sistema de informação contábil sob a ótica da teoria da comunicação: um estudo com administradores na região da Grande São Paulo. 1995. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SILVA, Daniel José Cardoso *et al.* Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 89-106, 2010.

SILVA, Valmir Leôncio Silva. **A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público Uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Editora. Atlas, 2014.

STROEHER, A. Identificação das características das informações contábeis e sua utilização para tomada de decisão organizacional de pequenas empresas. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

TAYLOR, Ronald N.; DUNNETTE, Marvin D. Influence of dogmatism, risk-taking propensity, and intelligence on decision-making strategies for a sample of industrial

managers. **Journal of Applied Psychology**, v. 59, n. 4, p. 420, 1974.

UNIVERSIDADE LUTERANA DO BRASIL [ULBRA]. **Estrutura e análise das demonstrações contábeis**. Curitiba: Editora Ibpx, 2009.

XAVIER, M. C.; SILVA, F. A. Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 14., 2017, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2017.