

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

NEUSA PIACENTINI

**RELAÇÃO DAS CRENÇAS COM AS REGRAS DE SISTEMAS DE INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E GERENCIAIS NA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES**

São Leopoldo

2018

NEUSA PIACENTINI

**RELAÇÃO DAS CRENÇAS COM AS REGRAS DE SISTEMAS DE INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E GERENCIAIS NA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Ernani Ott

São Leopoldo

2018

P579r

Piacentini, Neusa

Relação das crenças com as regras de sistemas de informações contábeis e gerenciais na elaboração de informações / por Neusa Piacentini. – 2018.

176 f. : il. ; 30 cm.

Tese (Doutorado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2018.

“Orientador: Dr. Ernani Ott”.

1. Crenças. 2. Regras. 3. Sistemas. 4. Informações. 5. Contabilidade.
I. Título.

CDU: 657.015

NEUSA PIACENTINI

**RELAÇÃO DAS CRENÇAS COM AS REGRAS DE SISTEMAS DE INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E GERENCIAIS NA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES**

Tese apresentada como requisito parcial para
obtenção do título de Doutor em Ciências
Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em 28 de fevereiro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda – UFSC

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl – UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – UNISINOS

Prof^ª. Dr^ª. Taciana Mareth – UNISINOS

Prof. Dr. Ernani Ott – UNISINOS (Orientador)

À minha família e ao meu amor.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por alimentar a minha fé que me impulsionou em todos os momentos em que me senti fraca para continuar.

Ao meu professor orientador, Dr. Ernani Ott, que esteve presente em toda a minha trajetória acadêmica: na graduação, mestrado e, agora, no doutorado. Obrigada querido professor pela orientação, por partilhar seu conhecimento, pela atenção, pelo carinho, pela presença, pela sabedoria e, sobretudo, pela generosidade.

Ao professor Dr. Adolfo A. Vanti, que me orientou nas etapas iniciais desta tese, contribuindo significativamente com seu conhecimento.

Aos professores do Doutorado em Ciências Contábeis pela atenção, pelo conhecimento transmitido nas aulas e, acima de tudo, por estarem sempre solícitos durante todo o curso.

Aos meus colegas professores Dr. Gabriel Levrine e Me. Cristian Poeta, pelo apoio e pelas sugestões na análise estatística.

Aos meus colegas do Doutorado, Antônio e Cescon, por toda a atenção e pela participação nesta trajetória. Agradeço, em especial, à colega e amiga Luciana Menegat, pela solidariedade, pela generosidade e, sobretudo, pela amizade. Amiga, ‘aplausos’ à nossa vitória!

À minha família pelo incentivo, pela confiança e pela compreensão quanto à minha ‘pouca presença’ nestes quatro últimos anos que dediquei ao Doutorado. Obrigada por fazerem parte da minha vida!

À minha amiga Simone, por acreditar e orar e, principalmente, por me intitular como referência de sua vida.

Ao meu amor, Dio, por me incentivar, apoiar e estar ao meu lado em todos os momentos, dedicando-me atenção e carinho. Obrigada, meu amor, sou realmente muito abençoada por ter você como esposo.

“Não sei como pareço aos olhos do mundo, mas eu mesmo vejo-me como um pobre garoto que brincava na praia e se divertia em encontrar uma pedrinha mais lisa uma vez por outra, ou uma concha mais bonita do que de costume, enquanto o grande oceano da verdade se estendia totalmente inexplorado diante de mim”.

Sir Isaac Newton

RESUMO

Nessa tese foram exploradas as crenças comportamentais, normativas e de controle da Teoria do Comportamento Planejado, contidas nas rotinas e regras formais e informais da Teoria Institucional, no processo de elaboração das informações em sistemas de informações contábeis. Para tanto, teve-se como objetivo analisar as crenças contidas nas regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis. A pesquisa caracterizou-se como de tipo *survey*, por meio de entrevistas com profissionais da contabilidade que atuam na região metropolitana de Porto de Alegre, sendo que os dados foram objeto de análise qualitativa e quantitativa mediante análise estatística descritiva, análise fatorial e modelagem de equações estruturais (MEE). Em face dos resultados obtidos foi possível confirmar a existência de relação das crenças com as regras formais e informais que estão institucionalizadas no processo de composição das informações, em sistemas de informações contábeis. A relação foi encontrada nas crenças de atitude comportamental; de satisfação em cumprir as regras formais nos sistemas; de utilidade percebida do uso do sistema para cumprir regras; de intenção de cumprir regras e da percepção do atendimento das regras formais na qualidade das informações. Além disso, estabeleceu-se a relação entre a crença de norma subjetiva da expectativa de terceiros, usuários internos e externos, e o cumprimento das regras formais e informais nos sistemas contábeis. E, ainda, constatou-se a existência de relação entre a crença de controle percebido de conhecimento e as competências pessoais para cumprir regras formais e informais nos sistemas contábeis. Como contribuição teórica da tese, considera-se o estabelecimento da relação entre a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado com o uso da MEE, culminando na criação de um modelo estrutural com base em Ajzen (1991); Burns e Scapens (2000); Wixom e Todd (2005) e Bulgurcu, e Cavusoglu e Benbasat (2010). A relevância da pesquisa consistiu, principalmente, no relacionamento entre essas teorias, aplicado ao contexto dos sistemas contábeis e no ambiente da contabilidade.

Palavras-chave: Crenças. Regras. Sistemas. Informações. Contabilidade.

ABSTRACT

This thesis explores behavioral, normative, and control beliefs based on the Theory of Planned Behavior (TPB), which are in the routines, and formal and informal rules of Institutional Theory, in the process of preparing information in accounting information systems in the accounting environment. Taking that into consideration, the goal of this research is to analyze the beliefs contained in the formal and informal rules in the accounting information systems. The research was characterized as a survey, through interviews with accounting professionals working in the metropolitan area of Porto Alegre (RS), and the data were subjected to qualitative and quantitative analysis through descriptive statistical analysis, factorial analysis and modeling of structural equations (MEE). The results confirmed the hypothesis that there is a relationship between the beliefs and the formal and informal rules, which are institutionalized in the process of developing information, inside the accounting information systems. The relationship was found in the following behavioral beliefs: satisfaction in following formal rules; perceived usefulness of using the system to follow rules; intention of following rules; and the awareness of formal rules in the information quality. The thesis also established the relationship in the accounting systems, between the normative subjective belief of expectations of others, internal and external users, and following of formal and informal rules. Moreover, it found a relationship between the perceived control of knowledge and personal abilities to follow formal and informal rules. The theoretical approach considers a relationship between Institutional Theory and Theory of Planned Behavior (TPB) with SEM, which created a structural model based on Ajzen (1991), Burns and Scapens (2000), Wixom and Todd (2005), and Bulgurcu, and Cavusoglu and Benbasat (2010). The relevance of this research consists of the relationship between these theories applied to the context of accounting systems in the accounting environment.

Key words: Beliefs. Rules. Systems. Information. Accounting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferentes vertentes da Teoria Institucional.....	29
Quadro 2 - Diferença entre estruturas, instituições, regras, convenções e organizações	33
Quadro 3 - Relação entre as ações sociais e as instituições.....	38
Quadro 4 - Descrição do Processo de Institucionalização.....	42
Quadro 5 - Estudos Empíricos Publicados em Periódicos Internacionais – Teoria Institucional	65
Quadro 6 - Estudos Empíricos Publicados em Periódicos Nacionais – Teoria Institucional...	69
Quadro 7 – Constructos com abordagem na Teoria Institucional	72
Quadro 8 – Constructos aplicados à pesquisa empírica: Teoria Institucional.....	75
Quadro 9 - Estudos Empíricos internacionais – Teoria do Comportamento Planejado	77
Quadro 10 - Estudos Empíricos Nacionais – Teoria do Comportamento Planejado	81
Quadro 11 – Constructos com abordagem na Teoria do Comportamento Planejado	84
Quadro 12 – Constructos aplicados à pesquisa empírica: Teoria do Comportamento Planejado	86
Quadro 13 - Questões <i>versus</i> constructos e hipóteses	93
Quadro 14 - Fases do processo de tratamento dos dados das entrevistas.....	96
Quadro 15 - Fases do processo de tratamento dos dados dos questionários	97
Quadro 16 – Abordagem dos objetivos <i>versus</i> técnicas de análise	98
Quadro 17 - Sequência de técnicas de análises quantitativas.....	98
Quadro 18 – Etapas da análise fatorial exploratória.....	99
Quadro 19 - Etapas para Modelagem por Equações Estruturais	102
Quadro 20 – Termos básicos aplicados à análise fatorial e equações estruturais.....	104
Quadro 21 - Descrições das Variáveis e Constructos.....	105
Quadro 22 – Variáveis, constructos, tipos de itens e fontes de medição.....	108
Quadro 23 – Aceitação ou Rejeição das Hipóteses	152

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Definição da amostra - classificação por respondentes.....	91
Tabela 2 - Tipo Societário, Porte das Empresas e Perfil dos Respondentes	111
Tabela 3 – Satisfação em Cumprir Regras Formais e Informais <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa	113
Tabela 4 – Facilidade e Utilidade de Uso do Sistema <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa	117
Tabela 5 – Intenção em Cumprir Regras Formais e Informais <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa	120
Tabela 6 – Atendimento das Regras Formais e Informais na Qualidade de Informações <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa.....	122
Tabela 7 – Controle Percebido de Usuários Internos e Externos <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa	126
Tabela 8 – Competências em Atender Regras Formais e Informais e Autoeficácia no Uso do Sistema <i>versus</i> Caracterização da Pesquisa.....	129
Tabela 9 – Análise da Confiabilidade da Escala e Estatística Descritiva.....	133
Tabela 10 – Teste de Medida Kaiser-Meyer-Olkin e Bartlett	135
Tabela 11 - Método de Extração: Análise do Fator Principal	135
Tabela 12 – Análise de Validade dos Construtos e do Modelo Inicial.....	140
Tabela 13 – Pesos de Correlação dos Fatores – Construtos – Modelo Inicial.....	141
Tabela 14 – Análise de Validade dos Constructos e do Modelo Final.....	144
Tabela 15 – Pesos de Correlação dos Fatores – Constructos – Modelo Final.....	145

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Contextualização do Tema.....	15
Figura 2 - Estrutura da Tese	22
Figura 3 - Estrutura da Revisão Teórica.....	23
Figura 4 - Pressupostos da Teoria Institucional.....	31
Figura 5 - Características comuns de instituições	34
Figura 6 - Processo de Institucionalização	41
Figura 7 - Fatores gerais da decisão de um indivíduo de se engajar em um comportamento ..	47
Figura 8 – Modelo da Teoria do Comportamento Planejado – Ajzen (1991)	48
Figura 9 – Modelo da Teoria do Comportamento Planejado – Ajzen (2006)	49
Figura 10 - As Teorias da Ação Racional e do Comportamento Planejado	50
Figura 11 - Razões da ligação direta entre o controle comportamental percebido e a adoção do comportamento	58
Figura 12 - Intenções do controle comportamental percebido	59
Figura 13 - Modelo de crenças e construtos	61
Figura 14 - Determinantes independentes de intenção da Teoria do Comportamento Planejado	61
Figura 15 – Estrutura do Delineamento Metodológico	89
Figura 16 – População e Amostra da Pesquisa.....	90
Figura 17 – Análise Estatística Clássica <i>versus</i> Análise de Equações Estruturais.....	101
Figura 18 - Modelo de pesquisa relacionando a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado	108
Figura 19 – Fases da Análise dos Resultados.....	110
Figura 20 - Modelo de Mensuração Proposto – Análise das Crenças com as Regras.....	138
Figura 21 – Modelo de Mensuração com Reavaliação das Variáveis – Análise das Crenças com as Regras	143

LISTA DE SIGLAS

AFC	Análise Fatorial Confirmatória
AFE	Análise Fatorial Exploratória
AGFI	Índice de Bondade de Ajustamento Adaptado
AIC	Critério de Informação Akaike
AVE	Variância Média Extraída
BCC	Critério Browne-Cudeck
BIC	Critério de Informação Bayes
CAIC	Critério de Informação Akaike Consistente
CC	Confiabilidade Composta
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFI	Índice de Ajustamento Comparativo
CI	Confiabilidade Individual
CMIN/DF	Discrepância Mínima/Graus de Liberdade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CR	Razão Crítica
EVCI	Índice de Variação Cruzada Esperada
GFI	Índice de Bondade de Ajustamento
IB	Internet Banking
IFI	Índice de Ajustamento Incremental
IES	Instituição de Ensino Superior
IM	Índices de Modificação
ISA	Segurança da Informação
ISP	Information Security Policy Compliance
KMO	Teste Kaiser-Meyer-Olkin
MAS	Management Accounting Systems
MECVI	Índice Máxima Verossimilhança de Validação Cruzada Esperada
MEE	Modelagem de Equações Estruturais
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica Geral
NFI	Índice de Ajustamento Normalizado
NIS	Nova Sociologia Institucional
OIE	Velha Teoria Institucional

PCCP	Projeto de Produção e Controle de Custo
PCFI	Índice de Ajustamento Comparativo de Parcimônia
PNFI	Índice de Ajustamento Normalizado de Parcimônia
PPCC	Controle de Custos e Processo de Fabricação
RMSEA	Raiz do Erro Quadrático Médio de Aproximação
ROM	Gestão Orientada para Resultados
SAD	Sistema de Apoio à Decisão
SCG	Sistema de contabilidade gerencial
SIC	Sistema de Informações Contábeis
SPSS	Sistema Minitab Statistical Package for the Social Science
TAE	Teoria de Autoeficácia
TAM	Aceitação da Tecnologia
TCP	Teoria do Comportamento Planejado
TI	Tecnologia de Informação
TLI	Índice de Tucker-Lewis
TRA	Teoria Racional da Ação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Contextualização do Tema.....	14
1.2 Definição do Problema e os Objetivos	16
1.3 Delimitação do Tema.....	17
1.4 Justificativa e Relevância do Estudo.....	18
1.5 A Tese	19
1.6 Estrutura da Tese	21
2 REVISÃO TEÓRICA	23
2.1 Origem da Teoria Institucional.....	24
2.1.1 Conceitos Gerais da Teoria Institucional.....	26
2.1.2 Vertentes da Teoria Institucional.....	28
2.1.3 Pressupostos da Teoria Institucional	31
2.1.4 Instituições: Regras Formais e Informais	32
2.1.5 Rotinas, Hábitos e Ações.....	35
2.1.6 Contabilidade como Rotina Institucionalizada.....	39
2.1.7 Caracterização das Informações Contábeis <i>versus</i> Sistemas Contábeis.....	44
2.2 Teoria do Comportamento Planejado	46
2.2.1 Atitudes e Crenças <i>versus</i> Comportamento.....	53
2.2.2 Crença Comportamental	54
2.2.3 Crença Normativa.....	56
2.2.4 Crença de Controle	57
2.2.5 Determinantes Independentes de Intenção da Teoria do Comportamento Planejado	60
2.3 Revisão dos Estudos Empíricos	63
2.3.1 Estudos Empíricos com Abordagem da Teoria Institucional	63
2.3.2 Constructos com Origem na Teoria Institucional.....	71
2.3.3 Estudos Empíricos: Teoria do Comportamento Planejado.....	76
2.3.4 Constructos com Origem na Teoria do Comportamento Planejado	83
2.4 Definição das Hipóteses da Pesquisa.....	87
3 METODOLOGIA.....	89
3.1 Delineamento Metodológico	89
3.2 Definição da População e Amostra da Pesquisa	90
3.3 Técnica de Coleta dos Dados	92

3.4 Tratamento dos Dados	96
3.5 Técnicas de Análise dos Dados	97
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	110
4.1 Análise da Caracterização da Pesquisa	111
4.1.1 Análise das Características das Empresas e Perfil dos Respondentes.....	111
4.1.2 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Satisfação no Cumprimento das Regras Formais e Informais.....	113
4.1.3 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Facilidade e Utilidade do Uso do Sistema para Atender Regras Formais e Informais.....	116
4.1.4 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Crenças na Intenção em Cumprir Regras Formais e Informais.....	119
4.1.5 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Percepção do Atendimento das Regras Formais e Informais na Qualidade de Informações.....	121
4.1.6 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Crenças de Normas Subjetivas na Expectativa de Terceiros para Cumprir Regras Formais e Informais	126
4.1.7 Caracterização da Pesquisa <i>versus</i> Crenças das Competências para Atender Regras Formais e Informais e Autoeficácia de Uso do Sistema.....	129
4.2 Análise da Relação das Crenças com as Regras	133
4.2.1 Análise Fatorial Exploratória da Relação das Crenças com as Regras	133
4.2.2 Relação das Crenças com as Regras Formais e Informais nas Informações em Sistemas de Informações Contábeis	136
4.2.3 Especificação e Mensuração do Modelo Inicial.....	137
4.2.4 Especificação e Mensuração do Modelo com Reavaliação das Variáveis.....	142
4.2.5 Análise dos Resultados <i>versus</i> Hipóteses e Estudos Empíricos.....	146
4.2.6 Discussão dos Resultados.....	152
5 CONCLUSÃO.....	163
REFERÊNCIAS	167
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	173
APÊNDICE B – ENTREVISTA.....	175

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção apresenta-se a contextualização do tema, a definição do problema, os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa e relevância do estudo, a tese e a estrutura da tese.

1.1 Contextualização do Tema

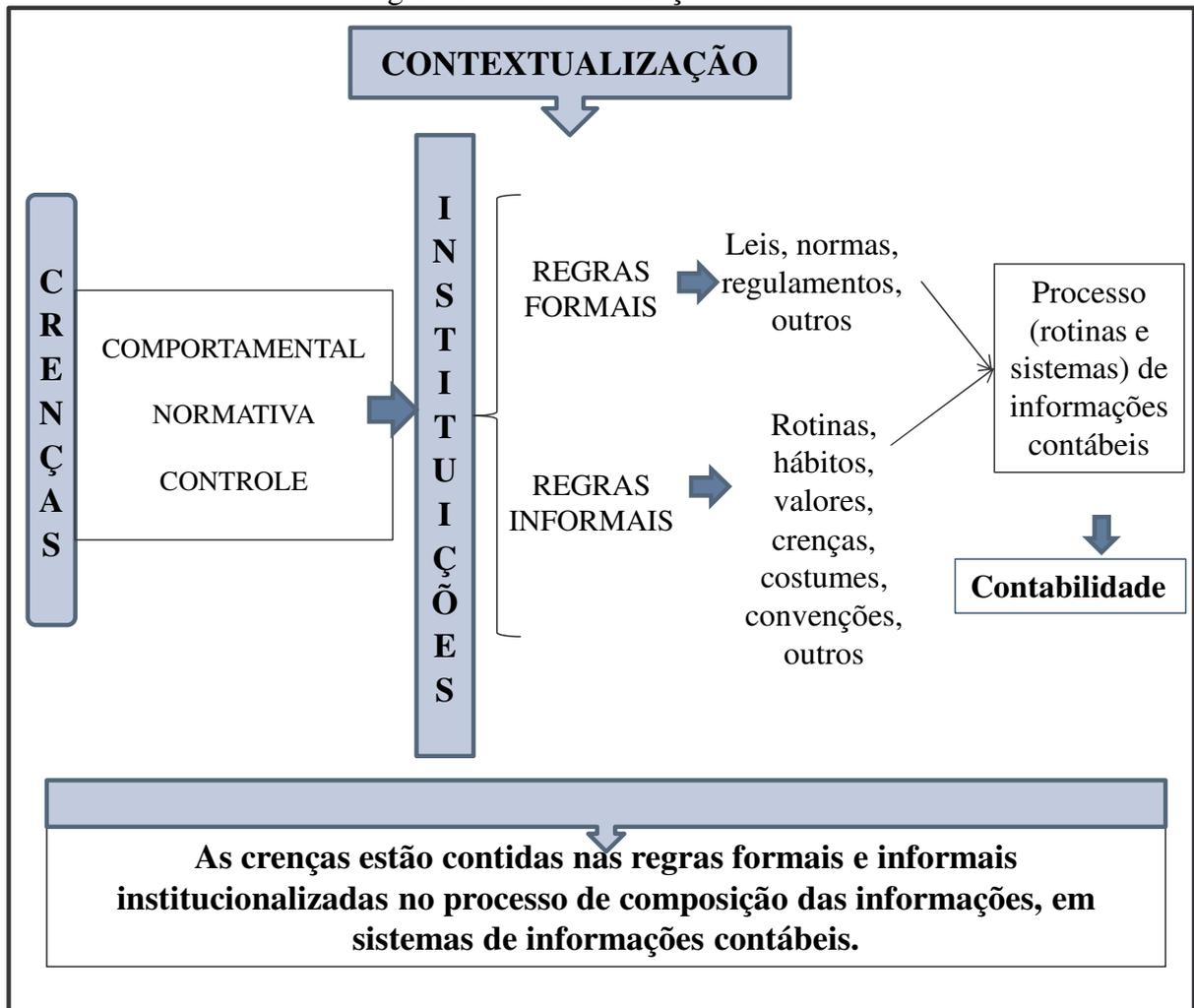
No processo de elaboração das informações são utilizados os Sistemas de Informação Contábil que, uma vez bem projetados, podem subsidiar de forma adequada a tomada de decisões nas organizações, inclusive respondendo a diversos elementos da estrutura conceitual das informações contábeis (HURT, 2014). Elbashir, Collier e Davern (2008) argumentam que os sistemas contábeis podem ser usados para integrar os sistemas de informações gerenciais, sendo que uma importante questão na contabilidade é como o uso de sistemas integrados de informações influencia no papel e nas decisões de contadores e gestores (ROM; ROHDE, 2007).

O estudo do processo de composição das informações em sistemas de informações contábeis fundamenta-se em Iudícibus (2015), para quem as informações contábeis são um compromisso da contabilidade com seus usuários e com os seus próprios objetivos, fornecendo subsídios para a tomada de decisão aos usuários que têm interesse em fazer previsões e tomar decisões financeiras futuras. Ching, Marques e Prado (2011) observam que os relatórios padronizados pela lei vigente, assim como as declarações das normas internacionais e outros documentos contábeis oficiais, exigem expressiva interpretação.

Nesse sentido, este estudo se concentra na temática do processo de elaboração de informações em sistemas de informações contábeis. Busca-se explorar nesse campo da contabilidade como as regras formais e informais utilizadas na elaboração das informações contábeis podem estar sujeitas às crenças dos indivíduos que participam desse processo. As regras estão fundamentadas na Teoria Institucional e as crenças na Teoria do Comportamento Planejado.

Na Figura 1 pode se visualizar a contextualização do tema.

Figura 1 - Contextualização do Tema



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

Conforme ilustrado na Figura 1, a Teoria Institucional (VEBLEN, 1898, 1971; COMMONS, 1931; NORTH, 1990) abordada nesse estudo tem como objeto de análise as instituições, sendo que se originam das regras que também são denominadas de normas, que estão instituídas na sociedade e nas organizações.

Essas normas podem ser formais (leis, regulamentos e outros) ou informais institucionalizadas, ou seja, aquelas transmitidas de geração para geração como costumes, convenções, cultura, práticas e outros. Nas organizações a institucionalização surge também das rotinas (NELSON; WINTER, 1982; BURNS; SCAPENS, 2000), que são reproduzidas ao longo do tempo e repassadas por novos membros da organização. Dessa forma, as regras ou normas são estabelecidas por meio da institucionalização das rotinas.

Seguindo North (1990), depreende-se que as instituições (regras formais) no ambiente da contabilidade são as normas, as leis, os regulamentos, as instruções e outros. As regras informais, que também estão institucionalizadas, compreendem, no âmbito da contabilidade,

fatores comportamentais, como crenças, valores, rotinas, hábitos, costumes, convenções, entre outros.

A outra teoria explorada neste estudo é a Teoria do Comportamento Planejado, que tem como objeto de análise as crenças que influenciam a intenção de adotar os comportamentos (AJZEN, 1991). A teoria utiliza três crenças para analisar a intenção da adoção de determinados comportamentos pelos indivíduos.

Uma das crenças é a comportamental, que tem por finalidade identificar a atitude em relação à intenção de adotar ou não um determinado comportamento. A outra crença é a de controle percebido, que está associada a oportunidades e aos recursos que um indivíduo tem ao pretender adotar um comportamento, e como essas oportunidades ou recursos podem influenciá-lo. E, por fim, a crença normativa, que está condicionada à adesão de um determinado comportamento, porque existe uma expectativa de terceiros em termos de pressão social (FISHBEIN; AJZEN, 1975; AJZEN; FISHBEIN, 1980; AJZEN; MADDEN, 1986; AJZEN, 1991).

Na subseção a seguir apresenta-se a definição do problema e os objetivos.

1.2 Definição do Problema e os Objetivos

A base da Teoria Institucional abordada nesse estudo, tem como vertente o velho institucionalismo que surgiu com Veblen (1898, 1971) e Commons (1931), e que avançou com North (1990) por meio do pressuposto das “instituições como regras do jogo em uma sociedade, que moldam a interação humana e estruturam incentivos de troca humana (política, social ou econômica)” (NORTH, 1990, p. 3). Assim, segue-se o pressuposto de North (1990), que desenvolveu um estudo para explicar as diferentes performances das economias durante longos períodos de tempo.

Nesse estudo, também se utiliza a base conceitual de Burns e Scapens (2000), que descrevem um modelo institucional para entender a mudança da contabilidade. Entre os seus principais achados, a partir do velho institucionalismo, consta o desenvolvimento de um modelo que identificou a relação complexa e contínua entre as ações e instituições.

Uma vez que se buscou investigar as crenças relacionadas às regras formais e informais que estão institucionalizadas no processo de composição de informações em sistemas de informações contábeis, têm-se como direcionadores, no que tange aos sistemas de informações, os estudos de Sprague Júnior e Carlson (1982), Rom e Rohde (2007), Elbashir, Collier e Davern (2008) e Hurt (2014). No que tange às informações contábeis, o estudo foi

desenvolvido com base em Iudícibus *et al.* (2010), Iudícibus (2015), Ching, Marques e Prado (2011), Hoog (2012) e Hendriksen e Breda (2012).

Nos estudos analisados identificou-se que as regras são as instituições nas organizações e os indivíduos são os executores dessas regras. Nesse sentido, entende-se que as crenças estão presentes no comportamento dos indivíduos e, dessa forma, as regras quando aplicadas pelos indivíduos podem ser influenciadas por estas crenças. Assim, tem-se a questão norteadora desta pesquisa: quais são as crenças que estão contidas nas regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis?

Para responder a essa questão, ao se admitir que as regras formais e informais na elaboração de informações podem ter a interferência das crenças normativas, de controle e comportamentais, formula-se o objetivo geral desta pesquisa que é analisar as crenças contidas nas regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis. E, para o alcance do objetivo geral foram atendidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar a relação das características da amostra pesquisada *versus* regras e crenças;
- b) relacionar as crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais.

1.3 Delimitação do Tema

Macagnan (2013) aponta, a partir dos estudos de Veblen (1971) e North (1990), que as instituições se constituem como regras de um jogo na sociedade; as regras do jogo condicionam o comportamento humano; as regras são classificadas como formais (regras: jurídicas, políticas econômicas e contratos) e informais (regras: códigos de conduta/padrões de comportamento, valores, convenções, cultura da sociedade). Esses pressupostos estão em linha com o estudo de Burns e Scapens (2000), uma vez que observam que as regras formais e informais estão contidas nas rotinas.

No entanto, a abordagem do tema encontra-se delimitada ao pressuposto da Teoria Institucional, ou seja, as instituições e as regras de um jogo na sociedade condicionam o comportamento humano. A Teoria do Comportamento Planejado trata do estudo das crenças comportamentais.

A delimitação abrange, ainda, o processo de composição das informações contábeis, examinado sob o enfoque de todo e qualquer processo que seja realizado no ambiente da

contabilidade das organizações e que tenha influência, de forma direta ou indireta, na composição das informações contábeis (demonstrações contábeis e demais relatórios elaborados pela contabilidade) utilizados por usuários externos.

1.4 Justificativa e Relevância do Estudo

Este estudo é desenvolvido em linha com North (1990), Scapens e Roberts (1993), Burns e Scapens (2000), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Wixom e Todd (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011), Santos, Veiga e Souza (2011) e Angonese e Lavarda (2014) mas com um delineamento diferente, pois se analisa a relação das crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais (pressuposto com base na vertente do Velho Institucionalismo) na composição das informações em sistemas de informações contábeis.

As análises que tem sido realizadas sob a ótica da Teoria Institucional estão voltadas às instituições que são constituídas a partir de regras, moldadas por rotinas e hábitos, nos processos da contabilidade, porém não apresentam relação com a Teoria do Comportamento Planejado, que se concentra no estudo das crenças, no contexto da análise das regras, rotinas e hábitos que estão institucionalizados na contabilidade, o que constitui o intuito dessa pesquisa.

A fundamentação teórica adotada nessa pesquisa levou em consideração os estudos de Wixom e Todd (2005), Carlin (2009) e Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), cujos autores abordaram a Teoria do Comportamento Planejado, não relacionando-a à Teoria Institucional. Entende-se, assim, que existe uma lacuna teórica ao não se estabelecer a relação entre essas teorias para analisar as crenças normativas, de controle e comportamentais, nas regras institucionais formais e informais, na composição das informações contábeis. Diante de tal cenário, esta pesquisa apresenta uma contribuição teórica, ao investigar se essas crenças podem estar contidas nas regras utilizadas no processo de elaboração das informações em sistemas contábeis.

Por fim, considera-se que o estudo é relevante, já que contribui para fundamentar a análise no ambiente da contabilidade em organizações, que é complexo em seus processos de composição de informações contábeis, pois podem estar sujeitos às crenças comportamentais,

normativas e de controle e, ainda, de outros fatores que estão inseridos nas regras institucionais formais e informais.

1.5 A Tese

A Teoria Institucional advoga que as instituições compreendem as regras do jogo e que elas podem ser formais e informais (NORTH, 1990). O autor oferece uma ampla perspectiva sobre a forma como as instituições persistem e são alteradas. O cerne de seu estudo foi a interação de instituições, definindo como todos os seres humanos são restringidos e moldam suas interações e organizações, tirando vantagens das oportunidades apresentadas por parte das instituições que, por sua vez, moldam o desenvolvimento da economia. Nesse modelo, os autores demonstram a importância das rotinas e instituições organizacionais na definição dos processos de mudança da contabilidade. Sendo assim, o modelo apontado pode ser usado como um ponto de partida para pesquisadores interessados em estudar a mudança da contabilidade, considerando a relação de ações, rotinas, regras e instituições, ao longo do tempo.

As obras de North (1990) e de Burns e Scapens (2000), seguidores da vertente do velho institucionalismo, direcionam essa pesquisa. Porém, os seus estudos não foram explorados empiricamente, pois North (1990) desenvolveu sua teoria a partir da interação entre a evolução institucional e a organização política e econômica, aplicadas a uma série de exemplos históricos, incluindo o desenvolvimento da gestão de estruturas, comércio, direito, seguro e mercados financeiros. Já Burns e Scapens (2000) utilizaram em seu modelo teórico as características essenciais de dois estudos de caso publicados por Scapens e Roberts (1993).

Já a Teoria do Comportamento Planejado diz respeito às crenças como influenciadoras da intenção do indivíduo em adotar determinados comportamentos (AJZEN, 1991). Essas crenças são normativas, de controle e comportamentais, e no estudo podem estar relacionadas ao processo de elaboração das informações em sistemas contábeis. Assim, as crenças comportamentais, normativas e de controle podem estar contidas na constituição das regras ou normas formais e informais (AJZEN, 1991; WIXOM; TODD, 2005; CARLIN, 2009; BULGURCU; CAVUSOGLU; BENBASAT, 2010) e nas rotinas da contabilidade no ambiente das empresas (SCAPENS; ROBERTS, 1993; BURNS; SCAPENS, 2000; SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; LAVARDA; RIPOLL FELIU; BARRACHINA PALANCA, 2009; ROCHA;

GUERREIRO, 2010; VAN DER STEEN, 2011; ROBALO, 2014; ANGONESE; LAVARDA, 2014).

No campo empírico, os principais estudos que nortearam o desenvolvimento dessa pesquisa, sob a ótica da Teoria Institucional (vertente do velho institucionalismo), são os de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006) e Van der Steen (2011), que exploraram o modelo institucional com ênfase na análise de regras, rotinas e hábitos nos processos de mudança da contabilidade gerencial. Destacam-se, também, os estudos desenvolvidos por Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014), que investigaram o processo de institucionalização, verificando as suas relações com o processo de mudança na contabilidade, a partir do modelo institucional proposto na obra de Burns e Scapens (2000).

Sob a ótica da Teoria do Comportamento Planejado, também usada como base nesse estudo, seguem-se as pesquisas dos autores que aplicaram o modelo teórico a partir dos pressupostos das crenças normativas, comportamentais e de controle no uso do sistema de informações, com diferentes enfoques como Wixom e Todd (2005); Costa Hernandez e Mazzon (2008); Carlin (2009); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011).

O modelo teórico utilizado nesse estudo tem como estrutura principal os constructos da Teoria Institucional, na qual North (1990) identifica as instituições como sendo as regras classificadas como formais (leis e regulamentos contábeis e fiscais; normas contábeis; procedimentos normatizados; sistemas contábeis integrados); e informais (regras: códigos de conduta/padrões de procedimentos não normatizados; sistemas contábeis informais não integrados).

Fez-se a abordagem seguindo também o enfoque de Burns e Scapens (2000), uma vez que esses autores observaram que as regras formais e informais estão contidas nas rotinas, nos hábitos e nas ações, buscando-se, assim, a ênfase da Teoria Institucional nas regras, nas rotinas e nos hábitos nos processos de elaboração das informações no âmbito da contabilidade. A dinâmica dos processos de mudança contábil, ao longo do tempo e em um ambiente organizacional único, com uma abordagem processual, facilita a investigação sobre novas práticas contábeis, rotinas e instituições. Contudo, de tempos em tempos novas regras (novas rotinas) podem ser introduzidas (ou emergir) de uma forma mais discreta. Rotinas e hábitos tornam-se tácitos (a forma como as coisas são realizadas), sendo que podem ser codificados em normas informais e rotinas informais em andamento, podendo moldar novas

regras formais. Hábitos são pessoais e as rotinas podem abranger grupos de indivíduos (BURNS; SCAPENS, 2000).

Considerando o contexto de crenças, o modelo teórico que se apresenta no que tange aos constructos da Teoria do Comportamento Planejado (TPB), está apoiado nos pressupostos da Crença Comportamental, da Crença Normativa e da Crença de Controle (AJZEN, 1991; WIXOM; TODD 2005; BULGURCU; CAVUSOGLU; BENBASAT, 2010). Usa-se como referência nessa teoria o modelo de Wixom e Todd (2005), que proporciona uma maior compreensão e poder explicativo, como outros pontos de análise dos sistemas de informação e sua aplicação. E, por fim, outro modelo de pesquisa utilizado nesse estudo, considerando a Teoria do Comportamento Planejado, é o modelo da Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010); que, com base nessa teoria postulam que a intenção de um funcionário em cumprir com os requisitos de Política de Segurança da Informação da organização está associada a uma atitude para com cumprimento, crenças normativas e autoeficácia que se originam a partir da Teoria de Autoeficácia - TAE (BANDURA, 1977).

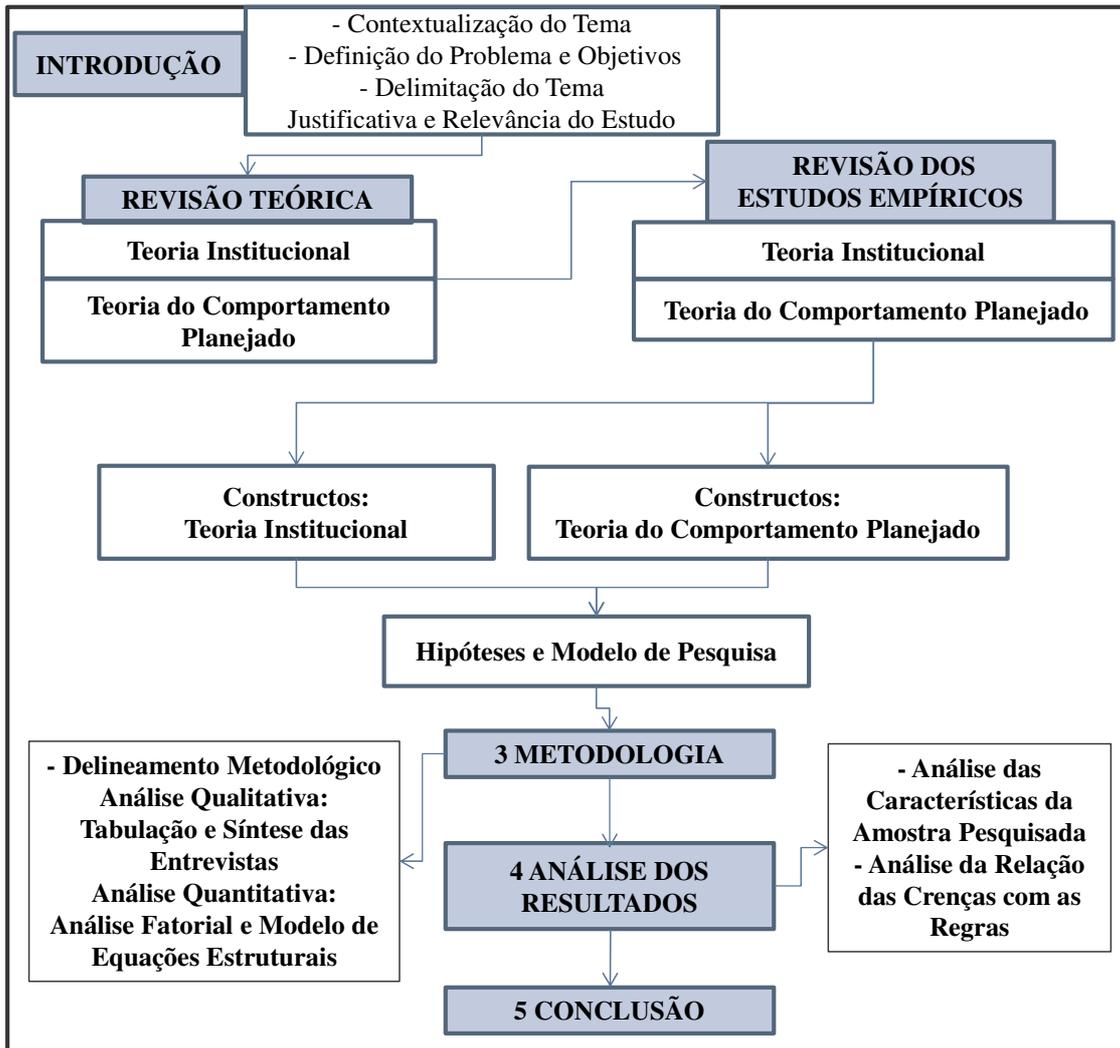
Dessa forma, após examinar os estudos empíricos já citados, verifica-se a existência de uma lacuna teórica, na medida em que esses estudos investigaram os pressupostos da Teoria Institucional e da Teoria do Comportamento Planejado, isoladamente, ou seja, as teorias não foram aplicadas conjuntamente, conforme se propõe neste estudo.

Postula-se, nesta linha, que pode haver relação entre a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado. Dessa forma, busca-se explorar crenças contidas nas rotinas e regras no ambiente da contabilidade, no processo de elaboração das informações em sistemas de informações contábeis. Nesse contexto, as regras formais e informais (NORTH, 1990) podem ser percebidas nas crenças comportamentais, normativas e de controle que estão incorporadas no comportamento dos indivíduos (AJZEN, 1991; WIXOM; TODD, 2005; CARLIN, 2009; BULGURCU; CAVUSOGLU; BENBASAT, 2010). Dessa forma, a tese é de que as crenças estão relacionadas com as regras formais e informais institucionalizadas no processo de elaboração de informações nos sistemas de informações contábeis.

1.6 Estrutura da Tese

A tese está estruturada em cinco seções, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 - Estrutura da Tese



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

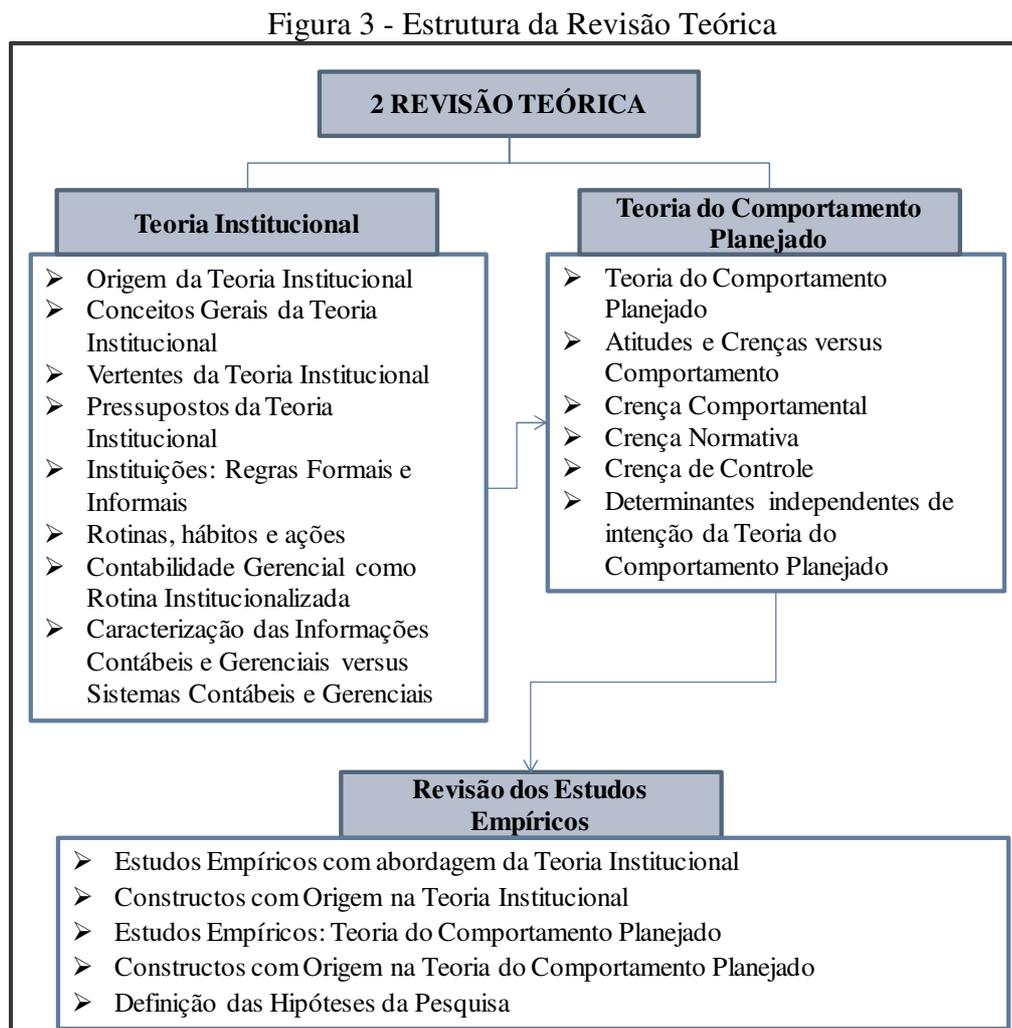
De acordo com a ilustração, na primeira seção apresenta-se a contextualização do tema; a definição do problema e os objetivos; além da delimitação do tema; da justificativa e relevância do estudo e da tese. A segunda seção contém a revisão teórica em que são abordadas a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado; a revisão dos estudos empíricos e o desenvolvimento das hipóteses de pesquisa. Na terceira seção descreve-se a metodologia segmentada em: delineamento metodológico; população e amostra; técnica de coleta e tratamento dos dados; e técnica de análise dos dados. Na seção quatro encontra-se e a análise dos resultados, contendo a análise estatística dos dados e a análise e a interpretação dos dados das evidências empíricas. E, por fim, na seção cinco apresenta-se a conclusão do estudo, seguida das referências e dos apêndices.

2 REVISÃO TEÓRICA

A revisão teórica está estruturada para dar suporte ao estudo, tendo como base a Teoria Institucional (velho institucionalismo) alicerçada em um dos seus pressupostos econômicos, que são as regras ou normas formais e informais que podem condicionar o comportamento da sociedade.

A Teoria do Comportamento Planejado é utilizada como auxiliar para poder se explicar a influência das crenças nas regras ou normas, formais e informais, que são investigadas na pesquisa. A ênfase no estudo é dada sobre as regras formais e informais nas rotinas, verificando-se os aspectos relacionados às crenças normativas, de controle e comportamentais que são encontradas nos processos para a composição das informações contábeis e gerenciais.

A Figura 3 ilustra a estrutura da revisão teórica do estudo.



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

A partir da ilustração, inicia-se a revisão teórica, fazendo-se uma abordagem da origem da Teoria Institucional.

2.1 Origem da Teoria Institucional

A origem da Teoria Institucional se deu a partir da obra de Veblen (1898 – *Why is economics not an evolutionary science?*), a qual analisa a economia como um processo evolutivo, contrapondo os pressupostos dos pensadores neoclássicos da Teoria Econômica, que tinham uma linha racionalista e utilitarista. Nesse contexto, Veblen (1898) e Commons (1931) são os Velhos Institucionalistas da Teoria Econômica Institucional. Já Williamson (1991) e North (1990) são os Novos Institucionalistas.

Para Veblen (1971), a instituição de uma classe ociosa seria o resultado de uma discriminação entre tarefas, sendo dignas para uns e indignas para outros. Na moderna comunidade industrial, a diferença persiste e pode ser percebida pelo preconceito, pela aversão ao trabalho servil. É uma diferenciação de caráter pessoal, estando relacionada à superioridade (interesse da comunidade) e inferioridade (sem interesse da comunidade). O interesse pode ser também caracterizado como valor naquele estágio da cultura.

No curso da evolução cultural, o aparecimento de uma classe ociosa coincide com o início da propriedade. É uma consciência necessária porque as duas instituições (classe ociosa e propriedade) resultam do mesmo conjunto de forças econômicas. Na fase inicial do seu desenvolvimento, as duas são somente aspectos diferentes dos mesmos fatos gerais de estrutura social. Tanto o ócio como a propriedade são elementos da estrutura social, são fatos convencionais e como tais interessam no momento (VEBLEN, 1971).

Na obra de Commons (1931), a Teoria Institucional tem sua abordagem considerando os atos coletivos que influenciaram o desenvolvimento econômico das organizações e que são, às vezes, mais poderosos do que a ação coletiva da preocupação política, o Estado. No que se refere à ética e à lei, esses atos coletivos estabelecem relações de direitos, deveres, sem direitos e sem deveres.

Sob a mesma ótica, os atos são expressos pelos verbos auxiliares do que o indivíduo pode, não pode, deve, não deve, não pode ou não faz. Esses verbos são denominados de ‘regras de trabalho’, que indicam causa, efeito ou propósito, comum a todos na ação coletiva. Regras de trabalho estão mudando continuamente na história de uma instituição e se diferem nas várias instituições, mas, independentemente das suas diferenças, elas têm essa similaridade que indica que os indivíduos podem, devem, ou podem, fazem ou não fazem,

impostos por sanções coletivas. A análise dessas sanções coletivas é que fornece correlação entre economia, jurisprudência e ética, o que é pré-requisito para uma teoria da economia institucional (COMMONS, 1931).

Um pensamento comum na Teoria Institucional, a partir de Veblen e Commons, é que “os indivíduos interagem para formar instituições, enquanto individualmente as preferências estão lá também sendo moldadas por condições socioeconômicas. O indivíduo é tanto um produtor e um produto de suas circunstâncias” (HODGSON, 1998, p. 177).

North (1990) afirma que o foco central é o problema da cooperação humana – especificamente a cooperação que permite economias capturarem os ganhos do comércio que foram a chave para a Riqueza das Nações, de Adam Smith. A evolução de instituições cria um ambiente hospitaleiro para soluções cooperativas e trocas prevendo um crescimento econômico, mas nem todos os humanos são cooperativos e socialmente produtivos.

A teoria da dinâmica econômica também é fundamental para o campo do desenvolvimento econômico. A teoria neoclássica é simplesmente uma ferramenta inadequada para analisar e prescrever políticas que induzem ao desenvolvimento, pois se preocupa com o funcionamento dos mercados, mas não com a forma como eles se desenvolvem. Essa teoria, na forma primitiva deu a precisão matemática e a elegância modelada de um mundo sem atrito e estático. Quando aplicada à história e ao desenvolvimento econômico, com foco no desenvolvimento de tecnologia e, mais recentemente, em investimentos em capital humano, deixou de lado a estrutura de incentivos incorporada em instituições que determinam o grau de investimento social nesses fatores (NORTH; 1992; 1993; 1994).

Williamson (1991) destaca na Teoria Institucional, os aspectos microeconômicos, redefinindo as questões relativas aos papéis dos mercados e hierarquias, que foram abordadas na Teoria Neoclássica. Busca, em sua pesquisa, a compreensão das origens e funções das diversas estruturas da empresa e do mercado, incorporando, desde pequenos grupos de trabalho, até complexas corporações modernas. As transações e os custos associados a essa estrutura definem diferentes modos institucionais de organização, assim como a tecnologia, que, embora se constitua em aspecto fundamental da organização da firma, não é um fator determinante.

Diante do contexto apresentado, verifica-se que, na Teoria Institucional os grupos de hábitos comuns específicos podem ser incorporados e reforçados por instituições sociais específicas. Dessa forma, o institucionalismo se move do abstrato para o concreto. Diferentemente da Economia Neoclássica que parte de uma estrutura teórica universal

referente à escolha racional e ao comportamento, e que se move diretamente para as teorias de preço e bem-estar econômico. Pode-se concluir que a Teoria Institucional se baseia em pesquisa psicológica, antropológica e sociológica, buscando compreender como as pessoas se comportam (HODGSON, 1998).

Uma vez apresentada a origem da Teoria Institucional, segue-se com os conceitos gerais da teoria.

2.1.1 Conceitos Gerais da Teoria Institucional

A Teoria Institucional tem como objeto de análise as instituições (VEBLEN, 1898, 1971; COMMONS, 1931; NORTH, 1990). Hodgson (1998), baseado na obra de Veblen (1898), postula que o objeto de análise da Teoria Institucional concentra-se no “conjunto de normas, valores e regras e sua evolução”. Todos esses fatores são o resultado de uma situação atual que molda o futuro através de um “processo seletivo e coercitivo, orientado pela forma como os homens veem as coisas, o que altera ou fortalece seus pontos de vista” (HODGSON, 1998, p. 181).

A partir do exposto, pode-se concluir que existem fortes vínculos entre as particularidades históricas e a abordagem evolucionária. Assim, a “relação entre a atividade humana, as instituições e a natureza evolucionária do processo econômico definiria diferentes tipos de economia” (HODGSON, 1998, p. 181), sendo um processo de causação circular, cuja origem está na concepção de Veblen.

O institucionalismo que dá origem à Teoria Institucional é uma “designação padrão de certa maneira de pensar em economia ou abordagem aos problemas econômicos” (AYRES, 1951, p. 49). Existe uma convergência em relação à influência preeminente de Veblen à institucionalidade, como forma de se pensar em economia, e suas ideias fazem parte de um fluxo considerável de seguidores (AYRES, 1951): “Institucionalismo está devidamente identificado com o comportamento no último sentido”. [...] “Quanto maior é o significado do aprendizado no comportamento humano, maior é o significado do que é aprendido; isto é, a cultura. Os seres humanos são fenômenos sociais” (AYRES, 1951, p. 49).

Ayres (1951, p. 50) afirma que “o institucionalismo postula que as máquinas não representam o estado das artes industriais, como algo externo ao comportamento humano ou à estrutura social”. Além disso, “a teoria é que a tecnologia (incluindo a ciência) é a força dinâmica pela qual (e até mesmo, talvez, toda a civilização) foi moldada” (AYRES, 1951, p.

50). Não se pode concluir que a tecnologia é uma força externa, em relação ao comportamento humano ou à estrutura social.

A obra de Veblen (1898) sugere que a única abordagem racional é assumir que a economia evolui. E essa evolução tem a participação do homem e da sociedade. É uma questão comportamental, que sofre a interferência do intelecto e da seletividade das classes, o que faz surgir o conceito de Teoria Institucional, segundo a sua ótica. Considera-se, assim, que a economia é evolutiva, pois é dada a um conjunto de normas e regras regidas sob a influência da sociedade a partir do seu comportamento, de valores que influenciam o futuro em ambiente de seletividade e coercitividade desenvolvido pela sociedade, sendo que as regras são os valores, ou seja, como os homens veem as coisas.

Nesta mesma linha, Commons (1931, p. 1) entende a “instituição, como a ação coletiva no controle e na ampliação, extensão (libertação), das ações particulares dos indivíduos”. Além disso, “as forças internas das pessoas (ações, hábitos, costumes, crenças) interferem no ambiente da própria instituição e influenciam o ambiente externo (economia)”. Simultaneamente, “as forças externas do ambiente (essencialmente pecuniárias ou econômicas) têm influência sobre a instituição. [...] as forças internas e externas impactam no desempenho da instituição e da economia” (VEBLEN, 1971, p. 208).

De acordo com Commons, “a Teoria Institucional preconiza uma mudança na análise do cenário econômico em perspectiva diferente da baseada na escola neoclássica ou marginalista. Preocupa-se em avançar ou caracterizar as relações em um contexto social” (COMMONS, 1931, p. 3). Assim, permite-se delinear não mais as relações entre os indivíduos e as mercadorias, mas as relações dos indivíduos como ação coletiva e incerteza no significado de instituição (COMMONS, 1931).

Neste cenário econômico, Commons (1931) diz que a Teoria Institucional considera que na ação coletiva tem-se a forma de relações harmônicas entre os indivíduos que contribuem para que os fenômenos tenham um comportamento sem conflitos, partindo de interesses comuns para a eficiência da instituição, gerando ordem ao conflito das normas que precisam ser institucionalizadas, sendo elas o cerne da harmonização dos conflitos das ações coletivas.

Veblen (1971) analisa o desenvolvimento das instituições como a evolução da sociedade. Considerando que são constituídas pelos hábitos mentais das relações e funções específicas dos indivíduos na sociedade, o conjunto de instituições em vigor no processo de evolução da sociedade apresenta características, do ponto de vista psicológico, como uma atitude de espírito ou um princípio e prática de vida. “As instituições executam uma função

através de sua influência sobre os fins que as pessoas seguem. Por falta de um termo melhor, isso pode ser chamado de sua função motivacional ou teleológica” (DEQUECH, 2006, p. 118).

A importância das instituições e regras na sociedade humana é recomendada pela “economia institucional na tradição de Veblen e Commons, mas com uma preocupação adicional e crucial sobre o papel do hábito. Um círculo de interação entre ator e estrutura baseia-se nos conceitos ligados entre hábito e instituição” (HODGSON, 1998, p. 181).

Segundo o conceito de hábito derivado de pragmatismo e economia institucional vebleniana, os processos de habituação fornecem um mecanismo de “causação descendente reconstitutiva [...]”, quando as circunstâncias institucionais podem afetar as preferências individuais. Além disso, “o hábito é reintegrado como um mecanismo de disposição de núcleo de ações e crenças subjacente, que tem implicações importantes para o problema de agência-estrutura” (HODGSON, 2007, p. 1).

No contexto apresentado, observa-se que Veblen (1898, 1971), Commons (1931), Ayres (1951), North (1990), Dequech (2006) e Hodgson (1998; 2007) convergem para a ideia de que a Teoria Institucional é identificada pelos hábitos que definem o comportamento da sociedade e passam de geração a geração, dentro de uma perspectiva de economia humana evolutiva.

Após uma revisão de forma mais ampla dos conceitos pertinentes à Teoria Institucional, apresenta-se com a identificação das suas diferentes vertentes, a saber: Velha Economia Institucional; Nova Economia Institucional; e Nova Sociologia Institucional.

2.1.2 Vertentes da Teoria Institucional

Nas ciências sociais tem havido um crescente interesse pela Teoria Institucional. Três dessas teorias têm sido utilizadas na literatura contábil: Velha Economia Institucional (cujo objeto de análise é a instituição como regras); Nova Economia Institucional (cujo objeto de análise são os custos de transação); e Nova Sociologia Institucional (cujo objeto de análise são os fenômenos do Isomorfismo e Legitimação). Essas teorias têm diferentes origens e raízes intelectuais, mas compartilham uma preocupação com as instituições e com as mudanças institucionais. Todas oferecem conhecimentos que são úteis para conceituar a mudança na contabilidade de gestão, mas a Velha Economia Institucional proporciona um foco em rotinas organizacionais e em sua institucionalização (BURNS; SCAPENS, 2000). No Quadro 1, estão apresentadas as diferentes vertentes da Teoria Institucional:

Quadro 1 - Diferentes vertentes da Teoria Institucional

Vertentes	Principais autores	Características	Enfoque nas organizações
Velha Economia Institucional	<ul style="list-style-type: none"> - Fundada por Veblen (1898; 1971); - Seguida por Commons (1931); - Estudos mais recentes foram realizados por North (1990); Hodgson (1988; 1993); Scapens (1994); Burns (1996; 1997; 2000). 	<ul style="list-style-type: none"> - Objeto de análise: instituições como regras; - As instituições sociais, a cultura e as rotinas dão origem a certas formas de seleção. - Relacionada com o surgimento, continuidade e mudança das instituições ao longo do tempo; - Foco em rotinas organizacionais e sua institucionalização; - Observa os fenômenos em relação aos processos; - Vê a forma de por que e como as coisas se tornam o que são, ou não são, ao longo do tempo; - O poder e a política fazem parte da análise dos resultados; - Os resultados são fundamentados nos processos fenomenológicos dos indivíduos e conseqüentemente da sociedade. 	<ul style="list-style-type: none"> - A instituição dentro da organização individual está enraizada na Teoria Econômica Neoclássica; - Adequada para estudos de mudança institucional; - As condições do comportamento do indivíduo na instituição são a ênfase no processo de evolução econômica e transformação tecnológica; - Evolução de instituições é a que cria um ambiente hospitaleiro para soluções cooperativas a trocas prevendo um crescimento econômico.
Nova Economia Institucional	<ul style="list-style-type: none"> - Obras de Williamson (1991); North (1992; 1993). 	<ul style="list-style-type: none"> - Objeto de análise: os custos de transação; - Teoria econômica neoclássica estática; - Assume dadas instituições; - Centra-se em micro instituições dentro das organizações; - As transações e os custos associados a esta estrutura definem diferentes modos institucionais de organização, assim como a tecnologia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tem dificuldade em analisar os processos de mudança; - Busca origens e funções das diversas estruturas da empresa e do mercado, incorporando desde pequenos grupos de trabalho até complexas corporações modernas; - Preocupa-se com as falhas de mercado.
Nova Sociologia Institucional	<ul style="list-style-type: none"> - Obras de DiMaggio e Powell (1991); Scott e Christensen, (1995). 	<ul style="list-style-type: none"> - Objeto de análise: fenômeno do Isomorfismo e Legitimação; - Centra-se mais em macro instituições. 	<ul style="list-style-type: none"> - Incide predominantemente sobre os efeitos das instituições extra organizacionais (sociais, econômicos e políticos); - Preocupa-se sobre as práticas das organizações de modo mais geral.

Fonte: Adaptado de Burns (2000, p. 570).

Burns (2000) traça uma trajetória das diferentes vertentes da Teoria Institucional. A Velha Economia Institucional (VEBLEN, 1898; 1971; COMMONS, 1931; NORTH, 1990; HODGSON, 1988; 1993), observa os fenômenos em relação aos processos, a forma como as coisas se tornam o que são ao longo do tempo. O poder e a política são fundamentados nos processos fenomenológicos dos indivíduos e da sociedade.

O autor continua a análise com a Nova Economia Institucional (WILLIAMSON, 1991; NORTH, 1992; 1993), que tem como base a teoria econômica neoclássica estática, que não deve ser confundida com a Nova Sociologia Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1991; SCOTT; CHRISTENSEN, 1995), pois, segundo Burns (2000, p. 570), a Nova Economia

Institucional “tende a assumir dadas instituições, enquanto a primeira está relacionada com o surgimento, continuidade e mudança das instituições ao longo do tempo”. A Nova Sociologia Institucional tende a se concentrar mais em macro-instituições, enquanto a Velha Economia Institucional centra-se, adicionalmente, em micro instituições dentro das organizações (SCAPENS, 1994; BURNS, 1996; 1997).

Para Ayres (1951), no velho institucionalismo tem-se o aspecto antropológico que pode ser compreendido em conjunto com o seu aspecto comportamental. Deve-se entender não o fato da mudança, mas, sim, como isso acontece. Se a natureza humana não é antecedente à estrutura social, então, é completamente inútil tentar encontrar uma explicação do desenvolvimento da referida estrutura por meio de processos que começam com uma suposição contrária. De acordo com Ayres, “além disso, se a própria natureza humana é um fenômeno social, que explicação alternativa deve, necessariamente, ser expressa em termos de forças sociais” (AYRES, 1951, p. 50).

Para Rutherford (2001, p. 190), no novo institucionalismo, a discussão não está concentrada apenas em “regras e estruturas de governança formal, mas também de regras informais e as redes sociais e destas relações”. Dessa forma, existe uma religação da economia com a sociologia e a Economia Institucional. Porém, o relevante é observar que “as instituições importam muito, [...] as instituições moldam o comportamento econômico e os resultados são determinados por forças econômicas, políticas, e fatores ideológicos” (RUTHERFORD, 2001, p. 190).

Como visão teórica para explorar processos de mudança contábil, a adoção da Velha Economia Institucional, na visão de Burns (2000, p. 570), compreende “instituições como a forma de pensar comum dos indivíduos em uma sociedade”. Na constituição de instituições estão as rotinas que “compreendem o comportamento baseado em regras, que se baseia em várias vezes na sequência dessas regras”. As rotinas com o passar do tempo são mais impulsionadas pelo “conhecimento tácito que os indivíduos adquirem através da monitorização reflexiva do comportamento passado” (BURNS, 2000, p. 570). Dessa forma, pode-se depreender que as rotinas surgem dos hábitos de um indivíduo ou de um grupo de indivíduos que fazem parte de instituições.

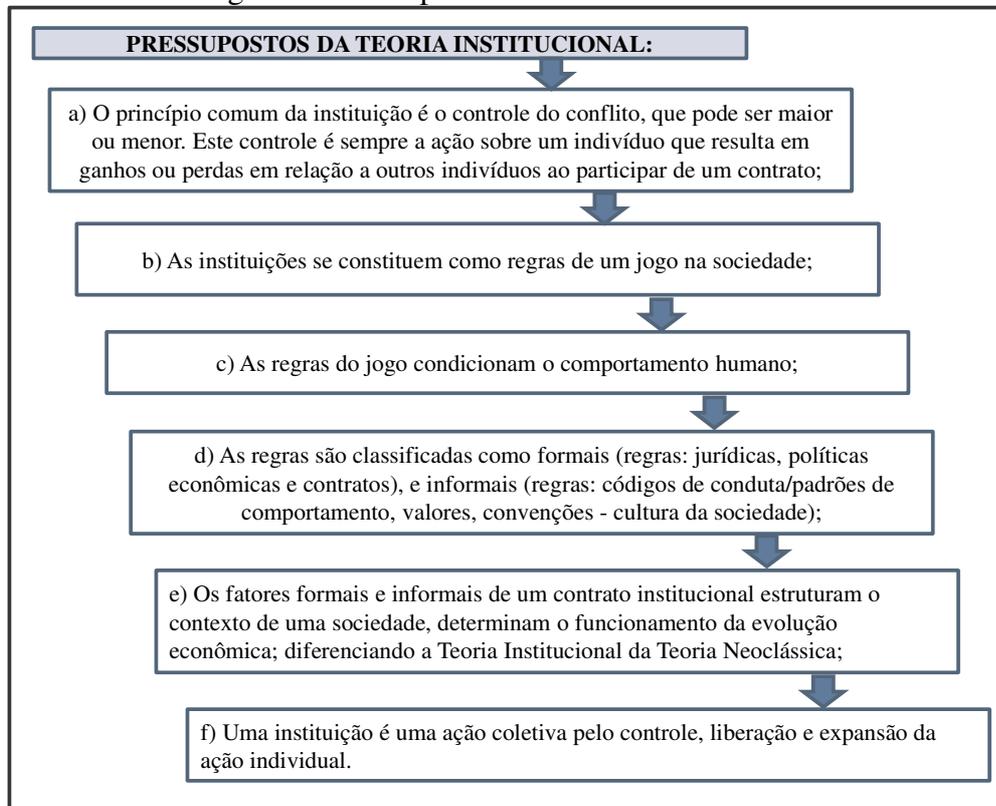
Após a exposição das diferentes vertentes da Teoria Institucional e com a definição da linha seguida por este estudo, o Velho Institucionalismo, na subseção a seguir, apresentam-se os pressupostos que são utilizados para o embasamento teórico desta tese.

2.1.3 Pressupostos da Teoria Institucional

A Teoria Institucional na obra de North (1990), identifica as instituições como podendo ser os constrangimentos humanamente concebidos pela estrutura de interação humana, sendo esses constituídos de restrições formais que podem estar relacionadas a regras, leis, constituições e regulamentos governamentais; e as restrições informais que são oriundas de normas de comportamento, convenções que são impostas por códigos de condutas do indivíduo e os aspectos e características concernentes à ação dessas regras formais e informais. Juntas definem a estrutura de incentivos das sociedades e das economias, em especial.

Com base no exposto, identificam-se como objeto de análise da Teoria Institucional as instituições (regras formais e informais) e os pressupostos que são apresentados na Figura 4 a seguir. As regras são criadas pelos indivíduos que estruturam e limitam suas interações, são compostas por regras formais e informais. É a interação entre as instituições e as organizações que dá forma a evolução institucional de uma economia (NORTH, 1990).

Figura 4 - Pressupostos da Teoria Institucional



Fonte: Veblen (1971) e North (1990) *apud* Macagnan (2013, p. 139).

Pode-se depreender, com base nos pressupostos da Figura 4, que as instituições formam a estrutura de incentivos ou de motivações de uma sociedade, e a política e instituições econômicas como consequência; esses são os pilares que determinam o desempenho econômico. A dimensão temporal da mudança econômica e social é a perspectiva em que o processo de aprendizagem dos seres humanos molda as instituições e a forma que elas evoluem. A evolução de instituições é o que cria um ambiente hospitaleiro para soluções cooperativas e trocas prevendo um crescimento econômico (NORTH, 1990).

Assim, neste estudo, segue-se a vertente do Velho Institucionalismo (Teoria Econômica), que é constituída por pressupostos que suportam as pesquisas relacionadas à teoria, os quais foram identificados no estudo de Macagnan (2013, p. 139), que tem como base Veblen (1971) e North (1990).

Com a identificação dos pressupostos da Teoria Institucional, considerando a vertente econômica, na subseção a seguir disserta-se sobre o pressuposto da teoria que considera as instituições como regras do jogo, sendo elas classificadas como regras formais e regras informais que são aplicadas nesta pesquisa.

2.1.4 Instituições: Regras Formais e Informais

Hamilton (1932, p. 84) conceitua instituição como "uma forma de pensamento ou ação de alguma prevalência e permanência, que é incorporado nos hábitos de um grupo ou os costumes de um povo". Instituições não compreendem somente "organizações - tais como corporações, bancos e universidades - mas entidades sociais também integradas e sistematizadas: tais como o dinheiro, a língua, e o direito". Burns e Scapens (2000) utilizam o conceito de Hamilton (1932) de instituição e consideram que essa definição contém ambos os sistemas (pensamentos e ações de alguma prevalência e permanência) e estrutura (imersão em hábitos e costumes).

Burns e Scapens (2000, p. 6) argumentam que "as instituições podem ser consideradas como impondo forma e coerência social sobre a atividade humana, através da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação". Hodgson (2007, p. 15), nesta mesma linha, observa que grande parte da discussão da Teoria Institucional centra-se nas instituições e não na forma mais geral das estruturas. Como "as instituições são sistemas de regras de alguma durabilidade, elas permitem a formação de hábitos e abrem a possibilidade de causação descendente reconstitutiva". Por sua vez, "as organizações são um tipo especial de instituição, com características adicionais".

Dequech (2006) defende que as instituições também podem ser vistas reduzindo a incerteza através de sua função cognitiva em qualquer de suas formas, “instituições dão estabilidade a maneira de agir das pessoas, o que por sua vez reduz a volatilidade da economia (e reproduz instituições)” (DEQUECH, 2006, p. 118). As instituições também restringem o leque de possíveis estados e resultados. O efeito das instituições sobre o grau de incerteza é talvez mais claro, quando elas fornecem informações que não estariam disponíveis de outra forma, realizando a sua função informativa.

As instituições evoluem através de um processo de rotinização da atividade humana, gerando uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam a atividade. Esta dualidade é essencialmente a relação agência-estrutura que tem sido amplamente debatida nas ciências sociais (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 6).

Pode-se complementar o conceito de organizações com Hodgson (2007), que observa que “as organizações são instituições delimitadas com um grau relativamente elevado de coesão. Suas características de adesão, soberania e responsabilidade aumentam as possibilidades de interações mais intensas entre indivíduos e organizações” (HODGSON, 2007, p. 15). Assim, entende-se que as organizações, como a família e a empresa, afetam a vida de maneira íntima e profunda, carregando um repertório de mecanismos e oportunidades para a criação de hábitos que alteram as preferências e as crenças. As organizações dependem da existência de um complexo de hábitos relacionados com as regras relativas à adesão, à soberania e à responsabilidade (HODGSON, 2007). Assim, considerando a dualidade entre ação e instituições, bem como a relação de agência-estrutura questionada por Burns e Scapens (2000), Hodgson (2007) apresenta a diferença entre as estruturas, instituições, convenções e organizações (Quadro 2).

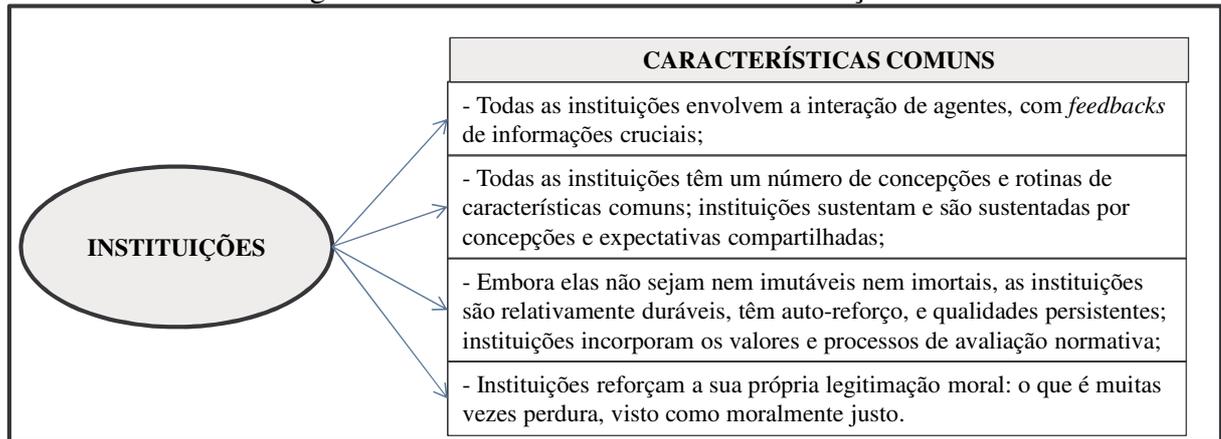
Quadro 2 - Diferença entre estruturas, instituições, regras, convenções e organizações

Tipos	Diferenças
Estruturas sociais	- Incluem todos os conjuntos de relações sociais, incluindo aqueles sem as episódicas regras, bem como as instituições sociais;
Instituições	- São sistemas de regras sociais estabelecidas e incorporadas que estruturam as interações sociais;
Regras	- São entendidas como ações inibitórias normativas transmitidas socialmente e habituais ou disposições normativas eminentes;
Convenções	- São casos particulares de regras institucionais;
Organizações	- São instituições especiais que envolvem: (a) critérios para estabelecer seus limites e para distinguir os seus membros a não membros; (b) princípios de soberania a respeito de quem é o responsável; e, (c) as cadeias de comando delineando responsabilidades dentro da organização.

Fonte: Adaptado de Hodgson (2007, p. 1-2).

Ainda para Hodgson (2007), a linguagem pode ser considerada um exemplo de uma instituição que não é uma organização. Outro exemplo é a corporação de negócios que é uma instituição que também pode ser uma organização. As instituições, neste caso, são assim definidas, porque todas possuem características comuns. Todas as instituições e organizações exibem as características mencionadas anteriormente, que estão ilustradas na Figura 5:

Figura 5 - Características comuns de instituições



Fonte: Adaptado de Hodgson (1998, p. 179).

Considerando os pressupostos apresentados por Macagnan (2013), com base em Veblen (1971) e North (1990), conceituam-se instituições, principalmente, como sendo “as regras de um jogo na sociedade” (NORTH, 1990, p. 3). Também se relacionam os pressupostos aplicados nesse estudo com os defendidos por Burns e Scapens (2000, p. 10), uma vez que observam que as regras formais e informais estão contidas nas rotinas que são “a forma como as coisas são, ou seja, instituições que serão codificadas nas regras em curso e as rotinas vão moldar novas regras”. Nesse contexto, para Hodgson (1998, p. 184), “as regras são padrões condicionais ou incondicionais de pensamento ou comportamento que podem ser conscientes ou inconscientemente adotados pelos agentes”.

As instituições incluem qualquer forma de restrição humana concebida que moldam a interação humana. São restrições formais – como regras que os seres humanos concebem; e, restrições informais – como as convenções e códigos de comportamento. As instituições são uma criação dos seres humanos. Elas evoluem e são alteradas pelo ser humano. Assim, daí o fato de que a nossa teoria deve começar com o indivíduo (NORTH, 1990, p. 3-4).

Scapens (1994) observa que são necessárias regras para coordenar e dar coerência às ações de grupos de indivíduos. O comportamento baseado em regras pode resultar de uma avaliação explícita das alternativas disponíveis, e as regras podem ser seguidas

posteriormente, a fim de evitar as dificuldades e os custos de realização de tais avaliações em todas as ocasiões.

Burns e Scapens (2000, p. 6) consideram que as regras podem ser definidas “como as coisas são feitas. As regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de grupos de indivíduos”. O comportamento baseado em regras pode resultar de uma avaliação explícita das alternativas disponíveis, e as regras são seguidas a partir daí. Uma vez que as regras são seguidas repetidamente, o comportamento pode se tornar cada vez mais programático, com base no conhecimento tácito individual adquirido através do monitoramento reflexivo do comportamento do dia a dia. Tais “comportamentos programáticos baseados em regras poderiam ser descritos como rotinas”, que podem ser definidas como a maneira em que “na verdade as coisas são feitas” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 6).

Um dos exemplos é de um novo processo de orçamento que pode ser definido em um conjunto de regras estabelecidas em um Manual de orçamento. O outro exemplo é do estabelecimento das regras, quando uma organização é adquirida por outra, os procedimentos padrões são impostos. Mas, podem ser introduzidas modificações por essas novas regras, ou seja, os procedimentos orçamentários são implementados, deliberadamente ou inconscientemente. Mudanças deliberadas poderiam ocorrer devido à resistência dentro da organização que foi adquirida, ou devido às circunstâncias específicas dessa organização.

Os autores citados anteriormente observam que, no processo de rotinização, regras anteriormente formuladas podem modificar-se de acordo com a compreensão e a aceitação dos grupos de indivíduos, para que sejam implementadas. As alterações podem ocorrer inconscientemente, quando, por exemplo, as regras são mal compreendidas ou são inadequadas às circunstâncias. No entanto, na promulgação dos procedimentos orçamentários, rotinas vão surgir e “serão reproduzidas ao longo do tempo e repassadas por novos membros da organização” (NELSON; WINTER, 1982, p. 96). Dessa forma, as regras são estabelecidas por meio de sua implementação.

Na subseção a seguir, são apresentados os conceitos de rotinas, hábitos e ações.

2.1.5 Rotinas, Hábitos e Ações

Nelson e Winter (1982, p. 97) apresentam uma definição de rotina, como uma “forma altamente flexível, tanto quanto ‘programa’ (ou, na verdade, ‘de rotina’) que é usado na discussão de programação de computadores”. Refere-se a um “padrão repetitivo de atividade em toda a organização, para uma habilidade individual, ou como um adjetivo, para uma

eficácia harmoniosa sem intercorrências de desempenho organizacional ou individual” (NELSON; WINTER, 1982, p. 97).

Para Burns e Scapens (2000), em vários tipos de atividade organizacional rotinas podem surgir, por se desviarem das regras originais ou porque nunca foram explicitamente definidas na forma de regras. Nesses casos, pode ser decidido formalizar as rotinas estabelecidas em um conjunto de regras, por exemplo, em um manual de procedimentos. Isso pode ser feito para evitar que o conhecimento seja perdido quando o pessoal-chave sair, possibilitando a formação de novos funcionários, ou para exercer controle sobre outras modificações. Assim, move-se de rotinas para regras, podendo haver, dessa forma, uma relação de correspondência entre as regras e as rotinas.

Burns e Scapens (2000, p. 6) afirmam que as “regras são a declaração formal de procedimentos, enquanto rotinas são os procedimentos atualmente em uso”. As regras são normalmente alteradas apenas em intervalos discretos; mas rotinas têm o potencial de estarem em um processo cumulativo de mudança à medida que continuam a ser reproduzidas. No entanto, na medida em que as rotinas específicas são modificadas podem vir a depender de outras regras e rotinas, incluindo procedimentos de controle.

No estudo de Nelson e Winter (1982, p. 104) encontra-se a afirmação de que “habilidades, organização e tecnologia estão intimamente entrelaçadas em um funcionamento de rotina”, muitas vezes não se consegue identificar exatamente onde termina um e começa o outro aspecto. Além disso, “as rotinas são as habilidades de uma organização” (NELSON; WINTER, 1982, p. 124). Assim, pode-se concluir que as empresas se comportarão no futuro da mesma forma que seguem as rotinas de comportamentos realizados no passado.

Burns e Scapens (2000) consideram que as regras e as rotinas são baseadas em seu contexto histórico específico; as instituições são dissociadas de suas circunstâncias históricas específicas e, como tal, existem apenas na memória e no conhecimento expressado pelos indivíduos. Ainda segundo os autores, “o caminho de como as coisas são” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 7). As rotinas representam “os padrões de pensamento e ação que são habitualmente aprovadas por grupos de indivíduos. Rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre as ações e instituições” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 7).

Dessa forma, para Nelson e Winter (1982) a rotinização da atividade em uma organização pode ser constituída como a forma mais importante de armazenamento de conhecimento operacional específico, sendo considerada como a memória da organização. Ou ainda, “o conhecimento reside na memória da organização” (NELSON; WINTER, 1982, p.

96). A ideia de que as organizações lembram uma rotina em grande parte através do exercício é muito parecido com a noção de que um indivíduo lembra as competências exercidas.

Continuando a discussão, os autores dizem que a lembrança se dá em grande parte através do exercício, e não poderia ser totalmente assegurada por registros escritos ou outros dispositivos formalmente arquivados. Não se nega que formalmente as empresas guardam lembranças e memórias que desempenham um papel importante. Mas deve haver muito mais da memória do que os registros organizacionais formais (NELSON; WINTER, 1982).

As regras seguidas, no que tange ao comportamento, podem se tornar programadas e baseadas cada vez mais no conhecimento tácito que o indivíduo adquire através de monitorização reflexiva do comportamento no dia a dia. Tais comportamentos baseados em regras programadas podem ser descritos como rotinas e elas representam os hábitos do grupo (SCAPENS, 1994).

O Velho Institucionalismo analisa a natureza da ação humana, com base no conceito de hábito. Hábitos e regras são vistas como necessárias para a ação humana. Em uma visão institucionalista, o conceito de hábito crucialmente se conecta com a análise das instituições. O núcleo de Institucionalismo está relacionado às instituições, pensamentos, hábitos, regras e sua evolução (HODGSON, 1998, p. 168).

Hodgson (1998, p. 180) afirma que “o hábito é considerado fundamental para a formação e manutenção de instituições. Os hábitos formam parte das habilidades cognitivas. Estruturas cognitivas são emuladas dentro das estruturas aprendidas e institucionalizadas”. Isso leva à compreensão de que o indivíduo confia na aquisição de tais hábitos cognitivos, antes que a razão, a comunicação, a escolha, ou a ação aconteçam. Dessa forma, as habilidades aprendidas são incorporadas aos hábitos.

Hodgson (1998, p. 184) observa que hábitos podem ter uma qualidade diferente: “seguem regras que podem ser conscientes e deliberativas, considerando que a ação habitual, caracteristicamente, não é examinada. [...]” Regras não têm necessariamente um autoacionamento ou qualidade autônoma, mas se dá pela aplicação repetida, fazendo com que “uma regra [possa] se tornar um hábito”. Muitas vezes é mais fácil quebrar uma regra do que mudar um hábito, porque “a consciência dos próprios hábitos pode ser incompleta; eles possuem um caráter de autoacionamento sendo estabelecido em áreas subliminares do sistema nervoso” (HODGSON, 1998, p. 168).

Pode-se depreender do estudo de Burns e Scapens (2000) que a ênfase em hábitos e rotinas está nas razões que os indivíduos têm para fazer as coisas. Embora atores individuais

não possam sempre seguir suas escolhas racionais, geralmente, eles podem ter razões para suas ações. Essas razões, muitas vezes, incluem regras estabelecidas de comportamento que são aceitas. No entanto, “ao passo que os hábitos são pessoais, rotinas podem abranger grupos de indivíduos” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 6).

As “instituições são complexos formados como duráveis e integrados de costumes e rotinas” (HODGSON, 1998, p. 180). Portanto, os hábitos e as rotinas preservam o conhecimento tácito em relação às competências e às instituições que são a forma ou o resultado desse processo, agindo ao longo do tempo como uma correia de transmissão.

A seguir, no Quadro 3, apresenta-se a relação entre as ações sociais e as instituições.

Quadro 3 - Relação entre as ações sociais e as instituições

INSTITUIÇÕES	AÇÕES
- Compreendem as premissas tomadas como certas, que informam e formam as ações dos atores individuais.	- As suposições tomadas como certas são os próprios resultantes de ações sociais, isto é, são socialmente construídas.
- São as propriedades estruturais que definem as relações entre as atividades e os membros de determinados grupos sociais ou comunidades.	- Ações sociais devem ser interpretadas como os pressupostos tomados como certos sobre as atividades e relações apropriadas para as diferentes classes de indivíduos.
- Relação entre as ações e instituições é semelhante à relação entre o discurso (atos) e a linguagem. Para uma comunicação eficaz, cada expressão deve estar em cumprimento com a base subjacente, tacitamente entendida, a estrutura da língua.	- As alterações de linguagem evoluem ao longo do tempo pelos atos da fala da comunidade de falantes.
- São o resultado dos comportamentos do grupo social ou comunidade - característica importante é o caráter aparentemente normativo e objetivo. Eles definem os padrões de comportamento que são esperados no grupo social particular.	- Os membros do grupo simplesmente tomam como certo que "esta é a forma como as coisas são".
- Nem todos os padrões de comportamento são institucionalizados à mesma medida. Pode haver variações na duração do tempo, pois as instituições particulares estão em vigor na medida em que são aceitas pelos membros de uma coletividade (tais como um grupo ou uma organização).	- Instituições que são relativamente de curta duração e /ou que não ganharam ampla aceitação são mais vulneráveis e menos propensas a influenciar a ação.

Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 8).

Nesse sentido, “as rotinas representam os padrões de pensamento e ação que são habitualmente adotadas por grupos de indivíduos. Rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre as ações e instituições” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 6).

No contexto da contabilidade gerencial, regras compreendem a administração formal de sistemas de contabilidade, como são definidos nos manuais de procedimentos; enquanto rotinas são as práticas contábeis realmente em uso. Sempre haverá uma relação entre as regras e as rotinas, mas não se devem confundir regras com rotinas. Práticas de contabilidade gerencial em uso podem não replicar os sistemas estabelecidos nos manuais de procedimentos

(BURNS; SCAPENS, 2000). Assim, continuando a discussão sobre conceitos de instituições, regras formais e regras informais, rotinas, hábitos e ações, relacionados à Teoria Institucional, na próxima subseção, tem-se a contabilidade, sendo identificada como uma rotina institucionalizada.

2.1.6 Contabilidade como Rotina Institucionalizada

Baldvinsdottir (2009, p. 56) alega que se “a perspectiva da contabilidade como um fator institucional é adotada, a confiança baseada nas instituições é inerente, a contabilidade tem um papel na contribuição para a criação desta confiança”. A contabilidade adota normas e regras que facilitam a interpretação significativa dos fatos financeiros e contribui para a estabilidade das rotinas neste ambiente.

O ponto de partida do modelo da Teoria Institucional indicado por Burns e Scapens (2000, p. 5), é o reconhecimento de que “as práticas de Contabilidade Gerencial podem dar forma e serem moldadas pelas instituições que governam a atividade organizacional”. Na contabilidade gerencial, regras podem compreender a gestão formal de sistemas de contabilidade, uma vez que constam nos manuais de procedimentos, sendo que é concebida como uma rotina, e, conseqüentemente, a prática organizacional é institucionalizada. Dessa forma, entende-se que a contabilidade gerencial pode, ao longo do tempo, apoiar maneiras de pensar e fazer em uma organização particular.

De acordo com Burns e Scapens (2000, p. 5), a “contabilidade gerencial é concebida como uma rotina e, potencialmente, institucionalizada, na prática organizacional”. Por institucionalizado, diz-se que a contabilidade gerencial pode, ao longo do tempo, apoiar as formas de pensar e fazer em uma determinada organização.

Burns e Scapens (2000, p. 3) conceituam a “contabilidade gerencial como regras e rotinas organizacionais”. Desta forma, salientam que investigadores tenham ênfase na contabilidade gerencial, conceitos, técnicas, sistemas, e outros, que sejam suscetíveis de serem aplicados na prática. O contexto institucional pode ser, tanto dentro da organização (normas, rotinas e instituições específicas da organização) como externo (as instituições sociais, econômicas e políticas mais amplas do campo organizacional e a sociedade em que a organização está localizada).

Burns e Scapens (2000) partem do pressuposto de que em muitas organizações, sistemas e práticas de contabilidade gerencial constituem normas e rotinas estáveis. A teoria institucional é usada para desenvolver uma estrutura para conceituar a mudança na

contabilidade gerencial, salientando a estabilidade no comportamento baseado em regras, rotinas e práticas de sistemas organizacionais. Os autores também observam que as regras e rotinas podem mudar. Assim, ao reconhecer-se que os sistemas e as práticas de contabilidade gerencial são as regras e as rotinas organizacionais, pode-se explorar a gestão da mudança contábil como um processo e não como um resultado.

O processo de mudança de contabilidade pode ser caracterizado como uma evolução (NELSON, 1995, p.561):

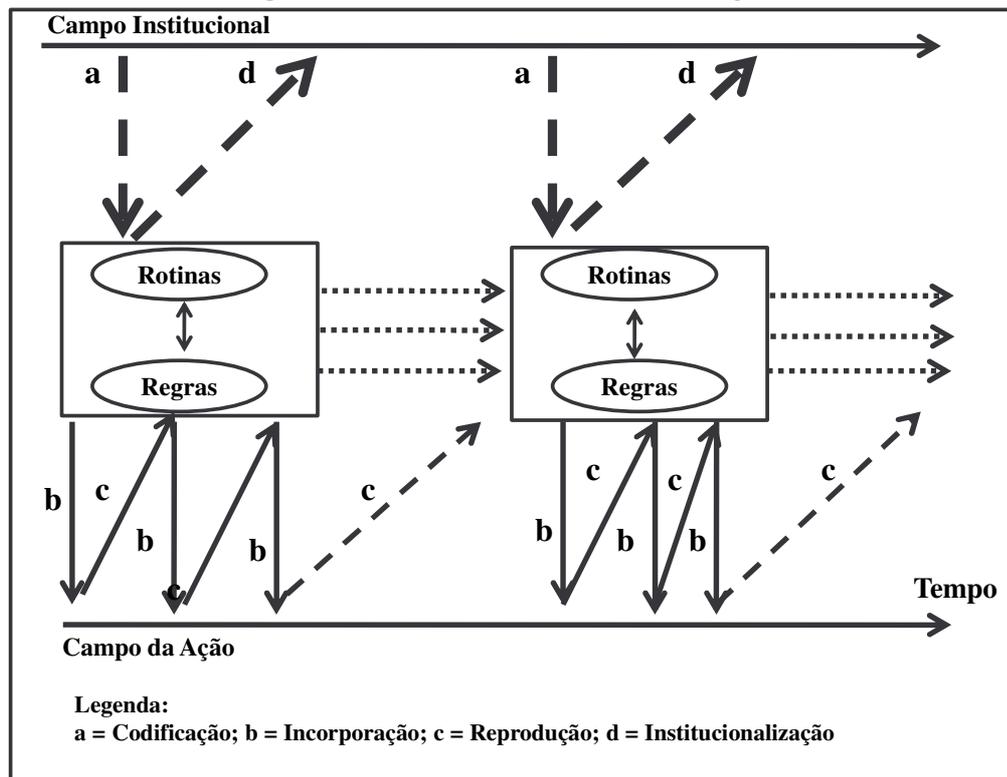
1. Muda com o tempo; e compreendem ambos com elementos aleatórios (por exemplo, a elaboração de métodos mutuamente aceitáveis de trabalho);
2. Mecanismos sistemáticos (por exemplo, a escolha do novo sistema de "eficiente");
3. Forças de inércia que fornecem a continuidade ao longo do tempo.

Burns e Scapens (2000) estudam o modelo institucional na mudança da contabilidade gerencial, citando como exemplo uma alteração na equipe de gestão sênior que exige formas específicas de informações para monitorar as atividades da organização. Isso vai representar uma mudança nas regras, ou seja, a forma do sistema de contabilidade gerencial. “Como essas regras são introduzidas e implementadas, novas rotinas vão surgir, sendo desenvolvidas e reproduzidas pelas diversas pessoas envolvidas, ou seja, procedimentos reais”, segundo os autores (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 12). Esses procedimentos devem trabalhar ao lado de muitas outras rotinas organizacionais já em vigor, sendo moldados pelas instituições existentes, isto é, as suposições tomadas como certas sobre a natureza das atividades organizacionais e as relações entre os vários membros da organização.

Os autores consideram que as instituições constroem a forma de ação sincronicamente (em um ponto específico no tempo), as ações produzem e reproduzem instituições diacronicamente (através da sua influência acumulada ao longo do tempo). No entanto, os processos de mudança, no âmbito institucional, ocorrem durante longos períodos de tempo, diferentemente da mudança no reino da ação.

Burns e Scapens (2000, p. 9) demonstram no modelo da Figura 6 a seguir, a relação dos elementos no processo de institucionalização. Pode-se observar, de acordo com a exposição dos autores, que a parte superior da figura representa o campo institucional e a parte inferior representa o campo da ação. Ambos os domínios decorrem de um processo de mudança cumulativa ao longo do tempo.

Figura 6 - Processo de Institucionalização



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

Na parte central da Figura 6 tem-se a forma como as regras e as rotinas agem como modalidades que ligam o domínio institucional com o campo da ação. Regras, normas e rotinas podem ser também um processo cumulativo de mudanças. Mas, de tempos em tempos, novas regras ou normas (e novas rotinas, práticas, ações) podem ser introduzidas (ou emergir) de uma forma mais discreta (BURNS: SCAPENS, 2000, p. 9).

Depreende-se, seguindo a linha de raciocínio dos autores, que as rotinas podem ser institucionalizadas, sendo consideradas como a maneira de se comportar, dissociadas das circunstâncias particulares que fazem parte do seu histórico. Nesse sentido, as rotinas passam a ser a forma inquestionável e indiscutível de fazer as coisas: “A instituição é a suposição tida como certa, sendo que as rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social particular, e as próprias rotinas são consideradas como a instância local da instituição”. Com base nesse argumento, “quanto mais ampla e profundamente essa instituição seja aceita, o mais provável será a influência da ação para resistir à mudança” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 11).

Pode-se, então, afirmar que “as instituições são as propriedades estruturais que compreendem os pressupostos sobre a maneira de fazer as coisas, que formam e restringem as regras e rotinas e determinam os significados, valores e também os poderes dos agentes

individuais” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 11). No entanto, como as instituições são dissociadas das circunstâncias históricas particulares, elas existem apenas nos entendimentos e memórias de conhecimento dos indivíduos e grupos e são mais abstratas do que as regras e as rotinas, que estão ligadas ao tempo que moldam as ações de período a período. Além disso, “a codificação e institucionalização são processos em curso, ao invés de movimentos identificáveis distintos” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 11).

No Quadro 4 é apresentada a descrição do processo de institucionalização de forma mais detalhada.

Quadro 4 - Descrição do Processo de Institucionalização

Processo	Descrição do Processo	
Primeiro processo: SETA “a”	- Codificação de princípios institucionais em regras e rotina:	- As rotinas existentes vão codificar os princípios institucionais vigentes, e irão moldar novas regras, que por sua vez levam à formação e ou re formação das rotinas em andamento;
	- Processo de codificação:	- Baseia-se nas premissas tomadas como certas, que compreendem os princípios institucionais, através da instanciação dos significados existentes, valores e poder.
Segundo processo: SETA “b”	- Indivíduos articulando as rotinas (e regras) que codificam os princípios institucionais:	- Processo de aprovação que pode envolver escolhas conscientes, mas geralmente resultam de monitoramento reflexivo e a aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas;
	- Edição de normas e rotinas que podem estar sujeitas a resistência:	- Se as regras e as rotinas desafiarem significados e valores existentes, e se os indivíduos tiverem recursos suficientes de poder para intervir neste processo;
	- Ausência de mudanças ‘externas’ (tais como avanços na tecnologia; em uma crise, assumir o controle):	- Não é improvável que seja a reabertura de acordos previamente acordados e, portanto, rotinas podem tornar-se um pouco resistentes à mudança, mas ocorre da mesma forma.
Terceiro processo: SETA “c”	- Comportamento repetido que leva a uma reprodução das rotinas:	- Reprodução pode envolver alteração, quer consciente ou inconsciente;
	- Mudança consciente:	- É provável que ocorra somente se os indivíduos são capazes de reunir os recursos e os princípios necessários para questionar coletivamente as regras e as rotinas existentes;
	- Mudança inconsciente ou não intencional:	- Pode ocorrer por não existirem sistemas que monitorem a execução das rotinas, no processo em que as regras e as rotinas não são suficientemente compreendidas ou aceitas pelos indivíduos;
Quarto processo: SETA “d”	- Institucionalização de regras e rotinas:	- Reproduzidas através do comportamento individual;
	- Envolve uma dissociação dos padrões de comportamento de circunstâncias históricas particulares:	- As regras e rotinas assumem uma qualidade normativa e factual, que obscurece a sua relação com os interesses dos diferentes indivíduos;
	- Regras e rotinas:	- Tornam-se simplesmente a forma como as coisas são, ou seja, instituições;
	- Instituições:	- Serão codificadas nas regras e rotinas em andamento e irão moldar novas regras, e assim por diante.

Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 10-11).

Nesse contexto, verifica-se que há uma relação entre regras e rotinas, mas é importante não confundir, pois as práticas contábeis de gestão em uso, muitas vezes, podem não replicar os sistemas estabelecidos nos manuais de procedimentos, que são as regras propriamente ditas (BURNS; SCAPENS, 2000). North (1990) e Scapens (1994) também consideram que a instituição pode ser considerada como uma forma de ação que se mantém ao longo do tempo, sendo incorporada nos hábitos ou nas rotinas de um grupo de indivíduos.

Assim, pode-se dizer que, no contexto da Contabilidade Gerencial, regras formais compreendem os sistemas de contabilidade de gestão (por exemplo, manuais de procedimentos) e as rotinas são as práticas contábeis que estão em uso. Ao longo do tempo, as rotinas emergentes tornam-se amplamente aceitas na organização, de tal forma que elas se tornam a forma inquestionável de controle de gestão. Em seguida, elas podem ser entendidas como institucionalizadas. Como tal, são mais do que um conjunto de procedimentos de rotinas exigido pela direção e implementado por contadores, elas são uma característica inerente do processo de controle de gestão e representam a forma esperada de comportamento, definindo as relações entre os vários grupos (BURNS; SCAPENS, 2000).

Seguindo a linha dos autores, a compreensão, de forma geral, dos complexos processos envolvidos na mudança da contabilidade gerencial é entender as regras, rotinas e instituições como não sendo a proposta de serem variáveis medidas empiricamente com alguma forma objetiva. Pelo contrário, são conceitos analíticos que podem não ser capazes de observação empírica. Apenas as ações são observáveis, sendo que à medida que se afastam da esfera da ação, os conceitos tornam-se cada vez mais abstratos. Até mesmo as regras podem ser difíceis de serem observadas, empiricamente. Pode haver alguma objetividade nas regras especificadas nos manuais de procedimento. Além disso, conceitos de rotinas e instituições são construções teóricas (não categorias empíricas), e são úteis na medida em que facilitam a interpretação das ações, que podem ser observadas.

Nessa subseção discorreu-se sobre os conceitos de contabilidade como uma rotina institucionalizada, uma vez que se busca entender como as crenças normativas, de controle e comportamentais, decorrentes das regras institucionais formais e informais, estão contidas na composição de informações nos sistemas contábeis. Na subseção a seguir, conceituam-se as informações contábeis *versus* sistemas contábeis.

2.1.7 Caracterização das Informações Contábeis *versus* Sistemas Contábeis

Iudícibus (2015, p. 116-117) postula que as informações contábeis evidenciadas constituem “um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”. As formas de informações podem variar, mas “a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada e completa, ou seja, considerar todos os eventos relevantes, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário”. A informação contábil, quando bem elaborada, poderá “auxiliar a traçar tendências de maneira mais adequada” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 116-117).

Hendriksen e Van Breda (2012, p. 531) afirmam que as informações contábeis ou divulgações financeiras são “vitais para a tomada de melhores decisões possíveis pelos investidores e para a estabilidade do mercado de capitais”. As informações relevantes, se divulgadas de forma oportuna, podem prevenir os usuários, tomadores de decisões, os quais a partir de suas percepções e interpretações terão como fazer projeções futuras. Dessa forma, terão como se preparar para eventos futuros, podendo evitar surpresas não desejadas. A contabilidade, nesse contexto, está envolvida diretamente na elaboração das informações e, cada vez mais, deve buscar formas para que os usuários estejam sempre bem informados (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2012).

As informações contábeis demonstram a situação dos ativos, passivos, patrimônio líquido, rendimentos, gastos, incluindo ganhos e perdas, e os fluxos de caixa das empresas, com os quais, juntamente com as notas explicativas, é possível prever os fluxos de caixa futuros da entidade no que tange à sua capacidade de geração de dinheiro e de seus equivalentes (HOOG, 2012). As demonstrações contábeis, que são as informações contábeis de um período determinado da empresa, fornecem subsídios para a tomada de decisão dos usuários que têm interesse em fazer previsões e tomar decisões financeiras futuras através dos relatórios padronizados pela lei vigente (CHING; MARQUES; PRADO, 2011).

As informações contábeis estão “acima dos próprios princípios e [que] estão intimamente ligadas às necessidades informativas dos usuários, variáveis no tempo e no espaço” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 117). Além disso, “o investidor ou usuários de informação em geral, atualmente, estão mais exigentes e sofisticados em termos de informação do que os de cinquenta anos atrás”. Assim, os usuários do futuro estarão mais exigentes que os dos dias atuais: “à medida que se aguçam os instrumentos de análise de investimentos e financeira em geral, o investidor toma suas decisões baseado na maior e melhor quantidade possível de informação” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 117).

Para Almeida, Martins e Zanoteli (2014), a mais completa Estrutura Conceitual vigente na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TG) no Brasil é a Estrutura Conceitual emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução nº 1.374, de 08 de dezembro de 2011, sendo que “os conceitos apresentados na NBC TG Estrutura Conceitual são válidos para todas as empresas que não se enquadrem como pequenas e médias” (ALMEIDA; MARTINS; ZANOTELI, 2014, p. 63).

Iudícibus *et al.* (2010, p. 33-34) assinala que “as demonstrações contábeis são preparadas sob a orientação da Estrutura Conceitual Básica, com o propósito de fornecer informações que sejam úteis à tomada de decisão dos usuários”. Na Estrutura Conceitual são apresentadas as características qualitativas, consideradas como atributos de informações contábeis, tendo como objetivo ampliar sua utilidade em relação a benefícios e custos; relevância; confiabilidade; neutralidade; comparabilidade e materialidade (CFC, 2011).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2012) em um Pronunciamento Técnico Contábil (CPC00 – 2012) mudou para apenas duas as características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis a serem sempre observadas: relevância e representação fidedigna. Além disso, definiu as demais como características qualitativas de melhoria da qualidade das informações contábeis, ou seja, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CFC, 2013).

Hurt (2014) assevera que as normas internacionais e outros documentos contábeis oficiais exigem expressiva interpretação. Quando padrões contábeis baseados em princípios, como as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), tornam-se a norma, a interpretação torna-se ainda mais importante, tanto que é processada no Sistema de Informações Contábeis (SIC).

Hurt (2014, p. 4) conceitua SIC como “um conjunto de atividades interrelacionadas, documentos e tecnologias destinados a coletar dados, processá-los e relatar informações para um grupo diversificado de tomadores de decisões internos e externos nas organizações”. Um SIC bem projetado pode melhorar significativamente a tomada de decisão nas organizações, inclusive respondendo a diversos elementos da estrutura conceitual na Norma Brasileira de Contabilidade das informações contábeis.

A estrutura de um SIC, de acordo com Hurt (2014), comporta os dados de entrada, os processos, as informações de saída, o armazenamento e os controles internos. Essa estrutura pode ser integrada. E, para Santos (2013, p. 2), um sistema integrado “é visto como a ligação conjunta de dados e transações de processos de setores distintos da organização, presente entre funções ou entidades operacionais da empresa”.

Os sistemas contábeis podem ser usados para integrar os sistemas de informações gerenciais que, para Elbashir, Collier e Davern (2008), têm a capacidade de analisar informações de negócios para apoiar e melhorar a gestão. Uma importante questão na Contabilidade é como o uso de sistemas de informações integrados influencia o papel e as decisões de contadores e gestores (ROM; ROHDE, 2007). Um dos sistemas gerenciais usados nas organizações é o Sistema de Apoio à Decisão (SAD), que emite informações que oferecem suporte para problemas de decisão não estruturados e/ou semiestruturados (SPRAGUE JÚNIOR; CARLSON, 1982).

Para explicar a influência das crenças no cumprimento de regras formais e informais que estão contidas no processo de elaboração das informações nos sistemas contábeis, aborda-se na próxima seção a Teoria do Comportamento Planejado.

2.2 Teoria do Comportamento Planejado

A Teoria do Comportamento Planejado (TCP) é orientada por três tipos de crenças: “Crença Comportamental: consequências prováveis de um comportamento; Crença Normativa: expectativas normativas de terceiros; Crença de Controle: presença de fatores que possam favorecer ou impedir o desempenho de um comportamento” (AJZEN, 1991, p. 180-181).

Nesse sentido, as crenças normativas, de controle e comportamentais, foram contextualizadas na TCP, nos estudos de Ajzen e Madden (1986) e Ajzen (1991; 2005; 2006), como uma extensão da Teoria Racional da Ação (TRA) que explica a “intenção de uma pessoa para adotar um determinado comportamento (crenças comportamentais, crenças normativas, e autoeficácia), antecedentes de atitudes, normas subjetivas, e controle comportamental percebido, respectivamente” (AJZEN, 1991, p. 180-181).

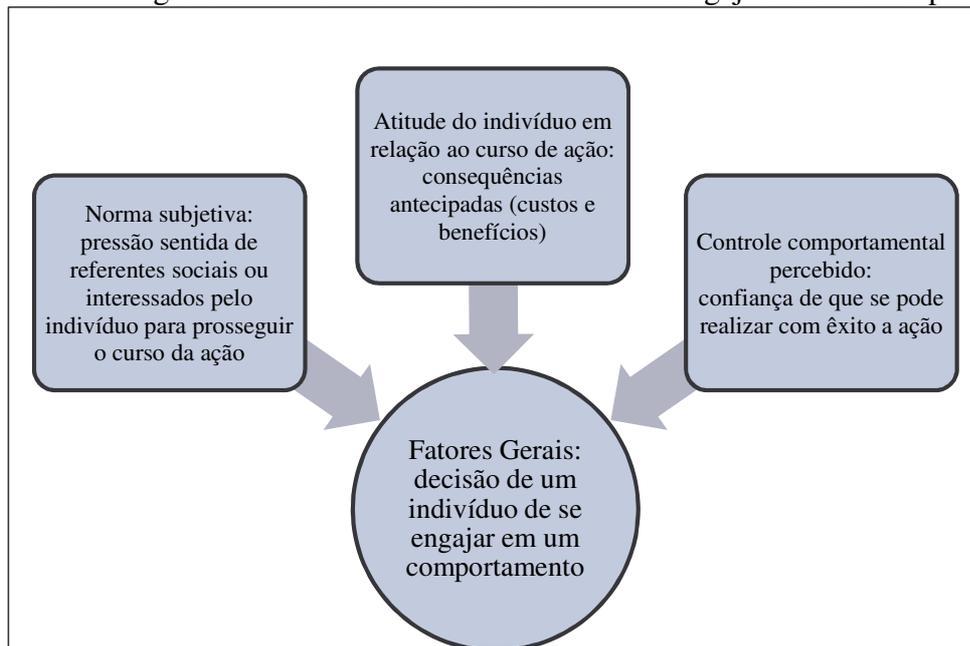
Godin, Conner e Sheeran (2005, p. 498) afirmam que, de acordo com a TRA, a intenção é determinada pela atitude e norma subjetiva. Atitude refere-se à avaliação global da pessoa de realizar o comportamento, enquanto a norma subjetiva refere-se a percepções de pressão social de outros indivíduos considerados como importantes para aqueles que vão realizar um determinado comportamento. No entanto, a TRA foi concebida apenas para prever comportamentos, ou seja, comportamentos sobre os quais a pessoa tem controle.

Godin, Conner e Sheeran (2005) observam que para superar este problema, Ajzen (1991) adicionou a construção de controle de comportamentos percebidos na TRA original para lidar com determinantes do comportamento humano que não estão sob o controle

volitivo completo. O modelo reformulado foi denominado de TCP, que propõe o controle comportamental percebido como um preditor adicional de intenção ao lado de atitude e norma subjetiva, e de comportamento ao lado de intenções.

Stevens *et al.* (2005), a partir do modelo teórico de Ajzen (1991), verificaram que na Teoria do Comportamento Planejado a decisão de um indivíduo de se engajar em um comportamento dependerá de três fatores gerais, conforme está ilustrado a seguir:

Figura 7 - Fatores gerais da decisão de um indivíduo de se engajar em um comportamento



Fonte: Stevens *et al.* (2005, p. 182-183).

De acordo com a Figura 7, o primeiro fator é a norma subjetiva ou a pressão sentida de referências sociais ou de interessados em que o indivíduo prossiga o curso de ação em questão; o segundo fator é a atitude do indivíduo em relação ao curso de ação, ou suas consequências antecipadas (custos e benefícios); o terceiro fator é o controle comportamental percebido ou a confiança de que se pode realizar com êxito a ação. Isto é, quanto mais os indivíduos acreditam que possuem as habilidades e os recursos necessários para realizar o comportamento de interesse, mais provável é que o façam (STEVENS *et al.*, 2005).

Eddosary *et al.* (2015) também verificam que a TCP é uma extensão da TRA de Fishbein e Ajzen (1975) e com base em Ajzen (2005) salientam que o comportamento das pessoas pode ser mais bem previsto por suas atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido. Intenções envolvidas em um comportamento explícito é o antecedente de um comportamento real sendo moldado por três fatores: seu ato ou atitude em relação ao comportamento; norma subjetiva, que é definida como as pressões sociais sentidas

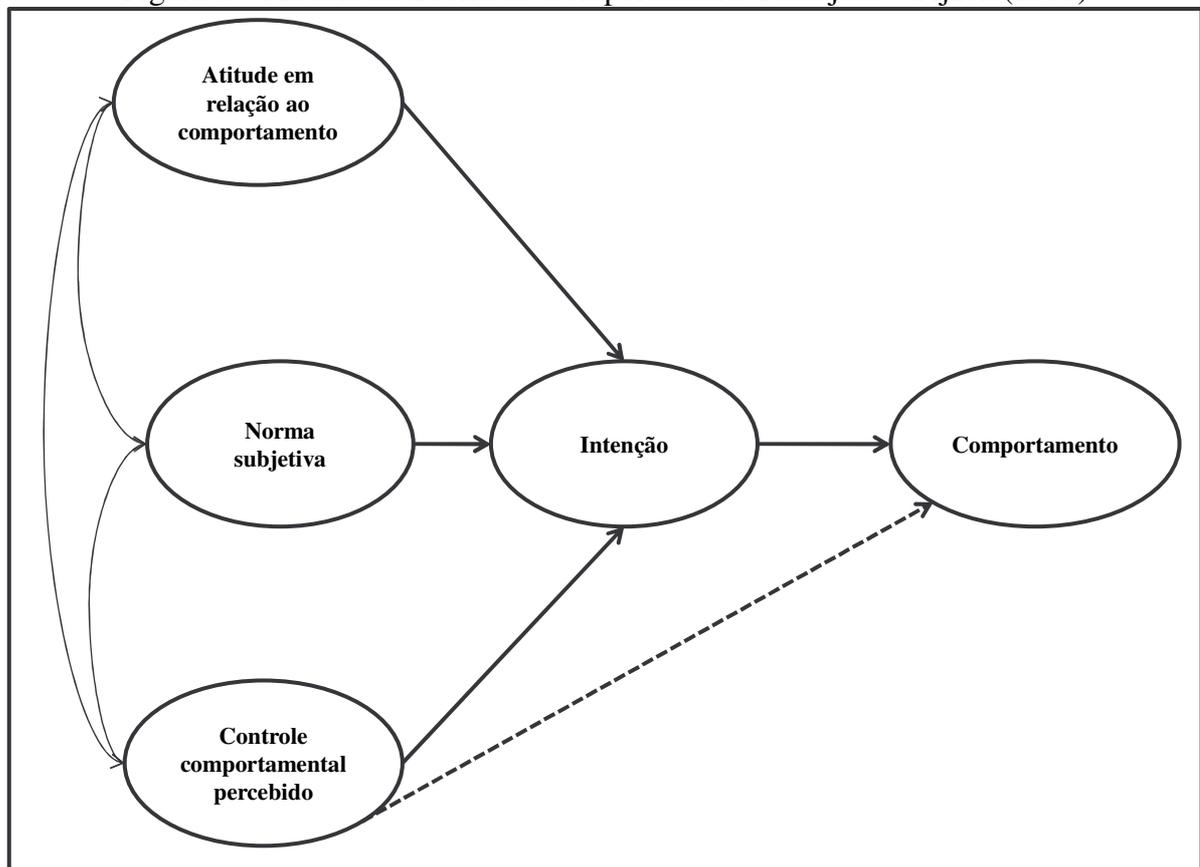
por executar o comportamento; e controle comportamental percebido, definido como a facilidade ou confiança percebida de um comportamento.

Desta forma, a TCP apresenta três níveis de explicação:

- (1) Os determinantes da ação: intenção e às vezes do controle percebido;
- (2) Os determinantes da intenção: Atitude em relação ao comportamento (A), Normas Subjetivas (SN) e Controle Percebido (PC);
- (3) Os determinantes de A, SN e PC (EAST, 1993, p. 339).

Para identificar a TCP como uma extensão da TRA, na Figura 8 ilustra-se o modelo da TCP de Ajzen (1991):

Figura 8 – Modelo da Teoria do Comportamento Planejado – Ajzen (1991)



Fonte: Ajzen (1991, p. 182).

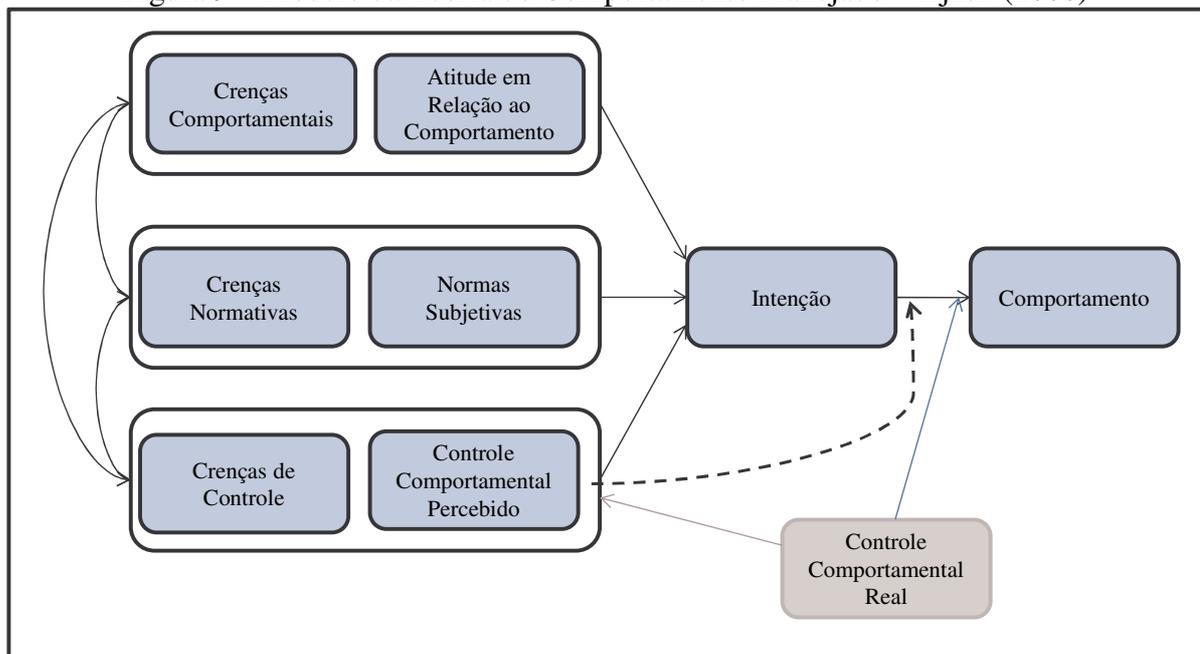
A partir do modelo da TCP apresentado na Figura 8, pode-se considerar que a atitude em relação ao comportamento (crença comportamental), a norma subjetiva (crença normativa) e o controle comportamental percebido (crença de controle) são antecedentes de uma intenção que resulta em um comportamento, sendo que o controle comportamental percebido pode estar diretamente relacionado ao resultado de um comportamento. Nesse sentido, pode-se

afirmar que a TCP é uma extensão da TRA, sendo adicionada ao modelo, somente a crença de controle.

Ajzen (2006) considerando o modelo da teoria que foi demonstrado, explica que o comportamento humano é orientado por três tipos de considerações: crenças sobre os resultados prováveis do comportamento e as avaliações desses resultados (crenças comportamentais), crenças sobre as expectativas normativas dos outros e motivação para cumprir essas expectativas (crenças normativas) e crenças sobre a presença de fatores que podem facilitar ou impedir o desempenho do comportamento e o controle percebido desses fatores (crenças de controle).

A Figura 9 apresenta o modelo da TCP com base em Ajzen (2006), que demonstra de forma mais clara a associação das crenças aos antecedentes e resultados.

Figura 9 – Modelo da Teoria do Comportamento Planejado – Ajzen (2006)



Fonte: Ajzen (2006, p. 2).

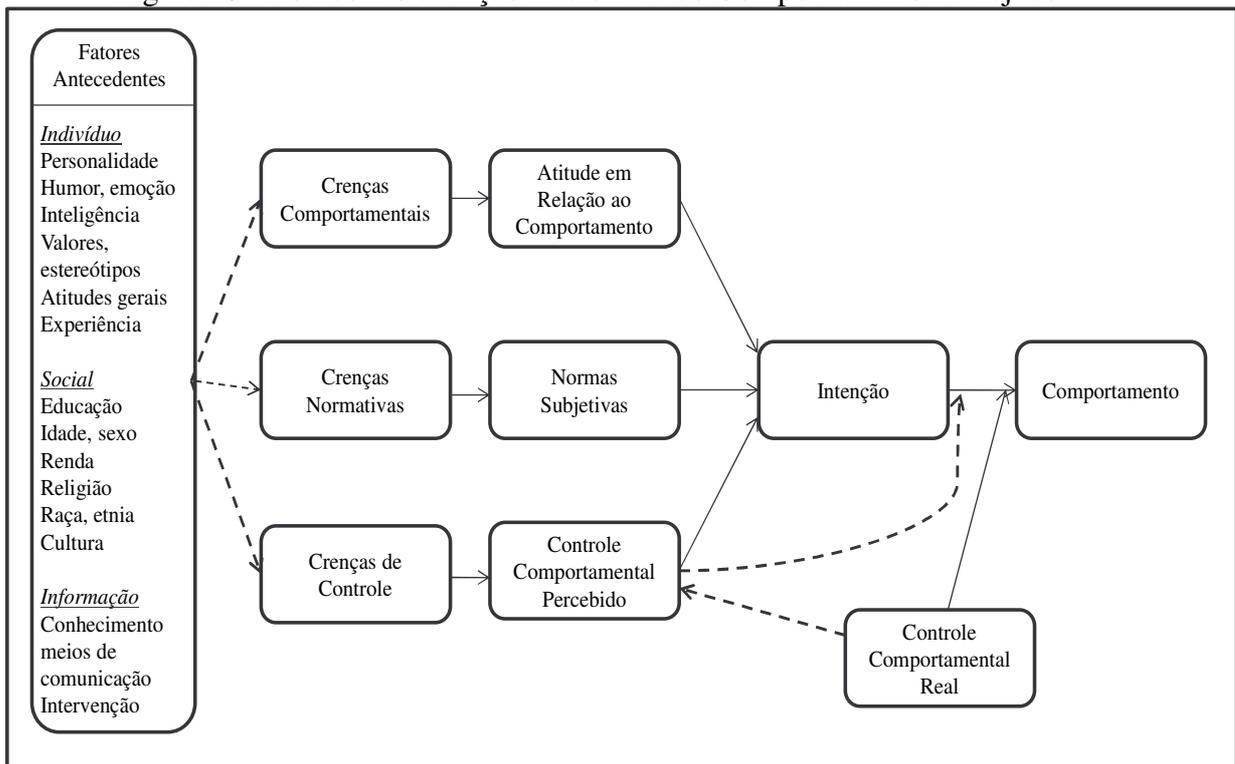
Nesse contexto, a partir da Figura 9 percebe-se que as crenças comportamentais, normativas e de controle, que as pessoas têm sobre o desempenho de um determinado comportamento são influenciadas por uma grande variedade de fatores culturais, pessoais e situacionais. Assim, pode-se encontrar diferenças nas crenças entre homens e mulheres, jovens e idosos, negros e brancos, educados e não educados, ricos e pobres, dominantes e submissos, tímidos e extrovertidos, e entre indivíduos que têm um individualismo e aqueles que têm uma orientação coletivista. Além disso, eles podem ser afetados pelo ambiente físico,

ambiente social, acesso à informação, bem como por disposições amplas como valores e preconceitos (AJZEN, 2006).

Além disso, Ajzen (2006) observa que o processo pelo qual as pessoas chegam às suas intenções representa uma abordagem de ação fundamentada para a explicação e a previsão do comportamento social, no sentido de que as intenções comportamentais das pessoas são supostamente seguidas, razoavelmente, a partir de suas crenças sobre a realização do comportamento. Essas crenças não precisam ser verdadeiras e podem ser imprecisas, tendenciosas ou mesmo irracionais. No entanto, uma vez que um conjunto de crenças é formado, ele fornece a base cognitiva a partir da qual atitudes, normas sociais percebidas e percepções de controle e intenções assumem-se de forma razoável e consistente.

A Figura 10 ilustra como os antecedentes de intenções e comportamentos podem ser representados.

Figura 10 - As Teorias da Ação Racional e do Comportamento Planejado



Fonte: Ajzen (2005, p. 194).

Na Figura 10 a seta sólida apontando do controle real para a ligação intenção-comportamento indica que o controle volitivo deve moderar a relação intenção-comportamento, tal como o efeito da intenção sobre o comportamento é mais forte quando o controle real é alto e não baixo. Na medida em que o controle comportamental percebido é

verídico, ele pode ser usado para melhorar a previsão de comportamento. Essa possibilidade é mostrada pelas setas pontilhadas que conectam o controle real ao controle percebido. Assim, o desempenho de um comportamento pode fornecer novas informações sobre um provável comportamento, as expectativas dos outros e as questões de controle. Esses ciclos de realimentação influenciam as intenções e os comportamentos futuros, e estão parcialmente incluindo o comportamento passado entre os fatores de fundo que influenciam as crenças (AJZEN, 2005).

Implícito, nesse modelo, têm-se várias suposições fundamentais (AJZEN, 2005, p. 194):

1. A intenção é o antecedente imediato do comportamento real.
2. A intenção, por sua vez, é determinada pela atitude em relação ao comportamento, à norma subjetiva e ao controle comportamental percebido.
3. Esses determinantes são eles próprios uma função, respectivamente, de comportamento subjacente, normativo e de controle.
4. As crenças comportamentais, normativas e de controle podem variar como uma função de uma ampla gama de fatores de fundo.

Seguindo o mesmo autor, verifica-se que as atitudes, normas subjetivas e percepções de controle, embora conceitualmente independentes, podem se correlacionar umas com as outras porque podem basear-se, em parte, em formação. Por exemplo, pessoas que acreditam que não possuem as habilidades necessárias para realizar um comportamento podem antecipar o fracasso e, assim, podem desenvolver uma atitude negativa em relação ao comportamento.

Diante do contexto discutido, embora as crenças comportamental, normativa e de controle influenciam na intenção de adotar os comportamentos, a TCP tem focado mais na investigação das crenças comportamentais, porque essas crenças podem ser remodeladas por intervenções externas na forma de informações objetivas relativas a tecnologias da informação e seu projeto, que podem influenciar essas crenças comportamentais, melhorando a atitude em relação ao comportamento (AJZEN, 1991; WIXOM; TODD 2005; BULGURCU; CAVUSOGLU; BENBASAT, 2010).

Segundo Ajzen (1991, p. 189), “um fator central na TCP é a intenção de um indivíduo em adotar um determinado comportamento [...], quanto mais forte a intenção de ter um determinado comportamento, mais provável será o desempenho”. A intenção comportamental só pode encontrar expressão em um comportamento se a pessoa tiver liberdade de adotar ou não o comportamento. Um conjunto de fatores (exemplos: tempo, dinheiro, habilidades, cooperação dos outros) representa controle atual das pessoas sobre o comportamento. As

oportunidades e os recursos necessários que uma pessoa tem ao pretender realizar o comportamento influenciam no desempenho desse comportamento:

Teoricamente a avaliação pessoal de um comportamento (atitude), o modo socialmente esperado de conduta (norma subjetiva), e autoeficácia, no que diz respeito ao comportamento (controle do comportamento percebido) são conceitos muito diferentes cada um dos quais tem um lugar importante na vida social e comportamental da investigação (AJZEN, 1991, p. 199).

A autoeficácia que está relacionada à crença de controle é oriunda da Teoria da Autoeficácia de Bandura (1977, p. 191), que afirma que “os procedimentos psicológicos [...] alteram o nível e a força da autoeficácia”. Além disso, as expectativas de eficácia pessoal podem determinar se o comportamento de enfrentamento será iniciado, o esforço que será gasto, e quanto tempo ele será sustentado em face de obstáculos e experiências aversivas. A persistência em atividades que são subjetivamente ameaçadoras, mas de fato relativamente seguras, produz, através de experiências de domínio, um maior aperfeiçoamento da autoeficácia e correspondentes reduções no comportamento defensivo. Como explica Bandura: “as expectativas de eficácia pessoal derivam de quatro fontes principais de informação: realizações de desempenho, experiência vicária, persuasão verbal e estados fisiológicos” (BANDURA, 1977, p. 191).

Para Bandura (1977), quanto mais confiáveis forem as fontes experienciais, maiores são as mudanças na percepção de autoeficácia. A teoria de autoeficácia postula um processador central de eficácia em formação. Ou seja, as pessoas processam, pesam e integram diversas fontes de informação quanto à sua capacidade, e regulam seu comportamento e seus esforços de realizar determinados comportamentos. Nesse sentido, entende-se que as pessoas têm diferentes expectativas de eficácia.

Em síntese, Ajzen (1991, p. 206) conclui que a “teoria do comportamento planejado fornece um modelo conceitual útil para lidar com as complexidades do comportamento social humano”. A teoria incorpora alguns dos principais conceitos das ciências sociais e do comportamento, assim como a previsão e a compreensão dos comportamentos individuais em contextos específicos. Atitudes em relação ao comportamento, normas subjetivas com respeito ao comportamento e percepção de controle sobre o comportamento são encontrados, normalmente, em intenções comportamentais previstas com um alto grau de precisão. Por sua vez, essas intenções em combinação com controle comportamental percebido podem ser responsáveis por uma parte considerável da variação no comportamento (AJZEN, 1991).

Assim, tal como crenças sobre as consequências de um comportamento são vistas como determinar as atitudes em relação ao comportamento e crenças normativas são vistas como determinar normas subjetivas, então crenças sobre recursos e oportunidades são vistas como subjacente do controle comportamental percebido (AJZEN, 1991, p. 196).

Seguindo o mesmo autor, a importância relativa de atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebida na previsão da intenção esperada, é que varie entre comportamentos e situações. Assim, em algumas aplicações podem ser encontradas apenas as atitudes que têm um impacto significativo sobre as intenções; outras atitudes de controle comportamental percebido são suficientes para explicar as intenções; e, em outras situações, todos os três indicadores fazem contribuições independentes. A partir desse contexto, na subseção seguinte, descrevem-se os conceitos relacionados a atitudes e crenças *versus* comportamento.

2.2.1 Atitudes e Crenças *versus* Comportamento

A TCP postula que o “comportamento é uma função de informações salientes, ou crenças relevantes para o comportamento” (AJZEN, 1991, p. 189). As pessoas podem ter um grande número de crenças sobre qualquer comportamento, mas podem atender a apenas um pequeno número em qualquer momento. É no nível das crenças que se pode entender sobre os fatores únicos que induzem um indivíduo a se engajar no comportamento de interesse ou a buscar outro que seguiria um curso de ação diferente (AJZEN, 1991).

Cada crença associa o objeto com um determinado atributo e a atitude geral de uma pessoa em relação a um objeto é determinada pelos valores subjetivos dos atributos do objeto em interação com a força das associações. Embora as pessoas possam formar muitas crenças diferentes sobre um objeto, presume-se que apenas as crenças que são facilmente acessíveis na memória influenciam a atitude em qualquer momento (AJZEN, 2001).

A predição do comportamento a partir de variáveis atitudinais é conduzida no âmbito da TCP (AJZEN, 1991) e, em menor grau, no de sua predecessora, a TRA (AJZEN; FISHBEIN, 1980). De acordo com a TCP, as pessoas agem de acordo com suas intenções e percepções de controle sobre o comportamento. Enquanto as intenções, por sua vez, são influenciadas por atitudes em relação ao comportamento, normas subjetivas e percepções de controle comportamental. As bases cognitivas desses fatores são consistentes com uma formulação de expectativa-valor (AJZEN, 2001):

Uma questão recorrente com relação ao modelo de expectativa-valor tem a ver com a importância de diferentes crenças como determinantes da atitude. Assumindo que a importância afeta a acessibilidade e, portanto, as crenças tendem a ser ativadas espontaneamente, o modelo de expectativa-valor atribui pesos iguais a todos os produtos de valor de crença (AJZEN, 2001, p. 30-31).

Em uma série de experimentos foi descoberto que as pessoas dão peso aos aspectos positivos de um desejo ao tomar decisões para longo prazo, e aos aspectos negativos da meta (isto é, a sua dificuldade) ao tomar decisões para o curto prazo. Esses achados implicam que as crenças positivas sobre a meta são mais facilmente acessíveis em longo prazo, enquanto as crenças negativas predominam nas decisões de curto prazo. Assim, fatores pessoais e contextuais se combinam para aumentar a assimilação de diferentes tipos de crenças, com ramificações potencialmente importantes para juízos avaliativos e decisões comportamentais (AJZEN, 2001).

O mesmo autor baseia-se no pressuposto de que o desempenho frequente de um comportamento leva à formação de um hábito e que os hábitos podem influenciar o comportamento independente de atitudes e intenções. A frequência com que um comportamento foi realizado no passado tende a se correlacionar bem com ações posteriores. Embora haja alguma indicação de que essa relação pode ser mediada, em parte, pelo controle comportamental percebido, nem essa variável nem as intenções explicam completamente a ligação entre o comportamento anterior e o posterior. Alguns investigadores têm interpretado essas conclusões como significando que o comportamento veio pelo menos em parte sob o controle de processos ou hábitos automáticos. No entanto, essa não é a única interpretação possível. A frequência de desempenho comportamental passado pode capturar e refletir uma série de processos psicológicos ou variáveis diferentes da habituação (AJZEN, 2001).

Considerando que a crença comportamental, crença normativa e crença de controle são as crenças estudadas na TCP e as investigadas nesse estudo, a seguir são apresentados os conceitos relacionados a essas crenças, iniciando-se com a crença comportamental.

2.2.2 Crença Comportamental

As crenças comportamentais associam um comportamento com determinados resultados e outros atributos, e determinam a atitude em relação ao comportamento de acordo com os valores subjetivos desses resultados e atributos. Quanto mais forte for a crença (ou seja, quanto maior a probabilidade percebida de que o comportamento produzirá um dado resultado) e quanto mais favorável ou desfavorável for o resultado, mais forte será o impacto

da crença na atitude (AJZEN, 2006). Alleyne e Broome (2011), seguindo o estudo de Ajzen (1991), identificaram as atitudes em relação a um comportamento como o grau de que uma pessoa tenha uma avaliação favorável ou desfavorável do comportamento em questão.

Ajzen (1991) observa que, no que tange à crença comportamental, têm-se como constructo as atitudes em relação aos comportamentos. De acordo com o modelo de TRA de Fishbein e Ajzen (1975), as atitudes podem se desenvolver a partir das crenças que as pessoas têm sobre o objeto da atitude. De um modo geral, “crenças são como preparar um objeto, associando-a a certos atributos, ou seja, com outros objetos, características ou eventos” (AJZEN, 1991, p. 191).

As atitudes para um comportamento de cada crença estão ligadas a um determinado resultado ou algum outro atributo. Uma vez que os atributos que venham a ser ligados ao comportamento são valorizados positiva ou negativamente, automaticamente e simultaneamente, adquirem uma atitude em relação ao comportamento (AJZEN, 1991): “Em seus respectivos agregados, as crenças comportamentais produzem uma atitude favorável ou desfavorável em relação ao comportamento” (AJZEN, 2006, p. 1).

Maloney, Lapinski e Neuberger (2013), com base em Ajzen e Fishbein (1980), afirmam que as pessoas podem ter muitas crenças sobre os resultados de um determinado comportamento, mas apenas essas crenças são acessíveis a qualquer momento. As crenças comportamentais, definidas como considerações sobre um comportamento que produz um determinado resultado, forma uma atitude do indivíduo em relação ao comportamento: “As atitudes são conceituadas como uma combinação das crenças sobre os resultados comportamentais que um indivíduo associa a um comportamento, bem como avaliações de resultados positivos ou negativos” (MALONEY; LAPINSKI; NEUBERGER, 2013, p. 2377).

As atitudes são uma compilação das principais crenças comportamentais sobre um comportamento específico e sobre como positiva ou negativamente elas julgam cada uma delas, apesar das crenças comportamentais mais salientes diferirem entre as pessoas de diferentes regiões e situações de vida (MALONEY; LAPINSKI; NEUBERGER, 2013):

A força das atitudes varia ao longo do ciclo de vida, sendo a maior força exibida na meia-idade. As atitudes fortes foram associadas a crenças mais acessíveis e, quando a força da atitude foi avaliada por meios relativamente objetivos, ser mais resistentes à mudança (AJZEN, 2001, p. 47).

A atitude representa uma avaliação sumária do objeto psicológico capturado em tais dimensões como atributo de bom-ruim, prejudicial-benéfico, agradável-desagradável. A ideia

de que as atitudes são disposições para avaliar objetos psicológicos parece implicar que se tem apenas uma atitude em relação a qualquer objeto ou questão. Assim, quando as atitudes mudam, a nova atitude substitui, mas não pode substituir a velha atitude. De acordo com esse modelo de atitudes duplas, as pessoas podem simultaneamente ter duas atitudes diferentes em relação a um determinado contexto, uma atitude implícita ou habitual e, outra explícita. Dependendo da perspectiva, diferentes avaliações do mesmo objeto em diferentes contextos podem ser consideradas evidências de múltiplas atitudes em relação ao mesmo objeto, ou atitudes em relação a diferentes objetos psicológicos (AJZEN, 2001).

Para Wixom e Todd (2005, p. 86), considerando o estudo de Ajzen e Fishbein (1980), “variáveis externas influenciam crenças sobre os resultados associados com a realização de um comportamento, que são formadas por atitudes voltadas na realização de um comportamento”. Atitude, por sua vez, influencia a intenção de realizar o comportamento e, em última análise, influencia o próprio comportamento. A satisfação em uma dada situação consiste em sentimentos ou atitudes de uma pessoa em direção a uma variedade de fatores que afetam essa situação. Assim, essas relações serão preditivas de comportamento quando os fatores de atitudes e crenças são especificados de maneira consistente com o comportamento a ser explicado em termos de tempo, de destino e de contexto.

A próxima crença que faz parte da TCP, a ser conceituada a seguir, é a normativa.

2.2.3 Crença Normativa

Ajzen (1991, p. 195) conceitua a crença normativa como a que está “relacionada às normas subjetivas, as quais estão preocupadas com a probabilidade de que indivíduos ou grupos importantes aprovem ou desaprovem a adoção de um dado comportamento”. A medida abrangente dessa crença é obtida pedindo, normalmente, que os entrevistados avaliem uma medida que outros indivíduos, considerados importantes no contexto, possam aprovar ou desaprovar quanto à adoção de um determinado comportamento: “as crenças normativas resultam em pressão social percebida ou norma subjetiva” (AJZEN, 2006, p. 1).

Alleyne e Broome (2011) discutem a norma subjetiva a partir de Ajzen (1991) como sendo a pressão social percebida para adotar ou não o comportamento. A norma subjetiva refere-se à influência dos pares, da família e de outros indivíduos importantes, na adoção do comportamento. Para Ajzen (2006), as normas subjetivas são determinadas por crenças de que indivíduos ou grupos específicos de referência aprovam ou motivam a adoção de determinado comportamento.

Pelo menos, em certos contextos, é preciso considerar não apenas pressões sociais percebidas, mas também sentimentos pessoais de obrigação moral ou a responsabilidade de adotar, ou recusar-se a adotar um comportamento. Em combinação, a atitude em relação ao comportamento, a norma subjetiva e a percepção do controle comportamental levam à formação de uma intenção comportamental (AJZEN, 1991): “Como regra geral, quanto mais favorável à atitude e a norma subjetiva, e quanto maior o controle percebido, mais forte deve ser a intenção da pessoa para adotar o comportamento em questão” (AJZEN, 2006, p. 1).

Segundo Maloney, Lapinski e Neuberger (2013, p. 2379), com base na revisão de Ajzen (1991), a “norma subjetiva revela um aspecto diferente do comportamento e pode servir como um ponto de atenção nas tentativas de mudá-lo”. As normas são conceituadas como a percepção individual de pressão social para participar ou abster-se de se engajar em comportamento. Especificamente, a norma subjetiva é uma função da percepção que outros indivíduos importantes motivam um indivíduo no cumprimento de uma expectativa de comportamento. Em síntese, “as normas subjetivas se baseiam em percepções das pessoas sobre o que outros importantes indivíduos esperam em uma determinada situação”. (MALONEY; LAPINSKI; NEUBERGER, 2013, p. 2379).

Como regra geral, quanto mais positiva a atitude e a norma subjetiva no que diz respeito a um comportamento, e quanto maior o controle comportamental percebido, mais forte deve ser a intenção de um indivíduo para adotar o comportamento em questão (AJZEN, 1991).

A crença de controle, por sua vez, é conceituada na subseção a seguir, finalizando as três crenças da TCP.

2.2.4 Crença de Controle

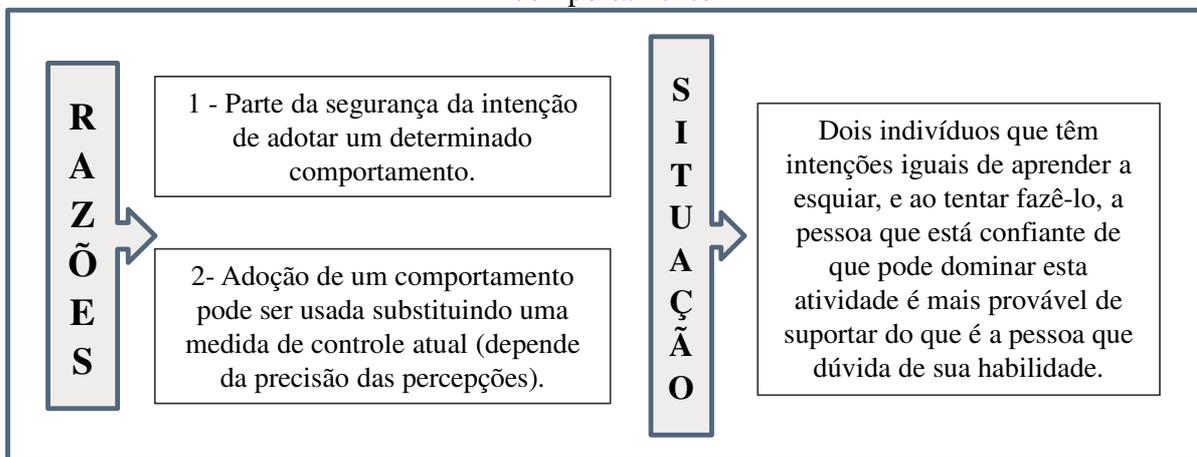
A Crença de Controle está entre as crenças que, em última instância, “determinam a intenção e a ação correspondente, que de acordo com a TCP está relacionada a um conjunto que lida com a presença ou ausência de recursos e oportunidades necessárias” (AJZEN, 1991, p. 196). Essas crenças de controle podem ser baseadas em parte na experiência do passado com o comportamento, mas elas geralmente também podem ser influenciadas por informações de outros indivíduos sobre o comportamento, pelas experiências de conhecidos e amigos, e por outros fatores que aumentam ou reduzem a dificuldade percebida de adotar o comportamento em questão.

Dessa forma, Ajzen (1991) diz que se aprende a favorecer comportamentos que se acredita terem consequências em grande parte desejáveis; e a formar atitudes desfavoráveis em relação a comportamentos que se associam com consequências, na sua maioria, indesejáveis. Especificamente, o valor subjetivo do resultado contribui para a atitude em proporção direta com a força da crença, isto é, a probabilidade subjetiva que o comportamento produzirá o resultado em questão (FISHBEIN; AJZEN, 1975).

A TCP apresenta duas razões, conforme apresentado na Figura 11 a seguir, de uma ligação direta entre o controle comportamental percebido e a adoção do comportamento, que podem ser usadas para prever um comportamento (AJZEN, 1991).

Assim, conforme se observa em relação às razões, entre um controle de comportamento e a adoção do comportamento é que “quanto mais recursos e oportunidades os indivíduos acreditam que possuem e menos obstáculos e impedimentos previstos, maior deve ser a sua percepção de controle sobre o comportamento” (AJZEN, 1991, p. 196). Nesse sentido, “as crenças de controle dão origem ao controle comportamental percebido” (AJZEN, 2006, p. 1).

Figura 11 - Razões da ligação direta entre o controle comportamental percebido e a adoção do comportamento

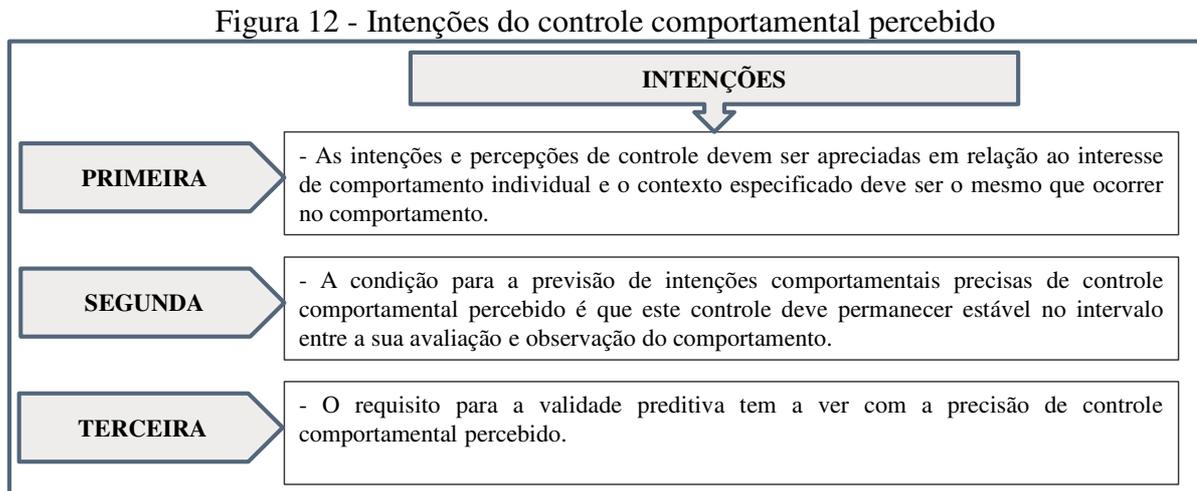


Fonte: Adaptado de Ajzen (1991, p. 185).

Assim, pode-se depreender de acordo com a Figura 11, que o controle comportamental percebido pode não ser realista quando não se tem muita informação sobre o comportamento, ou as necessidades de recursos disponíveis mudaram, ou os elementos novos e desconhecidos entraram na situação. No entanto, na medida em que a percepção de controle é realista, pode ser utilizada para prever a probabilidade de uma tentativa comportamental bem-sucedida.

Ajzen (1991, p. 185) diz que de acordo com a TCP, “o desempenho de um comportamento é uma função conjunta de intenções do controle comportamental percebido”.

Na Figura 12, a seguir estão representadas as intenções do controle comportamental percebido:



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991, p. 189).

Conforme o autor, observa-se na Figura 12, a previsão do comportamento, que, a partir do controle do comportamento percebido, deve melhorar a extensão das percepções que reflitam um controle real atual. Ambos, intenções e percepções de controle comportamental podem fazer contribuições significativas para a previsão do comportamento, mas, em qualquer aplicação, um pode ser mais importante do que o outro e, de fato, pode ser necessário apenas um dos dois preditores (AJZEN, 1991).

Dado um grau suficiente de controle real sobre o comportamento, as pessoas devem realizar suas intenções quando surgir a oportunidade. A intenção é assim assumida como o antecedente imediato do comportamento. Porém, como muitos comportamentos apresentam dificuldades de execução que podem limitar o controle volitivo, é útil considerar o controle comportamental percebido além da intenção (AJZEN, 2006). Além disso, “o controle comportamental percebido é uma função da probabilidade percebida de que certos fatores de controle estão presentes (força de crença) e o poder desses fatores para facilitar ou inibir o desempenho do comportamento” (AJZEN, 2006, p. 4).

Pode-se estabelecer uma distinção entre a capacidade de controle percebida e a dificuldade de comportamento (autoeficácia) e que este último pode ser mais um antecedente de intenções e ações. As contribuições relativas a atitudes e subjetividade das normas variam entre comportamentos e indivíduos. Outros preditores podem ter que ser adicionados à teoria

e esse comportamento pode conter aspectos automáticos e habituais não explicados em modelos de ação racional (AJZEN, 2001).

Alleyne e Broome (2011) concluem, com base em Ajzen (1991), que o controle comportamental percebido seria a facilidade ou a dificuldade de um suposto comportamento refletir a experiência passada, ou ainda, impedimentos e obstáculos previstos. Assim, a percepção do grau de facilidade ou de dificuldade em realizar uma ação pode encorajar ou inibir o desempenho do comportamento real.

Na subseção a seguir, são apresentados os determinantes independentes de intenção da TCP, de acordo com as crenças comportamental, normativa e de controle.

2.2.5 Determinantes Independentes de Intenção da Teoria do Comportamento Planejado

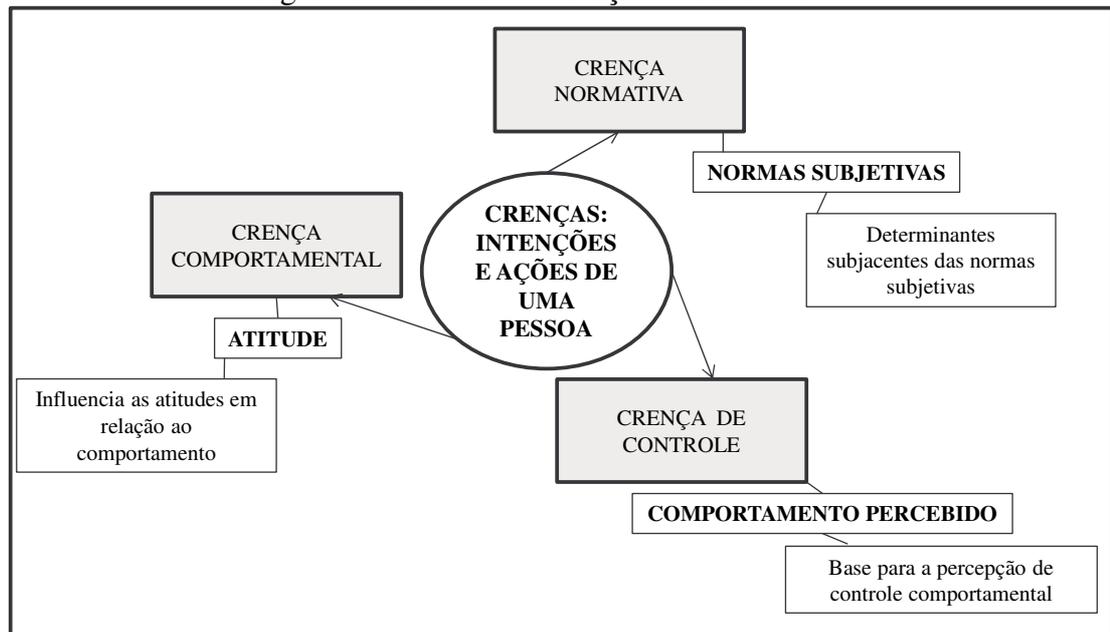
Considerando o contexto apresentado, a TCP apresenta “três tipos de crenças: comportamental, normativa e de controle; e, entre os construtos relacionados de atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido” (AJZEN, 1991, p. 191). Porém, para a aplicação da teoria é necessário fazer-se a distinção, especialmente, entre crenças comportamentais e normativas (e entre atitudes e normas subjetivas). É razoável argumentar que todas as crenças associam o comportamento de interesse com um atributo de algum tipo, seja um resultado, uma expectativa normativa ou um recurso necessário para executar o comportamento. Deve, portanto, ser possível integrar todas as crenças sobre um determinado comportamento sob um único somatório para obter uma medida da disposição comportamental geral (AJZEN, 1991).

Pode-se perceber, na Figura 13 a seguir, que

as crenças comportamentais são assumidas por influenciar as atitudes em relação ao comportamento; crenças normativas que constituem os determinantes subjacentes das normas subjetivas; e crenças de controle que proporcionam a base para a percepção de controle comportamental (AJZEN, 1991, p. 189).

Assim, está ilustrado na Figura 13, o modelo proposto por Ajzen (1991) em relação às três crenças e seus construtos.

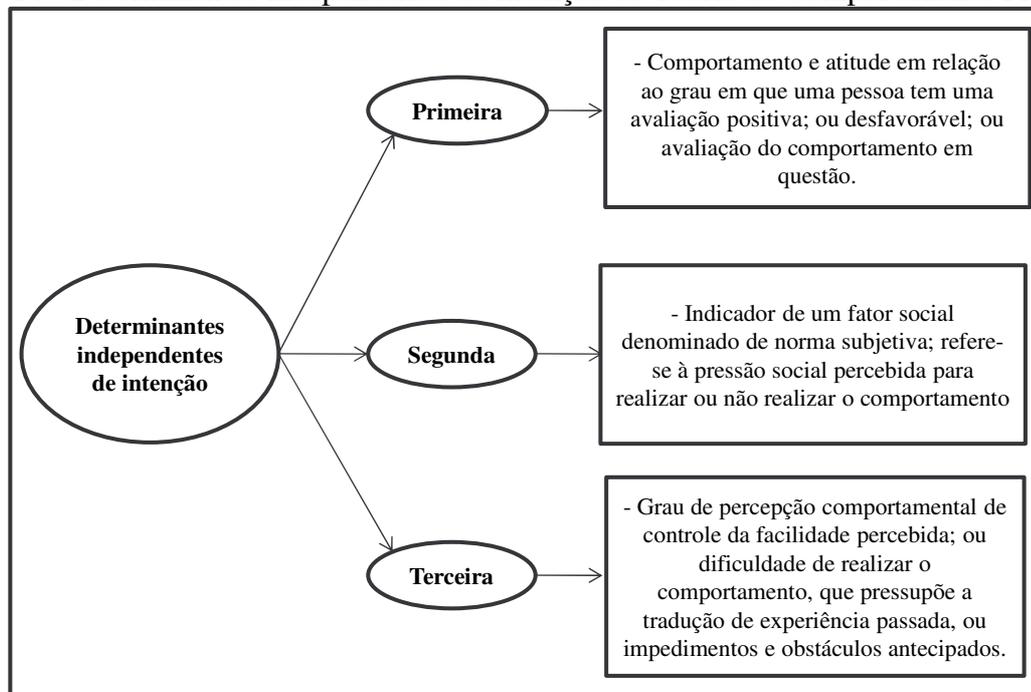
Figura 13 - Modelo de crenças e construtos



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991, p. 189).

A Figura 14 ilustra as crenças e os respectivos construtos e a seguir, apresentam-se os três determinantes independentes de intenção para as três crenças descritas anteriormente, em relação à TCP (AJZEN, 1991):

Figura 14 - Determinantes independentes de intenção da Teoria do Comportamento Planejado



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991, p. 188).

As três determinantes ilustradas na Figura 14 são descritas a seguir:

- a) Primeira determinante: refere-se à Crença Comportamental, por se tratar de determinantes de comportamento e de atitude que consideram o grau de avaliação positiva ou negativa, favorável ou desfavorável, do comportamento de um indivíduo em uma determinada situação;
- b) Segunda determinante: diz respeito à Crença Normativa, pois leva em conta um indicador de um fator social, ou uma norma subjetiva, uma vez que está relacionado a uma pressão social que um indivíduo tem como percepção em uma situação, levando-o a adotar ou não, um determinado comportamento;
- c) Terceira determinante: é a Crença de Controle, porque está identificada ao grau de percepção de controle comportamental de um indivíduo diante de uma situação de facilidade ou dificuldade com que se defronta. Essa situação está associada a uma experiência passada ou também pode ser uma prevenção ou antecipação para evitar dificuldades.

Segundo o mesmo autor, a aplicação da TCP, para uma área específica de interesse, fornece uma série de informações que são úteis em qualquer tentativa de compreender os comportamentos ou para implementar intervenções que serão eficazes para alterá-los: “Intenção, percepção de controle comportamental atitude em relação ao comportamento e norma subjetiva, cada um revela um aspecto diferente do comportamento, e cada um pode servir como um ponto específico de tentativas para mudá-lo” (AJZEN, 1991, p. 206).

Wixom e Todd (2005, p. 89) mencionam que para “uma crença ou atitude ser diretamente preditiva de comportamento, precisa ser consistente no tempo, destino e contexto com o comportamento”. Uma atitude baseada em objeto pode servir como uma variável externa com influências sobre intenção e comportamento que são totalmente mediados por crenças e atitudes comportamentais (AJZEN; FISHBEIN, 1980).

Bentler e Speckart (1979) e Fredricks e Dossett (1983) sugerem que o comportamento passado pode ser um preditor substantivo de comportamento posterior. O comportamento anterior tem um impacto sobre o comportamento posterior que é independente dos efeitos das crenças, atitudes, normas subjetivas e intenções. A suposição é feita com base nos resultados do desempenho de comportamentos repetidos da criação de um hábito ou de comportamentos em um momento posterior. Em seguida, ocorre, pelo menos em parte, habitualmente, sem a mediação de atitudes, normas subjetivas, percepções de controle ou intenções.

Ajzen (1991) diz que, no entanto, apesar de o comportamento passado refletir o impacto de fatores que influenciam o comportamento futuro, ele não pode ser considerado, normalmente, um fator causal em seu próprio direito. Também não se pode simplesmente assumir que o comportamento passado é uma medida válida do hábito, refletindo, em geral, a influência de muitos outros fatores internos e externos. Só quando o hábito é definido independentemente do comportamento passado pode ser, legitimamente, adicionado como uma variável de motivos, na TCP.

Uma medida do hábito pode capturar os resíduos de comportamento passado que estabeleceram um hábito ou tendência para executar o comportamento em ocasiões futuras. As atitudes são consideradas uma experiência passada, tais resíduos podem ser, assim, as normas subjetivas e a autoeficácia percebida. A contribuição única de hábito não seria suficiente para encontrar um resíduo da experiência do passado, pois isso levaria somente a um hábito, em vez de as respostas fundamentadas (BENTLER; SPECKART, 1979; FREDRICKS; DOSSETT, 1983). Ajzen (1991, p. 203) destaca que “o comportamento passado não pode ser tratado como uma medida de hábito, mas como um reflexo de todos os fatores que determinam o comportamento desse interesse”.

Considerando o contexto discutido nesta seção, em relação às crenças abordadas na TCP, assim como as seções que discorrem sobre os conceitos relacionados à Teoria Institucional, na próxima seção, faz-se a abordagem dos estudos empíricos que se aplicam à Teoria Institucional e à Teoria do Comportamento Planejado.

2.3 Revisão dos Estudos Empíricos

Nesta subseção do estudo faz-se a revisão dos estudos empíricos nacionais e internacionais relacionados à Teoria Institucional e à Teoria do Comportamento Planejado, os quais fundamentam os construtos, as hipóteses e o modelo de pesquisa desta tese. Inicia-se pela revisão de literatura dos estudos empíricos relacionados à Teoria Institucional.

2.3.1 Estudos Empíricos com Abordagem da Teoria Institucional

Os pressupostos desta tese são baseados em North (1990), que desenvolveu um estudo teórico para explicar as diferentes performances das economias durante longos períodos de tempo, perguntando "Qual é a combinação de instituições que melhor representam os ganhos do comércio?" (NORTH, 1990, p. 3). O autor ofereceu uma ampla perspectiva sobre a forma

de como as instituições persistem e são alteradas. Os pressupostos de North (1990) partem da Teoria Institucional com base em Veblen (1898, 1971) e Commons (1931). A abordagem de seu estudo tem como objeto de análise as instituições, considerando que se originam das regras ou normas formais (escritas em formato de leis, regulamentos e outros) e das regras ou normas informais (passadas de geração para geração, como costumes, convenções, cultura e outros), que estão instituídas na sociedade e nas organizações.

Nesse sentido, o foco do estudo de North (1990) foi definir como todos os seres humanos são restringidos e moldam suas interações e organizações, tirando vantagens das oportunidades apresentadas por parte das instituições, que moldam o desenvolvimento da economia. Dessa forma, aplicou a teoria fazendo a interação entre a evolução institucional e a organização política e econômica a uma série de exemplos históricos, incluindo o desenvolvimento da gestão de estruturas, comércio, mercados financeiros e outros.

Além dos pressupostos de North (1990), que tiveram origem em Veblen (1898, 1971) e Commons (1931), nesse estudo também se utiliza a base conceitual que Burns e Scapens (2000) usaram para criar o seu modelo institucional, a fim de investigar a mudança da contabilidade gerencial. O seu principal achado, a partir do Velho Institucionalismo, foi o desenvolvimento de um modelo que identifica a relação complexa e contínua entre as ações e instituições.

Nesse contexto, os autores demonstraram a importância das rotinas e instituições organizacionais na definição dos processos de mudança de contabilidade gerencial. Postularam que é um modelo que pode ser usado como um ponto de partida para pesquisadores interessados em estudar a mudança de contabilidade gerencial, considerando a relação de ações, rotinas, regras e instituições ao longo do tempo. O modelo de Burns e Scapens (2000) surgiu dos estudos de caso de Roberts e Scapens (1990) e Scapens e Roberts (1993), considerando construtos como regras, rotinas e práticas na contabilidade gerencial.

Considerando o contexto apresentado anteriormente, para a realização da pesquisa empírica, esta tese apoia-se, principalmente, nos constructos da Teoria Institucional utilizados por Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009) e Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011), Angonese e Lavarda (2014) para o desenvolvimento do modelo de pesquisa. O critério para a seleção desses estudos consiste na abordagem do modelo institucional vertente no Velho Institucionalismo, tendo como ênfase a análise das instituições como regras, rotinas e hábitos, nos processos de mudança nos sistemas de contabilidade nas organizações.

Além dos estudos empíricos citados anteriormente, outros são apresentados no Quadro 5 a seguir. Nesse sentido, primeiramente, são apresentados os estudos empíricos publicados em periódicos internacionais, descrevendo o objetivo geral e a metodologia.

Quadro 5 - Estudos Empíricos Publicados em Periódicos Internacionais – Teoria Institucional

Estudos Empíricos Internacionais		
Autores	Objetivo	Metodologia
Roberts e Scapens (1990)	- Apresentar as rotinas de contabilidade gerencial institucionalizadas em uma parte do processo de gestão contábil em empresas divisionalizadas.	- Estudo de caso na Empresa multidivisional e multinacional (Ferac Plastics); - Caso da divisão de plásticos da Ferac Internacional; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e observação.
Scapens e Roberts (1993)	- Explorar a complexa rede de processos sociais que compreendem a mudança de prática contábil em duas empresas.	- Estudo de caso na Empresa Omega plc; - Caso da Divisão de Engenharia (Projeto de Produção e Controle de Custo - PCCP); - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e observação.
Siti-Nabiha e Scapens (2005)	- Explorar a relação entre a estabilidade e mudança dentro de um processo de mudança na contabilidade.	- Um estudo de caso longitudinal em uma empresa em que a gestão baseada em valor foi imposta por uma gestão familiar, baseando-se em modelo institucionalista (visão Velha Teoria Institucional - OIE e Nova Sociologia Institucional - NIS); - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.
Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	- Relacionar entendimento da sociologia e da literatura baseada na prática emergente para estender o modelo institucional da mudança contábil desenvolvido por Burns e Scapens (2000).	- Um estudo de caso de uma empresa italiana, que foi sujeita à mudança maciça na sequência da sua aquisição pela General Electric; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.
Ribeiro e Scapens (2006)	- Propor formas de desenvolver as teorias (Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional) para desenvolver uma compreensão institucional da mudança na contabilidade gerencial.	- Um estudo de caso em uma organização que tenta promover a mudança na contabilidade gerencial nos últimos anos; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.
Nor-Aziah e Scapens (2007)	- Analisar um processo de institucionalização de mudança organizacional.	- Um estudo de caso em uma Empresa estatal da Malásia; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.
Van der Steen (2011)	- Explorar a dinâmica envolvida no surgimento e na mudança de rotinas de contabilidade gerencial.	- Um estudo de caso longitudinal realizado no Rabobank Groningen - um membro autônomo do Grupo Rabobank cooperativa - ao longo de um período de quatro anos; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.
Robalo (2014)	- Explicar o hiato existente entre as regras e as rotinas.	- Estudo de caso longitudinal em profundidade que foi conduzido dentro de uma organização do setor público Português, o Serviço Postal de Portugal; - Foi usada a análise qualitativa a partir das entrevistas e da observação.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os principais resultados dos estudos empíricos publicados em periódicos internacionais são apresentados a seguir:

a) Principais resultados do estudo de Roberts e Scapens (1990)

Verificaram o processo de institucionalização em um longo prazo. No uso diário, as rotinas de contabilidade foram desassociadas de suas origens históricas e vistas como a forma de fazer as coisas. As rotinas codificavam as premissas institucionalizadas na contabilidade sobre a natureza das atividades da organização e faziam parte do conhecimento dos gerentes.

Descobriram que este processo não foi intencional, porque alguns problemas que ocorriam no processo operacional, com reflexos na contabilidade, foram reconhecidos pelos gestores envolvidos em vários procedimentos e acordos informais introduzidos nas rotinas organizacionais da contabilidade.

Identificaram que as rotinas de contabilidade faziam parte do conjunto mais amplo de rotinas encontradas nas organizações e que, para alguns se tornaram a maneira assumida de fazer as coisas na organização, sendo institucionalizadas.

Por fim, concluíram que as práticas contábeis institucionalizadas estavam sujeitas a mudanças evoluindo com a promulgação e a reprodução da contabilidade quando existia um acordo de trabalho entre os gerentes.

b) Principais resultados do estudo de Scapens e Roberts (1993)

Identificaram que na implantação de um projeto, uma visão contábil da administração não foi aceita no processo de produção (gerentes operacionais viam negócios como rotinas na produção e queriam auxílio para melhorar o controle operacional de processos produtivos). Os contadores de divisão consideravam o negócio em termos financeiros (queriam introduzir rotinas baseadas em contabilidade para melhorar o controle financeiro e gerencial das divisões operacionais).

À medida que a implementação progredia tornou-se claro para os gerentes operacionais que as novas regras e rotinas representavam uma codificação das suposições dos contadores, desafiando as rotinas existentes baseadas na produção. Concluíram que na mudança intencional da contabilidade gerencial, deve ser enfatizada a necessidade de explorar as rotinas e instituições existentes no estudo da resistência a essa mudança.

c) Principais resultados do estudo de Siti-Nabiha e Scapens (2005)

Identificaram que o projeto, de acordo como era implementado, tornava-se rotina, sendo em grande parte formal e moldado pelas normas existentes e valores dentro da empresa. Houve uma dissociação das novas regras e das rotinas emergentes das atividades operacionais do dia a dia, pois o projeto ocorreu em separado das atividades cotidianas da empresa,

criando, assim, um nível de estabilidade que, em última instância, contribuiu para a mudança contábil.

Essa mudança foi reformulada e surgiram novas rotinas contábeis que incorporaram ainda mais as normas e os valores existentes. As regras contábeis e as rotinas foram promulgadas de uma forma que permitiu aos gerentes perseguir os objetivos de segurança e confiabilidade.

Concluíram que a estabilidade e a mudança não são necessariamente contraditórias ou forças opostas, mas podem estar entrelaçadas em um processo evolutivo de mudança.

d) Principais resultados do estudo de Busco, Riccaboni e Scapens (2006)

Argumentaram, ao explorarem o papel da confiança na compreensão dos processos de mudança contábil, que a aprendizagem e a mudança estão enraizadas em processos de apropriação ativa pelo indivíduo, construídos através da participação e da reflexão sobre as práticas. Conceituaram a confiança (ou desconfiança) para a mudança como socialmente construída e mediada pela interação (estado psicológico construído sobre práticas e experiências).

Descobriram que *Management Accounting Systems (MAS)* é um conjunto de regras (ou seja, as declarações formais de procedimentos), rotinas (as práticas habitualmente em uso) e papéis (a rede de posições sociais) que, juntamente com outros sistemas organizacionais, estão envolvidos na produção e reprodução de culturas organizacionais.

Concluíram que explorar a forma como os indivíduos recorrem a práticas contábeis, durante os processos de mudança radical, pode ajudar a compreensão das motivações para a mudança institucional.

e) Principais resultados do estudo de Ribeiro e Scapens (2006)

Buscaram compreender como a mudança institucional seria aumentada pela abordagem da Nova Teoria Institucional e a Velha Teoria Institucional. Concluíram que os circuitos do poder poderiam ser úteis na análise para entender o caminho das pressões institucionais e como elas exercem seus efeitos em organizações, fornecendo uma forma mais abrangente da mudança/reprodução das regras nas configurações organizacionais. Identificaram algumas complementaridades entre estas duas vertentes institucionais e sugeriram como elas podem ser desenvolvidas por um modelo de conhecimento dos 'circuitos de poder'.

f) Principais resultados do estudo de Nor-Aziah e Scapens (2007)

Identificaram que o orçamento foi resultado de um processo de acoplamento, que socialmente foi construído por meio das interações do dia a dia dos gerentes operacionais e contadores e que entrelaçam confiança, resistência e poder. Verificaram que embora as instituições estivessem presentes na maneira de pensar, houve contradições na institucionalização.

Concluíram que apesar das tentativas de melhorar a rentabilidade através da imposição de novas regras de orçamento, contabilidade e pelo recrutamento de novos graduados, foi revelado que as mudanças contábeis foram promulgadas, ao longo do tempo, tornando-se separadas e apenas vagamente acopladas a outras atividades organizacionais.

g) Principais resultados do estudo de Van der Steen (2011)

Explorou a dinâmica envolvida no surgimento e na mudança de rotinas de contabilidade gerencial, fornecendo uma compreensão das maneiras como essas rotinas complexas incentivaram a mudança nas práticas de contabilidade gerencial. Argumentou que as rotinas de contabilidade são mais frequentemente associadas com a estabilidade ao invés de com a mudança.

Concluiu que sobre a natureza das rotinas e sobre os processos de mudança na contabilidade gerencial, o processo de reprodução de rotinas de contabilidade poderia levar a instâncias de acoplamento, em que o desempenho da rotina torna-se cada vez mais destacado do regime inicial que levou à existência da rotina. As diferenças conceituais entre rotinas podem ser atribuídas a diferenças nas maneiras que as rotinas são reproduzidas, significando que o processo de reprodução não era regido por princípios institucionalizados mais amplos, mas, sim, pela própria rotina.

h) Principais resultados do estudo de Robalo (2014)

Identificou que dificuldades durante um processo de mudança podem surgir, seja porque rotinas e instituições estabelecidas são desafiadas, seja porque são seguidas. Concluiu que a mudança na contabilidade gerencial é complexa e arriscada: primeiro, os gerentes devem avaliar os problemas e gerenciar o risco, para garantir que a mudança da contabilidade gerencial se materialize como planejada, mesmo em situações em que não existe resistência à mudança; e, em segundo lugar, o nível de risco depende da natureza experimental das inovações da contabilidade gerencial para os contextos organizacionais específicos que são implementados.

Após terem sido descritos os estudos empíricos internacionais, na sequência estão representados, no Quadro 6, os estudos nacionais, com ênfase na Teoria Institucional, descrevendo-se o objetivo geral e a metodologia.

Quadro 6 - Estudos Empíricos Publicados em Periódicos Nacionais – Teoria Institucional

Estudos Empíricos Nacionais		
Autores	Objetivo	Metodologia
Guerreiro, Pereira e Rezende (2006)	- Identificar características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial.	- Um estudo em uma empresa comercial familiar de porte médio, pela metodologia de pesquisa-ação, sendo observada por dois anos.
Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009)	- Analisar o processo de interiorização da substituição de um sistema de contabilidade gerencial em pequenas empresas.	- Um estudo de caso em uma pequena empresa do setor de madeira e móveis da Comunidade Valenciana, na Espanha, no período de abril a junho de 2007; - Técnica de coleta de dados: entrevistas.
Rocha e Guerreiro (2010)	- Demonstrar que o modelo de institucionalização de Burns e Scapens (2000), especialmente no que se refere ao processo de codificação de rotinas e regras, pode ser aplicado para analisar a implementação de um novo sistema de contabilidade gerencial em um grande banco brasileiro.	- Um estudo de caso para avaliar os estágios embrionários do processo de implementação. - Os dados foram coletados por meio de entrevistas e análise documental.
Angonese e Lavarda (2014)	- Analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional.	- Estudos de caso em duas empresas (selecionadas por apresentarem características distintas); - Técnica da entrevista semiestruturada e analisados pela técnica de análise de conteúdo.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A seguir, têm-se os principais resultados dos estudos empíricos listados anteriormente, que são descritos sinteticamente:

a) Principais resultados do estudo de Guerreiro, Pereira e Rezende (2006)

Identificaram características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial, considerando tanto rotinas existentes, como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de processo de mudança nos sistemas de custos e preços.

Evidenciaram que é necessário um constante monitoramento das variáveis ambientais e da sua influência nos sistemas da empresa. Verificaram que os hábitos e as rotinas são permanentes, fortes, inconscientes e difíceis de serem mudados.

Identificaram que o sucesso da implementação de um novo modelo gerencial está diretamente associado à capacidade da empresa de trocar velhos hábitos por novos hábitos.

Observaram que a troca de hábitos passa, em primeiro plano, pela definição de novos hábitos desejados alinhados com os novos fatores contingentes que se apresentam no ambiente. E, por fim, julgaram necessário conceber estratégias para enfrentar o desafio de mudanças dos velhos hábitos e rotinas e estruturar as novas instituições.

b) Principais resultados do estudo de Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009)

Analisaram se o processo de introdução de um Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) projetado para atender às necessidades de Controle de Custos e Processo de Fabricação (PPCC) diferenciou uma série de fatores de internalização e que as relações de confiança influenciaram positivamente o processo de planejamento e a participação do pessoal.

Verificaram que a mudança do sistema criou uma evolução nos métodos de trabalho diário, em vez de uma mudança radical. Confirmaram, com a análise do tipo de utilização do PPCC, que o sistema atingiu um uso instrumental e conseguiu ser institucionalizado na organização.

Concluíram que os fatores que influenciaram positivamente a institucionalização do SCG foram o nível de conhecimento e as habilidades dos agentes envolvidos na mudança, recursos de tecnologia usados na implantação do sistema, treinamento contínuo, influência de especialistas externos, incentivos aos operadores envolvidos no sistema, relações de confiança, processo de planejamento e envolvimento do pessoal.

c) Principais resultados do estudo de Rocha e Guerreiro (2010)

Verificaram que a lógica institucional indica que a fase de codificação das novas regras e rotinas deve ser orientada pelas crenças e pelos valores presentes no campo institucional vigente na empresa.

Concluíram que: (a) a visão institucional é tão importante quanto à dimensão técnica-racional na fase de concepção do novo modelo de custeio; (b) o processo de codificação deve especificar regras e rotinas que sejam coerentes com as crenças institucionais e com as práticas dos membros do *staff*; e (c) a probabilidade de sucesso é significativamente incrementada quando os novos sistemas são modelados em termos do modelo adaptado de Burns e Scapens (2000).

d) Principais resultados do estudo de Angonese e Lavarda (2014)

Destacaram o importante papel que a gestão da empresa possui para mitigar as resistências que surgem no processo de mudança.

Entenderam que a resistência reside no ser humano, pelo seu conjunto de crenças e valores inculcados pelo sistema social em que se encontra.

Perceberam que em cada empresa analisada, houve a identificação de um conjunto diferenciado de fatores de resistência. Sendo que, em ambas as empresas, alguns fatores de resistência surgiram com maior destaque ou intensidade.

Concluíram que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, enfrenta um conjunto particular de pressões por resistências internas nas organizações, tais como insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e dissociação. Os fatores de resistência são despertados no início do processo de mudança e, caso reúnam força suficiente, podem interromper o processo de mudança.

Após a apresentação dos estudos empíricos publicados em periódicos internacionais e nacionais com base na Teoria Institucional (Velho Institucionalismo), na próxima subseção estão apresentados os constructos com base na Teoria Institucional, que dão suporte ao modelo da pesquisa. Os constructos são definidos seguindo-se a linha dos estudos empíricos de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011) e Angonese e Lavarda (2014), conforme já apresentados anteriormente.

2.3.2 Constructos com Origem na Teoria Institucional

O pressuposto que norteia esta pesquisa da Teoria Institucional é que as instituições se constituem como regras de um jogo na sociedade que condicionam o comportamento humano (NORTH, 1990, com base em WEBER, 1898, 1971; COMMONS, 1931). Da mesma forma, entendendo-se que as regras formais e informais se constituem de rotinas e práticas que são aceitas e seguidas por grupos de indivíduos, conforme o modelo teórico de Burns e Scapens (2000), postula-se que as regras formais e informais estão contidas na elaboração de informações em sistemas de informações contábeis. A partir do exposto, para identificar as regras institucionais formais e informais, apresentam-se as definições dos constructos.

Nesse sentido, em relação à Teoria Institucional, analisando regras, rotinas, práticas, hábitos e ações nos processos da contabilidade, Burns e Scapens (2000) exploram o modelo institucional da contabilidade como uma estrutura que auxilia no entendimento da dinâmica dos processos de mudança. A dinâmica dos processos de mudança contábil, ao longo do tempo, e em um ambiente organizacional único, com uma abordagem processual, facilita a investigação sobre novas práticas contábeis, rotinas, instituições, poder e política.

Burns e Scapens (2000) argumentam que podem ser impostas regras e que elas se tornam implementadas através do estabelecimento de rotinas ou pode ocorrer o inverso, isto é, as regras podem surgir das rotinas estabelecidas. Em ambos os casos, a aprovação e a reprodução de normas e rotinas irão continuar ao longo do tempo e nesse processo, as rotinas podem ser alteradas. Em síntese, Burns e Scapens (2000, p. 11) concluem que

a aplicação das novas regras e o surgimento de novas rotinas será influenciada tanto pela codificação das propriedades estruturais das instituições em curso e a reprodução de rotinas existentes.

A maioria das rotinas, de todo o processo serão moldadas pelas instituições vigentes. As instituições existem sempre antes de qualquer tentativa por parte dos indivíduos para introduzir mudanças, e, portanto, moldam os processos de mudança. Os processos de mudança podem resultar em novas rotinas ao longo do tempo e tornarem institucionalizadas: no campo institucional, no campo da ação as rotinas que estão em curso são um processo cumulativo de mudanças.

Considerando este contexto, os estudos empíricos de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011) e Angonese e Lavarda (2014) aplicam o modelo de Burns e Scapens (2000) para o desenvolvimento de suas pesquisas de estudo de casos, a partir de entrevistas com análise qualitativa. Assim, parte-se dos construtos usados em suas pesquisas para a definição do modelo deste estudo, conforme Quadro 7 a seguir:

Quadro 7 – Constructos com abordagem na Teoria Institucional (continua)

Categorias de Construtos		Definição	Autores
- Intuições Vigentes	Regras Formais	- Regras do sistema de contabilidade gerencial vigente. - Normas existentes tomadas como certas premissas e valores, expressa em termos de orientação de produção, codificada nas regras existentes.	Siti-Nabiha e Scapens (2005, p. 62-66).
	- Regras Informais	- Rotinas do sistema de contabilidade gerencial vigente; - Rotinas usadas como um instrumento para a fixação dos meios de produção.	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Novas regras de contabilidade associadas ao novo sistema de gestão. - Novos sistemas de contabilidade com base nas normas existentes e valores dos membros da organização;	

Quadro 7 - Construtos com abordagem na Teoria Institucional (continuação)

Categorias de Construtos		Definição	Autores
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Novos procedimentos contábeis com orientação mais financeira para as operações da empresa do novo sistema de contabilidade gerencial.	Siti-Nabiha e Scapens (2005, p. 62-66).
	- Novas Regras Informais:	- Rotinas usadas como um mecanismo para controle financeiro; - Orientação mais estratégica com vistas a maximizar o valor da empresa.	
- Instituições Vigentes:	- Regras Formais Vigentes:	- Conjunto de regras do sistema de contabilidade gerencial atual; - Declarações formais de procedimentos da contabilidade gerencial.	Busco, Riccaboni e Scapens (2006, p. 32-35).
	- Regras Informais Vigentes:	- Comportamento rotineiro orientado pelos pressupostos de conhecimento e culturas. - Práticas da contabilidade gerencial habitualmente em uso.	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Conjunto de regras do novo sistema de contabilidade gerencial (MAS); - Declarações formais de novos procedimentos da contabilidade gerencial.	
	- Novas Regras Informais:	- Novas práticas da contabilidade gerencial.	
- Instituições Vigentes:	- Regras Formais Vigentes:	- Regras codificadas em controle de produção da organização; - Procedimentos em uso de controle de produção.	Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009, p. 106-113).
	- Regras Informais Vigentes:	- Rotinas e tarefas dos operadores de produção; - Procedimentos com base em conhecimentos e habilidades das pessoas (não formalizados).	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Regras do sistema gerencial de controle de produção; - Novos procedimentos de controle de produção para o sistema de contabilidade gerencial.	
	- Novas Regras Informais:	- Rotinas diárias com base no novo controle de produção da organização para o sistema gerencial; - Rotinas usadas como um instrumento para a fixação dos meios de produção para o sistema de contabilidade gerencial.	
- Instituições Vigentes:	- Regras Formais Vigentes:	- Regras do sistema atual, em sintonia com as diretrizes do campo institucional da organização.	
	- Regras Informais Vigentes:	- Crenças e valores que permeiam a organização que fazem parte do campo institucional; - Rotinas do sistema atual em sintonia com as diretrizes do campo institucional da organização; - Rotinas coerentes com os princípios institucionais compartilhados pelos executivos do banco.	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Princípios institucionais do processo de codificação do novo sistema que foram definidos com base nos conceitos e rotinas coerentes com os princípios institucionais do banco; - Lógica institucional dos conceitos do novo sistema que codificou as novas regras e rotinas orientadas pelas crenças e valores presentes no campo institucional vigente na empresa.	Rocha e Guerreiro (2010, p. 40-41).
	- Novas Regras Informais:	- Rotinas do novo sistema em sintonia com as diretrizes do campo institucional da organização; - Rotinas do novo sistema sintonizadas com os princípios institucionais compartilhados pelos executivos do banco.	

Quadro 7 - Construtos com abordagem na Teoria Institucional (conclusão)

Categorias de Construtos		Definição	Autores
- Instituições Vigentes:	- Regras Formais Vigentes:	- Regras formais observadas que foram instrumentos para implantação da rotina do novo sistema de planejamento e controle; - Procedimentos de contabilidade gerencial.	Van der Steen (2011, p. 532-533).
	- Regras Informais Vigentes:	- Rotinas reproduzidas ao longo do tempo de contabilidade gerencial.	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Regras do novo programa de gestão orientado para resultados (ROM); - Regras formais de gestão do Manual ROM.	
	- Novas Regras Informais:	- Nova rotina de planejamento e controle.	
- Instituições Vigentes:	- Regras Formais Vigentes:	- Regras do sistema de contabilidade gerencial; - Regras atuais do sistema de gestão; - Regras dos processos operacionais.	Angonese e Lavarda (2014, p. 220-223).
	- Regras Informais Vigentes:	- Rotinas das práticas e procedimentos atuais.	
- Novas Instituições:	- Novas Regras Formais:	- Regras do novo sistema integrado de gestão; - Regras do projeto de implementação do novo sistema integrado de gestão.	
	- Novas Regras Informais:	- Rotinas das práticas dos novos procedimentos.	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os autores citados no Quadro 7 anterior, em geral, identificaram os construtos em Instituições Vigentes e Novas Instituições, sendo que o que diferencia a definição e as categorias dos construtos é o ambiente de aplicação da pesquisa.

Nesse contexto, verifica-se em Burns e Scapens (2000) que, à luz da abordagem institucional, o processo de codificação requer que os princípios institucionais sejam codificados, detalhados e especificados em rotinas e regras: “O processo de codificação é influenciado (i) pelas rotinas e instituições vigentes, (ii) pelas intenções (racional) dos agentes de mudanças e (iii) por outras instituições fora da organização” (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 11). As novas regras e rotinas codificadas são influenciadas pelas regras e rotinas vigentes e, nesse sentido, elas terão mais chance de ser implementadas à medida que forem mais consistentes com as regras e rotinas amplamente aceitas no âmbito da organização.

Por outro lado, o processo de codificação também é fortemente influenciado pela intenção consciente e racional dos agentes de mudança. Rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos orientados por regras, fortalecendo-se pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. Rotinas são formas de pensar e de agir, habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável. As regras e rotinas proporcionam uma memória da organização e se constituem na base para a evolução do comportamento organizacional (BURNS; SCAPENS, 2000).

Rocha e Guerreiro (2010, p. 28), partindo do modelo de Burns e Scapens (2000), aplicaram os conceitos de hábitos, rotinas e instituições e explicaram que “as práticas contábeis podem se tornar rotineiras e, através do tempo, passar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken-for-granted*)”. Essas pressuposições e crenças são instaladas na cultura do grupo social e aceitas de tal forma que as pessoas não questionam sobre tais práticas. Assim “as práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial” (ROCHA; GUERREIRO, 2010, p. 28).

Dessa forma, “a contabilidade gerencial é uma instituição que corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização e tanto impacta outras instituições no âmbito da organização como é moldada por elas”. De forma geral, os sistemas de contabilidade gerencial podem ser “um conjunto estruturado de rotinas, que estabelecem as diretrizes para as ações (alocação de recursos, decisões operacionais, decisões de preços etc.) e fornecem os meios para representar o desempenho dos diversos atores” (ROCHA; GUERREIRO, 2010, p. 28).

Diante do contexto, segue-se o pressuposto de que “as instituições se constituem de regras formais e informais, condicionando o comportamento humano e conseqüentemente a evolução econômica”. (NORTH, 1990, p. 3). Na mesma linha, aplicando o modelo teórico de Burns e Scapens (2000, p. 11), ao considerar que:

Instituições são as propriedades estruturais que compreendem os pressupostos sobre a maneira de fazer as coisas, que formam e restringem as regras e rotinas, e determinam os significados, valores e também os poderes dos agentes individuais. Aplicação das novas regras e o surgimento de novas rotinas será influenciada tanto pela codificação das propriedades estruturais das instituições em curso e a reprodução de rotinas existentes.

Assim, no Quadro 8 estão apresentados os constructos, as definições e as respectivas fontes:

Quadro 8 – Constructos aplicados à pesquisa empírica: Teoria Institucional (continua)

Categorias e Subcategorias de Construtos		Definição	Autores
- Instituições	- Regras Formais	- Regras formalizadas da contabilidade como leis e regulamentos contábeis e fiscais.	Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005, p. 62-66).
		- Declarações formais de procedimentos da contabilidade.	Adaptado de Busco, Riccaboni e Scapens (2006, p. 32-35).

Quadro 8 - Construtos aplicados à pesquisa empírica: Teoria Institucional (conclusão)

Categorias e Subcategorias de Construtos		Definição	Autores
- Instituições	- Regras Formais	- Regras formalizadas do sistema, em sintonia com as diretrizes do campo institucional da organização.	Adaptado de Rocha e Guerreiro (2010, p. 40-41).
		- Regras formalizadas dos processos operacionais.	Adaptado de Angonese e Lavarda (2014, p. 220-223).
		- Normas contábeis e práticas existentes formalizadas tomadas como certas premissas, expressa em termos de orientação, codificada nas regras existentes; - Procedimentos formalizados de sistemas contábeis integrados.	Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005, p. 62-66).
		- Procedimentos formalizados contábeis.	Adaptado de Van der Steen (2011, p. 532-533).
	- Regras Informais	- Normas contábeis que não estão formalizadas; - Procedimentos de sistemas contábeis integrados e não integrados que não estão formalizados.	Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005, p. 62-66).
		- Comportamento rotineiro de contabilidade e sistemas contábeis orientados pelos pressupostos de conhecimento e culturas. - Práticas da contabilidade habitualmente em uso.	Adaptado de Busco, Riccaboni e Scapens (2006, p. 32-35).
		- Procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades das pessoas (não formalizados).	Adaptado de Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009, p. 106-113).
		- Crenças e valores que permeiam a contabilidade que faz parte do campo institucional.	Adaptado de Rocha e Guerreiro (2010, p. 40-41).
		- Rotinas das práticas e procedimentos contábeis que não estão formalizados.	Adaptado de Angonese e Lavarda (2014, p. 220-223).

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Considerando o representado no Quadro 8, parte-se dos construtos de instituições identificadas nos estudos empíricos de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011) e Angonese e Lavarda (2014).

Dando continuidade à análise dos estudos empíricos que norteiam este estudo, na subseção a seguir apresentam-se os estudos empíricos que são a base para a identificação dos constructos com origem na Teoria do Comportamento Planejado (TCP).

2.3.3 Estudos Empíricos: Teoria do Comportamento Planejado

No contexto da Teoria do Comportamento Planejado, considera-se nessa tese os pressupostos com base em três crenças: Crença Comportamental; Crença Normativa; e Crença

de Controle. Nesse sentido, de acordo com Ajzen (1991) a aplicação da Teoria do Comportamento Planejado pode ser dada a uma área específica de interesse, fornecendo uma série de informações úteis em qualquer tentativa de compreender esses comportamentos, ou para implementar intervenções que serão eficazes em alterá-los:

Intenção, percepção de controle comportamental atitude em relação ao comportamento e norma subjetiva, cada um revela um aspecto diferente do comportamento, e cada um pode servir como um ponto específico de tentativas para mudá-lo (AJZEN, 1991, p. 206).

Diante do exposto, pode-se destacar os estudos empíricos de Wixom e Todd (2005), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011). O critério para a seleção destes estudos consiste na adoção pelos autores dos pressupostos de Crença Comportamental, Crença Normativa e Crença de Controle, da Teoria do Comportamento Planejado, para aplicar na resolução de questões relacionadas ao ambiente de sistema de informações.

Além dos estudos selecionados como destaques, outros estudos empíricos são classificados como sendo importantes, sendo revisados no Quadro 9 a seguir. Iniciam-se pelos principais estudos empíricos publicados em periódicos internacionais, considerando o que foi exposto anteriormente.

Quadro 9 - Estudos Empíricos internacionais – Teoria do Comportamento Planejado
(continua)

Estudos Empíricos Internacionais		
Autores	Objetivo	Metodologia
East (1993)	- Testar aspectos da teoria do comportamento planejado, considerando duas questões: (i) as condições em que uma medida de controle percebido melhorou na previsão de comportamento obtido apenas com a intenção; (ii) a associação entre variáveis de soma de produto e variáveis globalmente mensuradas.	- Aplicou questionários para estudantes sobre as crenças contidas no comportamento ao ter a intenção de realizar investimentos em uma companhia. - Foram analisadas três situações de intenção de investimentos em três companhias diferentes. Cada qual separando o grupo de estudantes e aplicando questões diferentes, de acordo com a situação estudada.

Quadro 9 - Estudos Empíricos internacionais – Teoria do Comportamento Planejado (conclusão)

Estudos Empíricos Internacionais		
Autores	Objetivo	Metodologia
Wixom e Todd (2005)	- Desenvolver um modelo de pesquisa integrado que distingue crenças e atitudes sobre o sistema (ou seja, as crenças baseadas em objetos e atitudes) de crenças e atitudes sobre o uso do sistema (ou seja, crenças comportamentais e atitudes) para construir a lógica teórica que liga a literatura da satisfação do usuário e aceitação da tecnologia.	- Pesquisa <i>Survey</i> ; - O modelo foi testado com uma amostra de 465 usuários a partir de sete diferentes organizações que completaram uma pesquisa sobre o uso de <i>software</i> de armazenamento de dados; - Utilizou modelagem de equações estruturais.
Carlin (2009)	- Modelar os fatores que influenciam os auditores a usarem sistemas de suporte de auditoria de forma adequada.	- Pesquisa <i>Survey</i> ; - Questionários enviados a 569 auditores; - Utilizou modelagem de equações estruturais
Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010)	- Investigar a racionalidade baseada em fatores que impulsionam um empregado para cumprir os requisitos do Cumprimento da Política de Segurança de Informação (Information Security Policy Compliance – ISP).	- Pesquisa <i>Survey</i> ; - Questionário aplicado <i>online</i> para 928 indivíduos e a amostra foi de 464 questionários; - Os itens de medição dos construtos foram desenvolvidos com base em escalas existentes na literatura também desenvolveram novas medidas seguindo as definições dos construtos do estudo; - A medição e os modelos estruturais foram testados utilizando-modelagem de equações estruturais.
Alleyne e Broome (2011)	- Determinar os fatores individuais que são prováveis para influenciar as decisões de investimento de potenciais investidores.	- Pesquisa <i>Survey</i> . - O estudo utilizou um questionário autoadministrado de uma amostra de estudantes em uma instituição de graduação; - Os dados foram analisados utilizando SPSS. Os testes estatísticos utilizados incluíram Análises descritivas, correlação bivariada de <i>Pearson</i> , amostras independentes e testes de regressão hierárquica e múltiplas análises de regressão moderada.
Osorio e Roldán (2015)	- Provar que a teoria do modelo de comportamento planejado com mínimos quadrados parciais pode mostrar intenção empreendedora de estudantes de educação média.	- Pesquisa <i>Survey</i> com questionários obtidos a partir de uma amostra de 643 alunos de nível médio educacional e público básico e ensino privado na cidade de Cali; - Usaram a técnica de modelagem de equações estruturais.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Na sequência estão descritos os principais resultados dos estudos listados anteriormente.

a) Principais resultados do estudo de Wixom e Todd (2005)

Desenvolveram um modelo de pesquisa integrada que distingue crenças e atitudes sobre o sistema (as crenças baseadas em objetos e atitudes) de crenças e atitudes sobre o uso do sistema (ou seja, crenças comportamentais e atitudes) para construir a lógica teórica que integra as perspectivas teóricas e os resultados empíricos dos fluxos de pesquisa de Satisfação

do Usuário e Aceitação da Tecnologia (TAM) com a Teoria Racional da Ação (TRA), de crenças e atitudes baseadas em objetos e comportamentais.

Observaram que o estudo ajuda a alavancar um rico fluxo de pesquisa encontrado dentro da literatura de aceitação de tecnologia, oferecendo um caminho teórico para integrá-lo com um fluxo de pesquisa, a satisfação do usuário, que oferece uma maneira de teorizar e explicar as diferenças no artefato de Tecnologia de Informação (TI). Indicaram que a importante extensão que o modelo integrado fornece a compreensão conceitual da diferença entre crenças e atitudes baseadas em objetos e crenças e atitudes comportamentais em relação ao uso, que têm sido investigadas separadamente na literatura de Satisfação do Usuário e TAM, respectivamente.

b) Resultados do estudo de Carlin (2009)

Achou que, coerente com a TCP, a atitude, a pressão normativa percebida e autoeficácia preveem a intenção de um auditor de usar um sistema de apoio de auditoria, apropriadamente, e a intenção e o controle externo preveem o uso apropriado do sistema de apoio de auditoria.

Descobriu que a pressão normativa percebida não é significativa para os auditores seniores e que a autoeficácia só é significativa para os auditores de pessoal, mas que a intenção não é significativa para os auditores de pessoal.

Considerou que a restrição do sistema e a eficácia do processo de revisão da auditoria são importantes fontes de controle externo e que o consenso da equipe e da empresa sobre o uso adequado deve ser fonte de pressão normativa percebida.

Verificou que é importante desenvolver uma cultura firme que promova controles normativos informais e que os auditores assimilem como próprios, uma vez que os auditores se baseiam nesses controles informais e sociais para se autorregular e determinar seu comportamento.

Concluiu que a restritividade do sistema de suporte de auditoria e da eficácia do processo de revisão de auditoria são antecedentes de controle externo. A equipe tem um consenso firme sobre apropriação de antecedentes de pressão normativa percebida, que, juntamente com a atitude de um auditor e a autoeficácia, influenciam a intenção de um auditor no uso do sistema de forma adequada.

c) Principais resultados do estudo de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010)

Postularam que a atitude de um empregado é influenciada pelo benefício de conformidade, pelos custos de conformidade e pelo custo de descumprimento, que são as crenças sobre a avaliação global dos efeitos de cumprimento ou descumprimento. Além disso, postularam que essas crenças são moldadas por resultados de crenças do empregado sobre os eventos que seguem o cumprimento ou descumprimento, sendo que o benefício do cumprimento é moldado pelo benefício intrínseco, pela segurança dos recursos e recompensas, enquanto o custo de conformidade é moldado por impedimento de trabalho. Já o custo de descumprimento é moldado por custo intrínseco, vulnerabilidade dos recursos e sanções. Concluíram que a intenção de um funcionário para cumprir com a Política de Segurança de Informação (ISP) é significativamente influenciada por atitude, crenças normativas e autoeficácia para cumprir.

Os resultados das crenças afetam significativamente as consequências das crenças sobre a avaliação global e elas, por sua vez, afetam significativamente a atitude de um empregado. A Segurança da Informação (ISA) afeta positivamente ambos, atitude e resultados das crenças, quando a importância de funcionários, na sequência das suas organizações, regras e regulamentos de segurança da informação aumentam.

d) Principais resultados do estudo de Alleyne e Broome (2011)

Mostraram que as atitudes e os grupos referentes (pais, família e outros) e as crenças sobre potenciais obstáculos e oportunidades interferem significativamente sobre as intenções previstas para investir. Observaram que a norma subjetiva é o preditor mais importante de intenções de investimento.

Demonstraram que os potenciais investidores têm diferentes níveis de risco, especialmente, no caso de investir em um novo negócio, podendo informar os educadores sobre como preparar futuros empreendedores.

Concluíram que as atitudes, normas subjetivas, controle comportamental percebido e propensão ao risco foram preditores significativos das intenções de investimento. Descobriram que a propensão ao risco não moderou a relação entre os preditores (atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido) e a variável dependente, intenções de investir.

e) Principais resultados do estudo de Osorio e Roldán (2015)

Identificaram que para os estudantes de nível secundário a intenção é determinada pela percepção da conveniência de desenvolver uma carreira de negócios. Intenção empresarial também é dada pela confiança de alunos que têm capacidade de tomar decisões.

Verificaram que o controle comportamental percebido ajuda os alunos a identificar atividades e ambientes, bem como a persistência, os padrões de pensamento e as reações emocionais, quando o indivíduo enfrenta obstáculos, tornando as pessoas mais proativas e aumentando assim a sensibilidade para a detecção de novas oportunidades, o que é uma pré-condição para o empreendedorismo.

Observaram que as atitudes pessoais para com o empreendedorismo têm um efeito maior sobre a intenção empreendedora do que a percepção de controle comportamental.

Concluíram que o efeito da exposição também afeta a percepção do estudante em relação às normas subjetivas. Dessa forma, devem pensar que a vida de estudante é importante para ter um comportamento empreendedor. Assim a exposição prévia a atividades de empreendimento tem um efeito positivo sobre os determinantes de intenção empreendedora.

Após a descrição dos principais resultados dos estudos empíricos internacionais com base na Teoria do Comportamento Planejado, faz-se a apresentação das principais publicações nacionais, usando os mesmos critérios definidos anteriormente, no Quadro 10 a seguir:

Quadro 10 - Estudos Empíricos Nacionais – Teoria do Comportamento Planejado

Autores	Objetivo	Metodologia
Costa Hernandez e Mazzon (2008)	- Investigar os fatores determinantes da adoção de <i>Internet Banking</i> entre não usuários brasileiros.	- Pesquisa Survey (levantamento), utilizando um questionário estruturado e as entrevistas foram feitas de forma pessoal e individual. - Análise quantitativa: foi aplicada a análise de regressão linear múltipla.
Santos, Veiga e Souza (2011)	- Investigar os antecedentes atitudinais da intenção de uso do <i>mobile banking</i> por clientes bancários, adotando a teoria do Comportamento Planejado.	- Coleta de dados ocorreu em duas etapas complementares, uma qualitativa e outra quantitativa: - Etapa qualitativa: finalidade exploratória, com entrevista não-estruturada e grupo focal. - Etapa quantitativa: fase conclusiva, com 515 respondentes, foi aplicada a modelagem de equações estruturais.
Silva e Melo (2012)	- Identificar os reflexos da mudança de comportamento organizacional para questões socioambientais sobre os indivíduos, a partir da Teoria do Comportamento Planejado, na visão de uma unidade de gestão de pessoas em uma Instituição de Ensino Superior pública no Estado de Pernambuco, Brasil.	- Pesquisa qualitativa com o método de verificação o estudo de caso; - Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 11 colaboradores da instituição analisada, o que representa uma amostra de 25% do universo, as mesmas foram analisadas sob a perspectiva da análise de conteúdo.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A seguir é apresentada uma descrição sintética dos estudos nacionais com ênfase na Teoria do Comportamento Planejado que foram selecionados.

a) Principais resultados do estudo de Costa Hernandez e Mazzon (2008)

Identificaram que, dos construtos relacionados às crenças do modelo, os que se mostraram significativos sobre a intenção de adotar o *Internet Banking* (IB), em ordem de importância, são: autoeficácia, compatibilidade com estilo de vida, vantagem relativa de controle, imagem, normas subjetivas, vantagem relativa de segurança e privacidade, suporte tecnológico e testagem.

Verificaram que os resultados do estudo podem ser aplicados gerencialmente, considerando os construtos: imagem (desenvolver propagandas de que o IB melhorará a imagem do indivíduo - mais prestígio); visibilidade (percepção de um indivíduo de que a inovação é capaz de ser observada em uso); vantagem relativa de segurança e privacidade e vantagem relativa de controle (influencia positivamente a intenção a adotar o IB, proporcionando maior segurança, privacidade e controle financeiro); norma subjetiva (promoção para os usuários no IB com prêmios de incentivos para amigos correntistas utilizarem o IB).

Observaram que também é interessante saber quais são as variáveis que não influenciam a intenção de adotar o IB (quando uma pessoa que já utiliza a *Internet* não tem intenção de adotar o IB) e apontaram que, se uma pessoa não utiliza a *Internet*, ela não é um bom meio para veicular propaganda sobre o IB.

Concluíram que o modelo pode ser adaptado facilmente para analisar a adoção de diversos tipos de tecnologia, bastando adequar as escalas ao tipo de tecnologia analisada.

b) Principais resultados do estudo de Santos, Veiga e Souza (2011)

Identificaram que, dos três construtos apresentados pela TCP decomposto (atitude, normas subjetivas e controle percebido), apenas atitude apresentou impacto significativo na intenção comportamental. Incluíram ao modelo o construto de segurança, que se apresentou significante.

Evidenciaram a associação da intenção comportamental e do controle percebido com o comportamento real dos indivíduos de adoção do *Mobile Banking*. Mostraram que o pressuposto de vários modelos comportamentais foi também validado: intenção

comportamental antecede comportamento real e controle percebido impacta diretamente no comportamento real.

Concluíram que alguns fatores significativos podem influenciar a adoção do *Mobile Banking*: a) oferecer *interfaces* que propiciem facilidade de uso; b) aperfeiçoar a disponibilidade do sistema e divulgar as vantagens do serviço, demonstrando como se adapta ao estilo de vida e trabalho das pessoas; e c) aprimorar e divulgar as características de privacidade e segurança.

c) Principais resultados do estudo de Silva e Melo (2012)

Verificaram que outro ponto importante salientado por Ajzen (2002) é que, ainda que seja razoável planejar uma intervenção atuando simultaneamente nos três construtos explicativos da TCP, pode ser mais viável concentrar-se naquele com maior poder explicativo da variância da intenção comportamental correspondente.

Indicaram que aqueles que possuem esse maior poder explicativo seriam a atitude e as normas subjetivas, que podem explicar a intenção e a prática de um comportamento socioambiental, apresentando apenas uma pequena ponderação do controle comportamental percebido.

Concluíram que com a implantação do projeto, houve estímulo às mudanças das práticas institucionais, verificando-se uma pré-disposição positiva dos servidores para as questões socioambientais, bem como uma tendência de influência do comportamento socioambiental sobre os indivíduos ali inseridos, em se considerando as influências nas práticas desenvolvidas e incorporadas nesse contexto.

Uma vez realizada a revisão de literatura empírica, apresentando os principais estudos nacionais e internacionais com ênfase na Teoria do Comportamento Planejado, na próxima subseção são descritos os construtos teóricos com base nesta teoria, utilizados no desenvolvimento das hipóteses e no modelo desta pesquisa.

2.3.4 Constructos com Origem na Teoria do Comportamento Planejado

Os constructos com origem na Teoria do Comportamento Planejado, conforme Ajzen (2002, p. 665), partem do pressuposto de que o comportamento humano é orientado por três tipos de considerações: Crenças Comportamentais que são as “crenças sobre as prováveis consequências ou outros atributos do comportamento”; Crenças Normativas que são as

“crenças sobre as expectativas normativas de outras pessoas”; e Crenças de Controle que são as “crenças sobre a presença de fatores que podem dificultar ou facilitar ainda mais o desempenho do comportamento”. O autor complementa explicando que as crenças comportamentais produzem uma atitude favorável ou desfavorável em relação ao comportamento. Já as crenças normativas resultam da pressão social percebida ou da norma subjetiva. As crenças de controle dão origem ao controle comportamental percebido ou à facilidade percebida, ou ainda à dificuldade de adotar um comportamento.

Em seus respectivos agregados, na adoção de um determinado comportamento,

crenças comportamentais produzem uma atitude favorável ou desfavorável de comportamento; crenças normativas resultam em pressão social percebida ou norma subjetiva; e as crenças de controle comportamental dão origem a facilidade ou dificuldade de comportamento (AJZEN, 2002, p. 665).

Segundo Ajzen (2002), pode-se fazer, então, a associação da atitude em relação ao comportamento, a norma subjetiva e a percepção da ligação de monitoramento comportamental, para a formação de uma intenção comportamental.

Em síntese, dado um grau suficiente de controle atual sobre o comportamento, espera-se que as pessoas adotem suas intenções de comportamento, quando surgir uma oportunidade, sendo que é importante considerar que a intenção é o antecedente imediato de comportamento. No entanto, muitos comportamentos colocam dificuldades por causa da realização que pode limitar o controle volitivo. Assim, convém considerar o controle comportamental percebido além de intenção (AJZEN, 2002).

Dessa forma, partindo-se dos pressupostos da Teoria do Comportamento Planejado (AJZEN, 1991; 2002), no Quadro 11 a seguir selecionam-se os principais constructos, juntamente com as definições que são exploradas nos estudos empíricos de Wixom e Todd (2005), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011):

Quadro 11 – Constructos com abordagem na Teoria do Comportamento Planejado (continua)

Categorias e Subcategorias de Constructos	Definição	Autores
- Crenças e Atitudes com base em Objetos	- Satisfação com as Informações do Sistema:	- O usuário sente satisfação em relação às informações geradas pelo sistema.
	- Satisfação com o Sistema:	- O usuário sente satisfação com todas as coisas relacionadas ao sistema; o usuário está satisfeito com a sua interação com o sistema.
	- Qualidade do Sistema:	- O usuário sente satisfação em relação aos termos de qualidade do sistema.
	- Integração do Sistema:	- O usuário está satisfeito com a efetividade de integração dos dados de diferentes áreas.
		Wixom e Todd (2005, p. 86-88).

Quadro 11 - Construtos com abordagem na Teoria do Comportamento Planejado (continuação)

Categorias e Subcategorias de Constructos		Definição	Autores
- Crenças com base em Comportamento e Atitudes	- Facilidade de Utilização:	- O usuário considera que é fácil usar o sistema; o usuário considera que é fácil começar a fazer o que é definido que se faça no sistema; o usuário considera que é fácil operar o sistema.	Wixom e Todd (2005, p. 86-88).
	- Utilidade:	- O usuário sente que usando melhor a sua capacidade de utilidade do sistema, pode tomar boas decisões; o usuário percebe que usando melhor o sistema, pode fazer o seu trabalho mais rapidamente.	
	- Intenção de Uso:	- O usuário pretende usar o sistema como parte de sua rotina do trabalho durante o próximo ano; o usuário pretende usar cada oportunidade que o sistema oferecer durante o próximo ano.	
- Norma Subjetiva	- Pressão Normativa Percebida:	- Influência que os amigos, familiares e colegas de trabalho podem exercer sobre a adoção do IB.	Costa Hernandez e Mazzon (2008, p. 23).
- Autoeficácia	- Autoeficácia de Uso:	- Segurança e facilidade que a tecnologia da <i>Internet</i> proporciona às pessoas que utilizam o IB.	
- Intenção	- Intenção de Uso:	- Intenção de o respondente utilizar pessoalmente o IB, bem como encorajar e recomendar aos amigos e parentes o uso do IB.	
- Atitude	- Atitude Comportamental:	- Os auditores acreditam que usando o sistema de suporte a auditoria irá levar a resultados apropriados.	Carlin (2009, p. 774-779).
- Intenção	- Intenção de Uso:	- Os auditores que pretenderem usar o sistema adequadamente são mais propensos a fazê-lo.	
- Autoeficácia	- Autoeficácia de Uso:	- Se um auditor perceber que houve autoeficácia do uso do sistema de apoio, é mais provável que o auditor forme uma intenção de utilizar o sistema apropriadamente.	
- Controle Percebido	- Controle Externo:	- Se o auditor perceber que os recursos estão disponíveis para usar o sistema de apoio de auditoria apropriadamente, terá uma intenção de utilizar o sistema de forma adequada.	
- Intenção de Uso	- Sistema de Apoio Restritivo de Auditoria	- Um sistema de apoio de auditoria mais restritivo promove o uso adequado, restringindo os usuários a usar o sistema de forma inadequada.	
- Norma Subjetiva	- Pressão Normativa Percebida:	- Um auditor que percebe a pressão para usar um sistema de suporte de auditoria é o mais provável para formar uma intenção de utilizar o sistema de forma adequada.	
- Atitude de Cumprir	- Atitude para com o Cumprimento com a Política de Segurança da Informação (ISP)	- O grau em que o desempenho do comportamento de um empregado, na adesão do sistema, é avaliado positivamente.	
- Crenças Normativas	- Pressão Normativa Percebida:	- A percepção da pressão social de um empregado sobre a conformidade com os requisitos do ISP, que são causados por expectativas de comportamento de referências importantes como: executivos, colegas e gestores.	Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010, p. 529).
- Autoeficácia	- Autoeficácia para Cumprir:	- O julgamento de um empregado de competências pessoais, conhecimento ou competência sobre o cumprimento dos requisitos do ISP.	

Quadro 11 - Construtos com abordagem na Teoria do Comportamento Planejado (conclusão)

Categorias e Subcategorias de Constructos		Definição	Autores
- Intenção	- Intenção de Cumprir:	- A intenção de um funcionário para proteger os recursos de informação e tecnologia da organização de potenciais violações de segurança.	Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010, p. 529).
- Atitude Comportamental	- Utilidade percebida:	- O usuário percebe a eficiência ao utilizar o <i>mobile banking</i> .	Santos, Veiga e Souza (2011, p. 163).
	- Facilidade de uso:	- O usuário percebe que é fácil de aprender a usar novas tecnologias.	
	- Compatibilidade:	- O usuário percebe que seus hábitos de comunicação são compatíveis com o uso de <i>mobile banking</i> .	
- Norma Subjetiva	- Pressão Normativa Percebida:	- Referentes, que são pessoas importantes para o usuário, pensariam que ele deveria usar o <i>mobile banking</i> .	
- Controle Comportamental Percebido	- Facilidade de Usar:	- Tecnologia: o usuário acredita que através do celular que possui atualmente poderá realizar transações bancárias. - Recursos: o usuário tem condições de adquirir um aparelho de celular compatível com a tecnologia necessária para usar o <i>mobile banking</i> .	Santos, Veiga e Souza (2011, p. 163).
- Intenção	- Intenção de Uso:	- O usuário tem intenção de realizar transações bancárias utilizando o telefone celular nos próximos 12 meses.	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Dessa forma, para a elaboração das hipóteses com base na Teoria do Comportamento Planejado, de acordo com o apresentado no quadro anterior, os constructos que se entendem como os que estão mais relacionados ao contexto deste estudo são os descritos no Quadro 12:

Quadro 12 – Constructos aplicados à pesquisa empírica: Teoria do Comportamento Planejado (continua)

Categorias e Subcategorias de Constructos		Definição	Autores
- Crenças e Atitudes com base em Objetos	- Satisfação com as Informações do Sistema:	- O profissional está satisfeito, considerando o atendimento das regras, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis.	Adaptado de Wixom e Todd (2005, p. 86-88).
	- Integração do Sistema:	- O profissional está satisfeito, considerando o atendimento das regras, com a efetividade de integração dos dados de diferentes áreas da empresa no sistema de informações contábeis.	
- Crenças com base em Comportamento e Atitudes	- Facilidade de uso:	- O profissional, considerando o atendimento das regras, entende que é fácil de aprender a operar o sistema de informações contábeis.	Adaptado de Santos, Veiga e Souza (2011, p. 163).
	- Utilidade percebida:	- O profissional, considerando o atendimento das regras, pretende usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis.	Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010, p.529).

Quadro 12 - Constructos aplicados à pesquisa empírica: Teoria do Comportamento Planejado (conclusão)

Categorias e Subcategorias de Constructos		Definição	Autores
- Autoeficácia	- Controle Percebido na Autoeficácia de Uso:	- Se o profissional perceber que houve autoeficácia do uso do sistema de informações contábeis, no cumprimento das regras, é mais provável que forme uma intenção de utilizar o sistema apropriadamente.	Adaptado de Carlin (2009, p.774-779).
- Normas Subjetivas	- Pressão Normativa Percebida:	- Pressão social ou normativa percebida de usuários internos ou externos sobre o cumprimento das regras do sistema de informações contábeis causados por expectativas de comportamento de tais referências importantes.	Adaptado de Costa Hernandez e Mazzon (2008, p. 23); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010, p.529).
- Controle percebido	- Controle percebido em cumprir:	- O julgamento de um profissional de competências pessoais, conhecimento ou competência sobre o cumprimento das regras do sistema de informações contábeis.	Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010, p.529).
- Intenção	- Intenção de cumprir:	- A intenção de um profissional para o cumprimento das regras do sistema de informações contábeis.	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A partir dos pressupostos da Teoria do Comportamento Planejado e seguindo os construtos de Wixom e Todd (2005), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011), conforme o quadro anterior, na próxima subseção, definem-se as hipóteses da pesquisa, com base nos construtos teóricos (Teoria Institucional *versus* Teoria do Comportamento Planejado).

2.4 Definição das Hipóteses da Pesquisa

As hipóteses da pesquisa são baseadas nos constructos teóricos apresentados anteriormente, relacionando-se as duas teorias consideradas. O constructo com origem na Teoria Institucional tem como fundamentação Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011) e Angonese e Lavarda (2014). Os constructos teóricos com origem na Teoria do Comportamento Planejado se apoiaram em Wixom e Todd (2005), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011).

As hipóteses foram criadas com intuito de atender os objetivos específicos de: identificar a relação das características da amostra pesquisada *versus* regras e crenças; relacionar as crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais.

A seguir formulam-se as hipóteses, relacionando a Teoria do Comportamento Planejado com a Teoria Institucional para atendimento destes objetivos:

- a) Hipótese (H₁): o comportamento do profissional de contabilidade é afetado positivamente pelas crenças de atitude comportamental, norma subjetiva e controle percebido ao cumprir as regras formais e informais, no processo de elaboração de informações em sistemas contábeis;
- b) Hipótese (H_{1a}): a atitude do profissional de contabilidade ao usar o sistema de informações contábeis, no atendimento das regras formais e informais, é influenciada positivamente, pois acredita que terá reflexo na qualidade das informações contábeis;
- c) Hipótese (H_{1b}): a expectativa dos usuários internos e externos das informações, percebido pelo profissional de contabilidade, afeta positivamente o seu cumprimento das regras formais e informais no sistema de informações contábeis;
- d) Hipótese (H_{1c}): o profissional de contabilidade que tem o controle percebido do processo de elaboração de informações no sistema contábil terá um comportamento positivo no cumprimento das regras formais e informais.

Na próxima seção apresenta-se o processo metodológico utilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

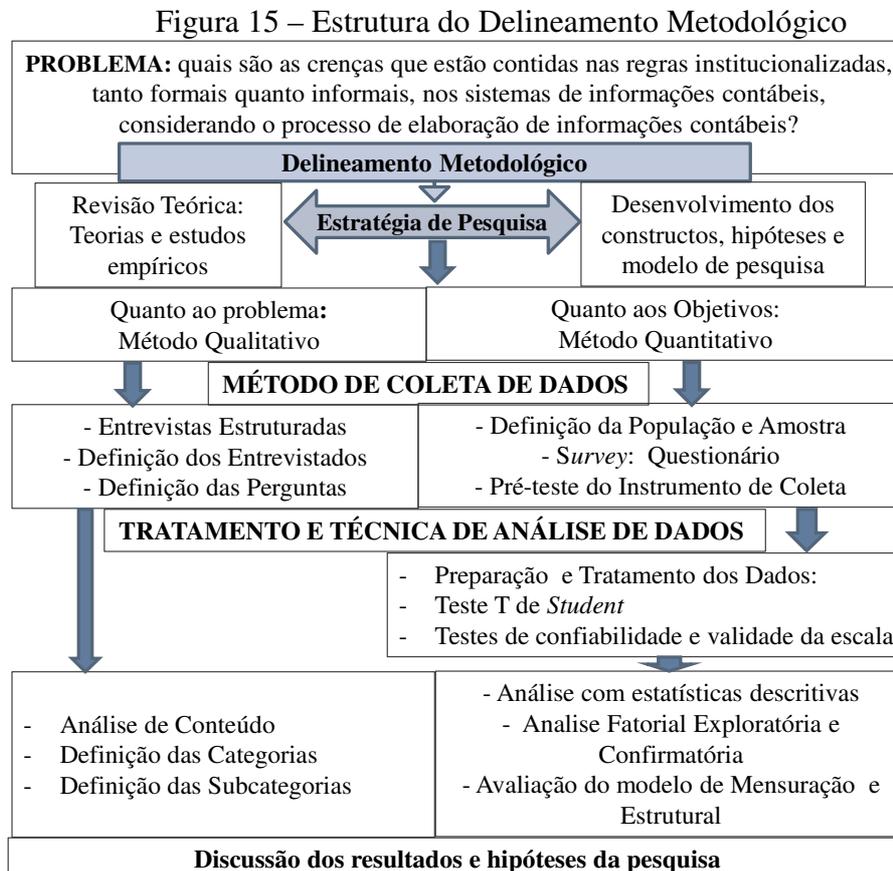
3 METODOLOGIA

Nesta seção apresenta-se o delineamento metodológico, a definição da população e amostra, a técnica de coleta, tratamento e análise dos dados e modelo de pesquisa proposto.

3.1 Delineamento Metodológico

O delineamento metodológico desse estudo contempla duas fases. Na primeira fase, quanto à abordagem do problema, o delineamento se configura como qualitativo, usando-se para a coleta de dados entrevista exploratória com profissionais de contabilidade da região metropolitana de Porto de Alegre (RS).

Na segunda fase levou-se em conta os objetivos específicos, sendo a pesquisa caracterizada como de tipo *survey*. Os dados coletados foram submetidos à análise quantitativa, mediante análise estatística descritiva, análise fatorial exploratória, análise fatorial confirmatória e modelagem de equações estruturais (Sistema *Minitab Statistical Package for the Social Science (SPSS/AMOS)*). Na Figura 15 tem-se a representação ilustrativa do delineamento metodológico.



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

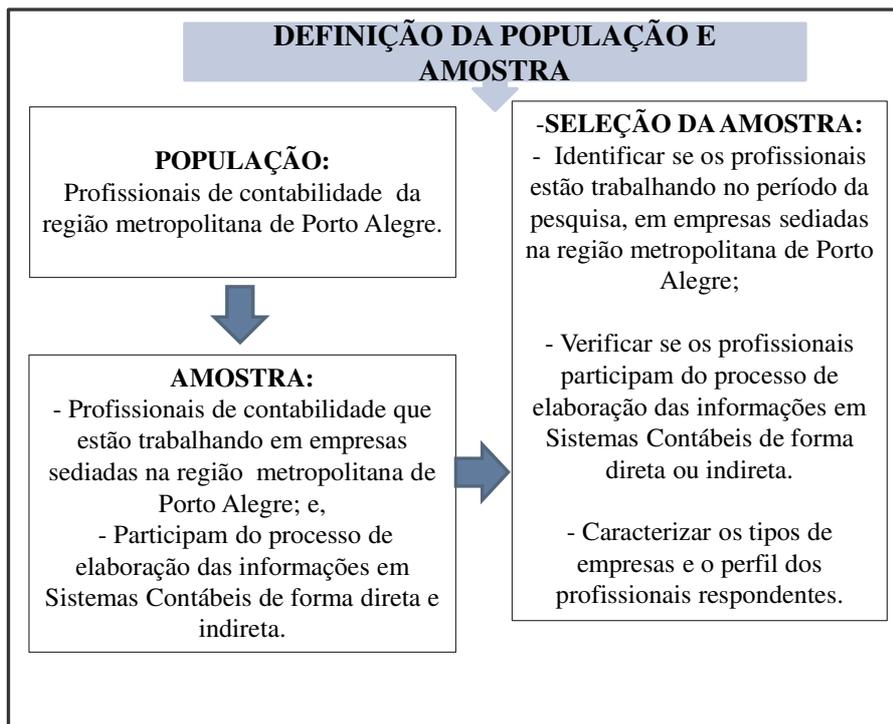
Na próxima subseção consta a definição da população e amostra da pesquisa.

3.2 Definição da População e Amostra da Pesquisa

A população é composta por todos os profissionais de contabilidade que estão atuando na região metropolitana de Porto de Alegre, no Rio Grande do Sul. A amostra da pesquisa ficou restringida aos profissionais formados em Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior que estão trabalhando atualmente em empresas e em escritórios de contabilidade sediados nessa região, e que participam do processo de elaboração das informações contábeis de forma direta ou indireta.

A amostra foi definida dessa forma em função de ter-se como intuito investigar a influência das crenças em regras institucionalizadas (formais e informais) que podem estar presentes no processo de elaboração das informações nos sistemas de informações contábeis. Nesse sentido, sabendo-se que os profissionais da contabilidade participam de forma direta ou indireta desse processo, uma das maneiras de realizar essa investigação foi mediante o acesso ao ambiente da contabilidade nas empresas, ou seja, por meio dos profissionais que responderam o questionário e a entrevista (esses instrumentos são detalhados na subseção de coleta dos dados). Na Figura 16 ilustra-se a população e a amostra da pesquisa.

Figura 16 – População e Amostra da Pesquisa



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

Foram enviados questionários por meio de correio eletrônico para 408 profissionais que cursaram Ciências Contábeis nas três instituições de ensino superior com atuação na região Metropolitana de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul; para 367 profissionais de contabilidade que cursaram especialização em contabilidade nas três IES e para 10 mestres/docentes em contabilidade com vínculo nas três IES, todos atuando na região metropolitana de Porto de Alegre, no Rio Grande do Sul.

Os endereços eletrônicos foram obtidos a partir de um banco de dados disponibilizado pelos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das três IES, sendo que o questionário foi enviado a cada coordenador, que por sua vez enviou para os endereços, solicitando que os profissionais respondessem diretamente ao endereço eletrônico da pesquisadora. Por solicitação dos coordenadores manteve-se o sigilo com relação ao banco de dados.

Obteve-se o retorno de 329 questionários respondidos. Desses 329, somente 278 (amostra inicial) continham respostas de todas as questões ou os respondentes se encontravam trabalhando no momento. Após o tratamento dos dados (*outliers*), conforme está explicado na subseção 3.4, chegou-se ao tamanho da amostra para a análise quantitativa de 252 respondentes (amostra final).

Na Tabela 1 a seguir está apresentada a definição da amostra, classificando os respondentes por nível de instrução.

Tabela 1 - Definição da amostra - classificação por respondentes

Classificação de Respondentes	Número de Respondentes			
	População	Retorno	Amostra Inicial	Amostra Final
Profissionais com graduação em contabilidade	408	257	214	206
Profissionais com especialização em contabilidade	367	63	55	37
Profissionais com mestrado em contabilidade	10	9	9	9
Total	785	329	278	252

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O número de 252 respondentes (amostra final) foi considerado adequado para se avaliar a validade e confiabilidade das escalas de medidas, bem como para verificar as relações propostas nos modelos de mensuração e estruturais (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009), tratando-se, portanto, de uma amostra não probabilística.

Da amostra final foram definidos por critério de acessibilidade três grupos de respondentes para a realização de entrevistas estruturadas (pesquisa qualitativa); o primeiro grupo composto por cinco profissionais de contabilidade com nível de mestrado, que

trabalham na área contábil em empresas e são docentes; o segundo grupo formado por cinco profissionais de contabilidade com formação em nível de especialização, que trabalham na área contábil em empresas; e o terceiro grupo constituído por cinco profissionais de contabilidade com nível de graduação, que trabalham na área contábil em empresas. Usou-se a mesma estrutura de perguntas (Apêndice B) para a identificação do perfil dos entrevistados e para se obter características das empresas nas quais os respondentes trabalham.

Na subseção a seguir detalha-se a técnica utilizada para a coleta de dados.

3.3 Técnica de Coleta dos Dados

A coleta dos dados foi realizada em duas fases. Na primeira fase foram feitas entrevistas estruturadas com grupos de respondentes, cujo instrumento continha questões elaboradas com base nos constructos teóricos. Buscou-se, assim, entender os aspectos subjetivos de questões relacionadas às crenças que influenciam a intenção do cumprimento das regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis, nas empresas e nos escritórios de contabilidade, em que esses respondentes atuam. Obteve-se a autorização dos entrevistados para a gravação das entrevistas, para que posteriormente pudesse ser feita a tabulação, interpretação e síntese das respostas, usando-se esta análise para atender o delineamento de pesquisa com carácter qualitativo. As entrevistas foram realizadas durante os meses de maio e junho de 2017. A duração de cada entrevista foi de vinte minutos, aproximadamente.

Na segunda fase utilizou-se a técnica de coleta de dados por levantamento ou *survey*, usando-se questionários e tendo como referência as mesmas questões que foram elaboradas na entrevista estruturada. Para o desenvolvimento do instrumento de pesquisa (questionário) foram seguidas algumas etapas. Primeiramente, após serem elaboradas as perguntas se iniciou a etapa do pré-teste. O pré-teste foi realizado em três etapas, como segue:

- a) Primeira etapa: o questionário foi submetido à análise de três especialistas, sendo três doutores professores com atuação em programa *stricto sensu* em contabilidade. Juntamente com o questionário foi enviada uma versão resumida da tese que continha a introdução, a revisão teórica e a metodologia. Foi solicitado, se necessário, que fossem feitas modificações em relação ao texto e escala, que foram realizadas após a análise do professor orientador;
- b) Segunda etapa: aplicaram-se os questionários a uma amostragem de 30 profissionais de contabilidade, buscando verificar a clareza e a compreensão das

questões, assim como a confiabilidade da escala. Na sequência rodou-se no Sistema SPSS o teste de *Cronbach*, para analisar a confiabilidade da escala e das questões. O resultado de confiabilidade da escala e das questões foi satisfatório, pois apresentou um valor acima de 0,90. Após, foram feitos os ajustes necessários, segundo as recomendações recebidas dos profissionais que participaram do pré-teste;

- c) Terceira etapa: aplicaram-se os questionários a outra amostragem de 30 profissionais de contabilidade para verificar também a compreensão e a clareza das questões e a confiabilidade da escala. Após a aplicação fez-se a repetição do processo citado na segunda etapa.

Assim, após as revisões das questões submeteu-se o questionário aos profissionais de contabilidade nos meses de junho a agosto de 2017, por *e-mail*. No Quadro 13 são apresentadas as questões de acordo com as hipóteses e as dimensões dos constructos das teorias pesquisadas.

Quadro 13 - Questões *versus* constructos e hipóteses (continua)

BLOCO B – Teoria Institucional <i>versus</i> Teoria do Comportamento Planejado	
Constructo: Cumprir regras	
Hipótese: H ₁ - O comportamento do profissional de contabilidade é afetado positivamente pelas crenças de atitude comportamental, norma subjetiva e controle percebido ao cumprir as regras formais e informais, no processo de elaboração de informações em sistemas contábeis;	
Crença Comportamental <i>versus</i> Regras Formais e Informais	
Hipótese: H _{1a} - A atitude do profissional de contabilidade ao usar o sistema de informações contábeis, no atendimento das regras formais e informais, é influenciada positivamente, pois acredita que terá reflexo na qualidade das informações contábeis.	
Constructos/Variáveis	Perguntas do Questionário
Atitude comportamental: - Satisfação em cumprir as regras formais nos sistemas de informações. Adaptado de Wixom e Todd (2005).	Q1 – Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.
Atitude comportamental: - Satisfação em cumprir as regras informais nos sistemas de informações. Adaptado de Wixom e Todd (2005).	Q2 - Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras que não estão formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.
Atitude comportamental: - Facilidade de uso do sistema para atender regras formais e informais. Adaptado de Santos, Veiga e Souza (2011).	Q3 – Considero que é fácil aprender a operar o sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.

Quadro 13 - Questões *versus* constructos e hipóteses (continuação)

	Constructos/Variáveis	Perguntas do Questionário
Crença Comportamental	Atitude comportamental: - Utilidade percebida no uso do sistema para atender regras formais e informais. Adaptado de Santos, Veiga e Souza (2011).	Q4 – Pretendo usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.
	Atitude comportamental: - Intenção em cumprir as regras formais e informais no sistema de informações. Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	Q5 – Eu tenho a intenção de cumprir as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho.
	Atitude comportamental: - Atendimento das regras formais na qualidade de informações. Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010); Van Der Steen (2011); Angonese e Lavarda (2014).	Q6 – Percebo que o atendimento das Leis e Regulamentos contábeis e fiscais, procedimentos da contabilidade, normas contábeis e práticas existentes, procedimentos de sistemas contábeis integrados, influenciam positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.
	Atitude comportamental: - Atendimento das regras informais na qualidade de informações. Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010); Van Der Steen (2011); Angonese e Lavarda (2014).	Q7 – Percebo que o atendimento das normas contábeis que não estão formalizadas, rotinas, práticas e procedimentos de sistemas contábeis integrados e não integrados que não estão escritos, práticas da contabilidade habitualmente em uso, procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades de outros profissionais, não formalizados, estabelecidos nos sistemas de informações contábeis influencia positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.
Crença Normativa <i>versus</i> Regras		
Hipótese: H _{1b} - o profissional de contabilidade que tem o controle percebido do processo de elaboração de informações no sistema contábil terá um comportamento positivo no cumprimento das regras formais e informais.		
Crença Normativa	Constructos/Variáveis: Normas Subjetivas: - Expectativa de terceiros - usuários internos – em cumprir regras formais e informais no sistema de informações. Adaptado de Costa Hernandez e Mazzon (2008); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	Q8 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários internos (colegas, executivos, gestores, gerentes, outros).
	Normas Subjetivas: - Expectativa de terceiros - usuários externos – para cumprir regras formais e informais no sistema de informações. Adaptado de Costa Hernandez e Mazzon (2008); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	Q9 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários externos (órgãos regulamentadores, auditoria, acionistas, governo, credores, fornecedores).

Quadro 13 - Questões *versus* constructos e hipóteses

(conclusão)

Crença Controle Percebido <i>versus</i> Regras	
Hipótese: H _{1c} - A expectativa dos usuários internos e externos das informações, percebido pelo profissional de contabilidade, afeta positivamente o seu cumprimento das regras formais e informais no sistema de informações contábeis.	
Constructos/Variáveis:	Perguntas do Questionário:
Controle percebido: - Conhecimento e competências pessoais para atender as regras formais e informais no sistema. Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	Q10 – Julgo ter as competências pessoais e conhecimento para atender os requisitos do sistema de informações contábeis, desta forma cumpro as regras formalizadas e não formalizadas na empresa em que trabalho.
Controle percebido: - Autoeficácia no uso do sistema para atender regras formais e informais. Adaptado de Carlin (2009).	Q11 - Percebo autoeficácia no uso do sistema de informações contábeis, no cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas, assim tenho a intenção de utilizar o sistema apropriadamente, na empresa em que trabalho.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O questionário foi criado para que se pudesse identificar o perfil do respondente e as características da empresa. Perguntou-se, inicialmente, se o respondente estava trabalhando, e em caso de resposta negativa desconsiderou-se para efeitos de análise. O detalhamento das perguntas contendo as opções de respostas pode ser visualizado no Apêndice A. Dessa forma, os questionários foram desenvolvidos em formato de blocos para que se pudesse fazer o tratamento dos dados como tabulação, segmentação e classificação. Teve-se como intuito avaliar o ambiente e o contexto das empresas em que os respondentes atuam, para que fosse possível validar o resultado da pesquisa.

No instrumento foram utilizadas duas escalas unipolares de sete pontos (AJZEN, 1991), uma que vai da resposta “Discordo totalmente” a resposta “Concordo totalmente”; e a outra escala que vai da resposta “Nunca” a resposta “Sempre”. A escala e as perguntas foram validadas mediante pré-teste, e após foi feita a rodagem das análises no Sistema *Minitab Statistical Package for the Social Science* (SPSS - versão 20.0).

Conforme apresentado no Quadro 13 as questões foram desenvolvidas com base nos constructos da Teoria Institucional e do Comportamento Planejado.

Após a explanação do processo de coleta dos dados tem-se, na sequência, a explanação do processo utilizado no tratamento dos dados, apresentada na subseção 3.4.

3.4 Tratamento dos Dados

Nessa etapa da pesquisa, após a aplicação das entrevistas e dos questionários, foram efetuadas a tabulação e a validação dos resultados, utilizando-se o método qualitativo para análise das entrevistas e o método quantitativo para análise dos questionários.

O tratamento dos dados das entrevistas foi efetuado conforme consta no Quadro 14 a seguir.

Quadro 14 - Fases do processo de tratamento dos dados das entrevistas

Ordem	Fases	Forma de tratamento
1 ^a	- Transcrição das gravações das entrevistas para texto	- As gravações das entrevistas foram editadas no <i>software Word</i> .
2 ^a	- Tabulação dos dados	- Classificações das respostas de acordo com a estrutura das entrevistas.
3 ^a	- Migração do conteúdo das entrevistas para o <i>software Excel</i>	- Inclusão em uma planilha com a estrutura das perguntas e inclusão das repostas em colunas, segmentando-as por grupo de respondentes.
4 ^a	- Interpretação das respostas de acordo com a teoria	- Analisaram-se as respostas, buscando relacionar às teorias norteadoras da pesquisa.
5 ^a	- Síntese das repostas	- As respostas foram sintetizadas por grupo de respondentes para fazer-se a transferência para a análise dos resultados.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Para a análise quantitativa dos dados foram consideradas somente as respostas dos respondentes que se encontravam trabalhando direta ou indiretamente no processo de elaboração de informações contábeis. Assim, em uma das questões (Apêndice A), foi perguntado se o profissional de contabilidade estava trabalhando. No caso de resposta negativa, as respostas foram desconsideradas para análise. A identificação das células vazias (*missing values*) ou respostas não preenchidas também foi realizada antes de se fazer a digitação das respostas. Nos casos de respondentes com respostas omissas, os respectivos questionários foram descartados.

As etapas realizadas para o tratamento dos dados dos questionários encontram-se detalhadas no Quadro 15.

Quadro 15 - Fases do processo de tratamento dos dados dos questionários

Ordem	Fases	Forma de tratamento
1 ^a	- Digitação das respostas dos questionários	- As respostas dos questionários foram digitadas em uma planilha no <i>software Excel</i> , considerando a mesma ordem das variáveis para posterior migração no <i>Sistema Minitab Statistical Package for the Social Science (SPSS - versão 20.0)</i> .
2 ^a	- Criação do ficheiro de dados no SPSS	- A criação do ficheiro seguiu as seguintes regras: a) Ordem e nome da variável: a ordem é a mesma do questionário e o nome é definido de acordo com os tipos de análises dos construtos; b) Tipo de variável: se é numérica ou sequencial; c) Criação dos rótulos das variáveis e valores; d) Definição da escala de medida da variável.
3 ^a	- Análise de <i>outliers</i>	- Geração dos escores padronizados: usou-se a estatística descritiva do SPSS com opção de “salvar valores padronizados como variáveis”; - Identificação das magnitudes dos escores padronizados: maiores do que 3 ou menores do -3; - Exclusão dos questionários que estavam nesta faixa.
4 ^a	- Análise de escala com o modelo de confiabilidade	- Avalia a consistência da escala inteira, sendo o Alfa de Cronbach a medida mais amplamente usada; - O limite inferior para o <i>Alfa de Cronbach</i> geralmente aceito é de 0,70, apesar de poder diminuir para 0,60 em pesquisa exploratória.

Fonte: Adaptado de Hair Júnior *et al.* (2009); Ribas e Vieira (2011).

Uma vez efetuado o detalhamento do processo de tratamento dos dados, discorre-se na próxima subsecção sobre as técnicas de análise dos dados.

3.5 Técnicas de Análise dos Dados

A análise dos dados deu-se de forma qualitativa e quantitativa. A análise qualitativa teve como base os dados obtidos em quinze entrevistas com três grupos. Isso surgiu da necessidade de se entender de forma mais interativa as instituições e poder validar os construtos teóricos com origem na Teoria Institucional de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009), Rocha e Guerreiro (2010), Van der Steen (2011) e Angonese e Lavarda (2014), além da necessidade de também compreender como as crenças influenciam as instituições (regras formais e informais).

Na análise quantitativa foram usados os dados obtidos na *survey*, que foram objeto de análise fatorial exploratória e confirmatória para a mensuração do modelo. No seu desenvolvimento, seguiu-se os autores Wixom e Todd (2005), Costa Hernandez e Mazzon (2008), Carlin (2009), Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) e Santos, Veiga e Souza (2011), fundamentais na determinação dos constructos teóricos na Teoria do Comportamento

Planejado, e que utilizaram em seus estudos empíricos, essencialmente, análises quantitativas como Análise de Regressão, Análise Fatorial Exploratória (AFE), Análise Fatorial Confirmatória (AFC) e Modelagem de Equações Estruturais (MEE). Assim, no Quadro 16 a seguir, relaciona-se o desenvolvimento dos objetivos com as técnicas de análise.

Quadro 16 – Abordagem dos objetivos *versus* técnicas de análise

Objetivos Específicos	Tipo de Pesquisa e Instrumentos de Coleta	Técnicas de Análise
- Identificar a relação das características da amostra pesquisada <i>versus</i> regras e crenças	- Pesquisa de campo - Questionário e entrevistas	- Análise qualitativa: tabulação das respostas, interpretação segundo a teoria e síntese das respostas.
- Relacionar as crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais.		- Análise quantitativa: a) Análise com estatísticas descritivas; b) Análise Fatorial Exploratória; c) Análise Confirmatória; d) Modelagem de Equações Estruturais.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A análise das respostas dos questionários aplicados junto à amostra de respondentes foi realizada por meio de estatística descritiva, demonstrando-se os resultados da pesquisa por perfil de respondente e caracterização das empresas em relação aos construtos teóricos analisados. A análise está apresentada em formato de tabelas, quadros, gráficos e outras formas diagramáticas. Para a realização da análise quantitativa, utilizou-se o *software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*.

As técnicas de análises dos dados e a sequência dos testes estão apresentadas no Quadro 17 a seguir.

Quadro 17 - Sequência de técnicas de análises quantitativas

Ordem	Técnicas	Descrição
1º	Estatística Descritiva	- Análise de frequências das variáveis; - Cruzamento de variáveis: análise de percentagens; - Análise de média e desvio padrão das variáveis.
2º	- Análise Fatorial Exploratória – AFE	- Análise de fator: investigar as covariâncias ou correlações do conjunto de variáveis observadas para poder explicar em um número menor de construtos que não são observados (variáveis latentes ou fatores comuns); - Estrutura um conjunto de variáveis como um método de redução de dados; - Explora os dados e dá informação sobre quantos fatores são necessários para melhor representar os dados.
3º	- Modelagem de Equações Estruturais.	- Quando se tem ideias preconcebidas sobre a real estrutura dos dados, baseando-se em suporte teórico ou em pesquisas anteriores; - Pode-se testar hipóteses envolvendo questões sobre quais variáveis deveriam ser agrupadas em um fator; - Avalia-se o grau em que os dados satisfazem a estrutura esperada; - Todas as variáveis medidas estão relacionadas com cada fator por uma estimativa de carga fatorial denominada de análise fatorial confirmatória; - Uma estrutura simples resulta quando cada variável medida carrega muito sobre apenas um fator e tem cargas menores sobre outros fatores.

Fonte: Adaptado de Hair Júnior *et al.* (2009).

Na estatística descritiva foram utilizadas técnicas sugeridas por Collis e Hussey (2006), a saber: apresentar frequências; medir localização (tendência central); medir dispersão (amplitude); e medir mudança. Como análise por tipo de dados têm-se dados univariados com apresentação de frequências; medição de localização (média, mediana e modo); medição de dispersão (intervalo e intervalo interquartil, desvio-padrão). Também foi feita a análise de dados bivariados com apresentação de frequências (tabulações cruzadas).

Após a aplicação da estatística descritiva fez-se uma Análise Fatorial Exploratória e Confirmatória, considerando que as técnicas analíticas fatoriais podem atingir seus objetivos sob uma perspectiva exploratória ou uma perspectiva confirmatória. A análise exploratória contribuiu na busca da estrutura em um conjunto de variáveis ou como um método de redução de dados, e a análise confirmatória, a partir da real estrutura dos dados, baseou-se no suporte teórico e em pesquisas anteriores. Nessa linha, pode-se testar hipóteses envolvendo questões sobre quais variáveis deveriam ser agrupadas em um fator. Para tanto, avaliou-se o grau com que os dados satisfizeram a estrutura esperada (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009).

Em síntese, na Análise Fatorial Exploratória (AFE) foram explorados os dados sobre quantos fatores seriam necessários para melhor representar os dados. Na AFE todas as variáveis medidas estão relacionadas com cada fator por uma estimativa de carga fatorial. Uma estrutura simples resulta quando cada variável medida carrega muito sobre apenas um fator e tem cargas menores sobre outros fatores (cargas $< 0,4$) (HAIR JÚNIOR. *et al.*, 2009).

No Quadro 18 constam as etapas necessárias para a realização do teste das suposições da análise fatorial exploratória, recomendadas por Hair Júnior *et al.* (2009).

Quadro 18 – Etapas da análise fatorial exploratória (continua)

Etapas		Descrição das etapas
1 ^a	- Fundamentação conceitual	- Embasar a suposição de que existe uma estrutura antes que a análise fatorial seja realizada.
2 ^a	- Extração dos fatores: Matriz de correlação anti-imagem	- Análise da correlação parcial: é a significância prática e estatística. A regra prática é considerar correlações parciais acima de 0,7 como elevadas. - Correlação parcial é aquela que não é explicada quando os efeitos de outras variáveis são levados em consideração, como segue: a) Se existem fatores “verdadeiros” nos dados, a correlação parcial deverá ser pequena, pois a variável pode ser explicada pelas variáveis que compõem os fatores; b) Se as correlações parciais são altas, indicando ausência de fatores inerentes, então a análise fatorial é inadequada. - Análise da correlação no SPSS - matriz de correlação anti-imagem: é o valor negativo da correlação parcial. As correlações parciais ou correlações anti-imagem maiores são indicativas de uma matriz de dados que talvez não seja adequada para análise fatorial. - Inspeção visual: se não revela um número substancial de correlações maiores que 0,30, então a análise fatorial provavelmente é inapropriada.

Quadro 18 – Etapas da análise fatorial exploratória (conclusão)

Etapas		Descrição das etapas
3 ^a	- Comunalidade e Validades das medidas	<ul style="list-style-type: none"> - Teste Kaiser-Meyer-Olkin (KMO): também conhecido como índice de adequação da amostra, é um teste estatístico que sugere a proporção de variância dos itens que pode estar sendo explicada por uma variável latente; - O índice indica o quão adequada é a aplicação da AFE para o conjunto de dados valores menores que: <ul style="list-style-type: none"> (a) 0,5 são considerados inaceitáveis; (b) valores entre 0,5 e 0,7 são considerados medíocres; (c) valores entre 0,7 e 0,8 são considerados bons; (d) valores maiores que 0,8 e 0,9 são considerados ótimos e excelentes. - Teste de esfericidade de Bartlett: aumento do tamanho da amostra faz com que o teste Bartlett se torne mais sensível na detecção de correlações entre as variáveis; estatisticamente significativa (sign. < 0,05): indica que correlações suficientes existem entre as variáveis para se continuar a análise. - Determina a adequação da análise fatorial: examina a matriz de correlação inteira; fornece a significância estatística de que a matriz de correlação tem correlações significantes entre pelo menos algumas das variáveis.
4 ^a	Definição dos fatores ou número dos componentes	<ul style="list-style-type: none"> - Definição dos fatores das parcelas de variância com diferenças significativa no <i>Scree Plot</i> ou Gráfico de Declive; - Inclui as componentes suficientes para explicar 70% da variância; - Exclui as componentes cujos valores próprios são inferiores a 1, caso a análise seja feita a partir da matriz de correlações.
5 ^a	Rotação dos coeficientes das componentes principais	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicar a rotação para transformar os coeficientes das componentes principais retidas numa estrutura simplificada; - Dividir o conjunto inicial de variáveis em subconjuntos com maior grau de independência possível; - Método de rotação rotina Varimax com Normalização Kaiser: permite que, para cada componente principal, existam apenas alguns pesos significativos e todos sejam próximos de zero.

Fonte: Adaptado de Pereira (2008); Hair Júnior *et al.* (2009); Damásio (2012).

As considerações estatísticas que devem ser observadas são de normalidade, linearidade e homoscedasticidade/homogeneidade da amostra. De um ponto de vista estatístico, os desvios da normalidade, da homoscedasticidade e da linearidade aplicam-se apenas porque eles diminuem as correlações observadas. A normalidade é necessária se um teste estatístico é aplicado para a significância dos fatores. Na verdade, um pouco de multicolinearidade é desejável, pois o objetivo é identificar conjuntos de variáveis inter-relacionadas (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009).

Uma vez efetuados os testes na AFE, a próxima fase foi o desenvolvimento das etapas da Análise Fatorial Confirmatória (AFC), visando confirmar a estrutura proposta para um fator (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009). Trata-se de testar o quão bem as variáveis medidas representam um número menor de construtos. A característica de AFE é que os fatores foram derivados de resultados estatísticos e não de teoria, e, assim, eles somente podem ser nomeados depois que a análise fatorial é executada.

A Modelagem de Equações Estruturais (MEE) foi aplicada para testar o grau com que o padrão *a priori* de cargas fatoriais representa os dados reais. Assim, ao invés de permitir que

o método estatístico determine o número de fatores e cargas, como em AFE, a estatística de AFC diz o quão bem a especificação dos fatores combina com a realidade (os dados verdadeiros). AFC foi usada para poder-se confirmar ou rejeitar o modelo teórico proposto (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009).

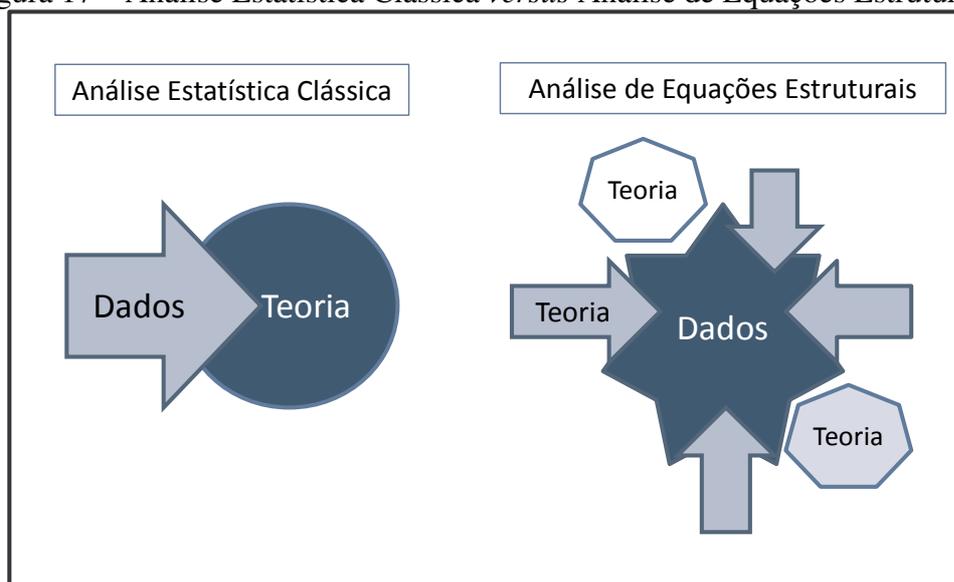
A AFC foi usada para fornecer um teste confirmatório da teoria de mensuração. Segundo Hair Júnior *et al.* (2009), a MEE envolve uma teoria de mensuração e uma teoria estrutural. Assim, na AFC usou-se a teoria de mensuração para especificar *a priori* o número de fatores, bem como quais variáveis carregam sobre tais fatores. Para só então definir a maneira que os construtos conceituais em um modelo de mensuração são operacionalizados.

Dessa forma, usou-se a modelagem de equações estruturais para explicar a estrutura relacional dos dados para um modelo teórico, no entanto, não se prova que este modelo teórico é único, uma vez que demonstrou apenas que a teoria testada pode ser considerada adequada para os dados observados, não se excluindo, assim, outros modelos teóricos (MARÔCO, 2014).

Além disso, Marôco (2014, p. 4) afirma que na “análise de estatística clássica, os dados originam as teorias. Já na análise com equações estruturais, a teoria é o motor do processo e teorias diferentes podem ser avaliadas relativamente ao ajustamento de modelos, que operacionalizam essas teorias aos dados”.

Na Ilustração 17 a seguir consta a representação da análise estatística clássica e a análise de equações estruturais.

Figura 17 – Análise Estatística Clássica *versus* Análise de Equações Estruturais



Fonte: Marôco (2014, p. 4).

É importante neste momento trazer a definição de MEE de Marôco (2014, p. 3): “é uma técnica de modelagem generalizada, utilizada para testar validade de modelos teóricos que definem relações causais, hipotéticas, entre variáveis”. Essas relações são representadas por parâmetros que indicam a magnitude do efeito que as variáveis ditas independentes apresentam sobre outras variáveis, ditas dependentes, isso representado em um conjunto de variáveis que respeitam padrões de associações nesse conjunto de variáveis.

Para fazer a MEE usou-se o *AMOS* 4.0 (Sistema integrado ao *SPSS/IBM*), conforme são descritas as etapas no Quadro 19 a seguir.

Quadro 19 - Etapas para Modelagem por Equações Estruturais (continua)

Ordem	Etapas	Descrição das etapas
1ª	- Especificação do modelo	- Definir o modelo, conforme a teoria que se busca testar; - Desenhar o diagrama de caminhos no <i>AMOS</i> .
2ª	- Estimativas dos parâmetros	- Rodar as estimativas dos coeficientes que representam efeitos diretos, variâncias e covariâncias das variáveis latentes no <i>AMOS</i> ; - Determinar no <i>AMOS</i> as estimativas que reproduzem a matriz observada de variância-covariância, com a maior aproximação possível. A estimação de verossimilhança (maximização de probabilidades) seleciona estimativas que exibem a maior chance de reproduzir os dados observados; - Checar se não há erros de estimação (ver item “ <i>notes for model</i> ” na saída do <i>AMOS</i>); - Avaliar quais caminhos são significativos (“ <i>estimates</i> ”); - Avaliar os caminhos padronizados da regressão (permite comparar preditores); - Checar o R^2 dos construtos endógenos (<i>Squared Multiple Correlations</i>)
3ª	- Ajustamento Global do Modelo: Índices Absolutos	- Teste dos Qui-quadrado (χ^2) e Qui-quadrado Relativo (χ^2/df): comprova a probabilidade do modelo se ajustar aos dados; - Um valor do χ^2 estatisticamente significativo indica discrepâncias entre os dados e o modelo teórico que está sendo testado; - É influenciado pelo tamanho da amostra e assume a multinormalidade do conjunto de variáveis; - Consistência global - teste χ^2 : uma estatística χ^2 de magnitude pouco expressiva ($p > 0,05$) indica que o modelo se ajusta adequadamente, evidenciando que o modelo pode reproduzir a matriz de covariância da população; - Índice de Bondade de Ajustamento (GFI) – medida que varia de 0 (um ajustamento) até 1 (ajustamento perfeito). O GFI deve ser igual 0,90 ou superior para ser aceito. Aumenta na medida em que o tamanho da amostra aumenta; - Raiz do Erro Quadrático Médio de Aproximação (RMSEA): avalia quão bem o modelo se ajustaria a matriz de covariância da população. Índices com valores inferiores a 0,05 indicam um bom ajustamento. Valores entre 0,05 a 0,08 representam ajustamento aceitável. Valores entre 0,08 a 0,10 indicam ajustamentos pobres. Valores superiores a 0,10 representam ajustamentos inadmissíveis. Não é muito afetado pelo tamanho da amostra.

Quadro 19 - Etapas para Modelagem por Equações Estruturais (continuação)

Ordem	Etapas	Descrição das etapas
4ª	- Identificação: Grau de Liberdade (gl)	- Maior que zero: $v =$ variáveis observadas; - Razão de $x^2/g.l.$: é considerada uma qualidade de ajuste subjetiva; - Um valor inferior a 5,00 pode ser interpretado como indicador da adequação do modelo teórico para descrever os dados. O mínimo aceitável é menor que 3; - Teste de CMIN/DF - Discrepância Mínima/Graus de Liberdade: mostra a diferença entre as matrizes de covariância observada e estimada.
5ª	- Índices de Ajustamento: Índices Comparativos	- Índice de Bondade de Ajustamento Adaptado (AGFI): varia de 0 a 1 e o nível de aceitação é uma magnitude superior ou igual 0,9. Aumenta na medida em que o tamanho da amostra aumenta; - Índice de Ajustamento Comparativo (CFI): contrasta o ajustamento do modelo hipotético com o modelo nulo (independente). Varia de 0 a 1, sendo que quanto mais se aproxima de 1, melhor a excelência de ajustamento, devendo ser superior a 0,90; - Índice de Ajustamento Incremental (IFI): deve ser superior a 0,95 para ser aceito. É relativamente independente do tamanho da amostra; - Índice de Ajustamento Normalizado (NFI): varia de 0 a 1. O ajustamento perfeito é 1. Foi desenvolvido como alternativa ao CFI, penalizando o tamanho da amostra; - O Índice de Tucker-Lewis (TLI): deve ser próximo de 1 para indicar um bom ajustamento. Se for inferior 0,9 o modelo deve ser revisado.
6ª	- Índices de Ajustamento: Índices de Parcimônia	- Índice de Ajustamento Normalizado de Parcimônia (PNFI): O valor próximo de 1 é melhor; - Índice de Ajustamento Comparativo de Parcimônia (PCFI): O valor deve ser superior a 0,6 para ser aceito; - PRATIO: é a razão dos graus de liberdade do modelo do pesquisador em relação aos graus de liberdade do modelo nulo. O valor deve ser superior a 0,6 para ser aceito.
7ª	- Índices Diversos	- Valor p (PCLOSE): testa a hipótese nula de que a RMSA não é superior a 0,05. Se o PCLOSE for menor do que 0,05, a hipótese nula é rejeitada, concluindo-se que a RMSA computada é maior que 0,05, indicando carência de bom ajustamento.
8ª	- Índices Preditivos de Ajustamento	- Critério de Informação Akaike (AIC): penaliza os graus de liberdade, mas não é punitivo com o tamanho da amostra. Valores próximos de zero indicam maior parcimônia; - Critério Browne-Cudeck (BCC): é semelhante ao AIC, embora penalize mais a introdução de parâmetros adicionais; - Critério de Informação Bayes (BIC): é o que mais penaliza a introdução de parâmetro inicial; - Critério de Informação Akaike Consistente (CAIC): penaliza a complexidade do modelo mais do que o AIC e o BCC. Para todo esse conjunto de índices, há comparação entre os modelos, sendo considerados de melhor ajustamento os que exibem os menores valores; - Índice de Variação Cruzada Esperada (EVCI): é proporcional ao AIC. Estima a discrepância entre a matriz de covariância ajustada com os dados da amostra e a matriz de covariância esperada, a qual seria gerada com base em outra amostra do tamanho equivalente; - Índice Máxima Verossimilhança de Validação Cruzada Esperada (MECVI): é proporcional ao BCC.

Quadro 19 - Etapas para Modelagem por Equações Estruturais (conclusão)

Ordem	Etapas	Descrição das etapas
9º	- Avaliação dos Parâmetros Individuais	- Viabilidade das estimativas do parâmetro: verificar se apresentam a magnitude e o sinal consistentes com os pressupostos teóricos; - Adequação dos erros padrão: verificar a presença, ou não, de erros padrão exageradamente elevados ou diminuídos. Quando o erro padrão de um parâmetro estimado se aproxima de zero, o teste de estatístico de significância não pode ser definido. Erros excessivamente elevados indicam parâmetros que não podem ser determinados. - Significância estatística das estimativas dos parâmetros: determinada no AMOS pela razão crítica (C.R.). O teste C.R. representa a estimativa do parâmetro dividido pelo seu erro padrão. Quando o C.R. de determinado peso de regressão supera [1,96], a estimativa do parâmetro do caminho é significativa ao nível de significância de 0,05.
10ª	- Análise de Validade Convergente e Discriminante	- Teste de carga fatorial: desejado = acima 0,50; - Teste de Confiabilidade Individual (CI): desejado = acima 0,25; - Teste de Confiabilidade Composta (CC): desejado = acima 0,70; - Teste de Variância Média Extraída (AVE): desejado = acima 0,50; - Teste de Validade Discriminante: desejado que a AVE seja superior ao R2 da carga fatorial padronizada.

Fonte: Adaptado de Hair Júnior *et al.* (2009); Gouveia *et al.* (2010); Ribas e Vieira (2011); Marôco (2014).

Com a ferramenta *AMOS* de análise confirmatória, pôde-se verificar e estimar conceitos que não se consegue observar diretamente. A modelização com o *AMOS* reflete as relações de forma mais precisa, uma vez que qualquer variável, seja ela observada ou latente, poderia ser utilizada para explicar outras variáveis. No *AMOS* foi definido o processo de MEE, graficamente, num diagrama, estabelecendo as relações de dependência entre as variáveis observadas e/ou latentes (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009; GOUVEIA *et al.*, 2010; RIBAS; VIEIRA, 2011; MARÔCO, 2014). Assim, para poder-se fazer a MEE no *AMOS*, é necessário apresentar os termos básicos aplicados a esta análise, conforme o Quadro 20 a seguir.

Quadro 20 – Termos básicos aplicados à análise fatorial e equações estruturais (continua)

Termos	Descrição
Variável latente	- Termo sinônimo de constructo; - A variável que não é medida diretamente; - Variável representada por elipse no <i>AMOS</i> .
Variável observada	- Termo sinônimo de item, indicador; - A variável medida no questionário; - Variável representada por retângulo no <i>AMOS</i> .
Variável exógena	- Termo sinônimo de variável independente ou antecedente; - Variável que prevê outras variáveis; - Variável que aponta a seta para outras variáveis.
Variável endógena	- Termo sinônimo de dependente ou consequente; - Variável que é prevista por outra variável; - Recebe seta de outras variáveis.
Cargas dos itens	- É o peso relativo dos itens de cada constructo (<i>≈loadings</i>)
Erros (nos construtos endógenos)	- A parte que não é explicada pelos antecedentes.

Quadro 20 - Termos básicos aplicados à análise fatorial e equações estruturais

Termos	Descrição
Erros (nos indicadores)	- Variância do item que não é explicada pelo constructo.
Modelo de medida	- Representação de um ou mais constructos, sem as relações de dependência.
Modelo estrutural	- Desenho mostrando relações de dependência entre constructos (setas unidirecionais).
Itens refletivos	- Teoria de mensuração reflexiva: baseada nas suposições de que (1) constructos latentes são a causa de variáveis medidas e (2) o erro de medição resulta da incapacidade de explicar completamente tais medidas; - É a representação típica para um constructo latente; - A direção das setas de cada item é previsto pelos fatores e não o oposto; - Espera-se correlação entre os itens.
Itens formativos	- Teoria de mensuração formativa: baseada nas suposições de que (1) as variáveis medidas são a causa do constructo e (2) o erro na medição é uma falta de habilidade para explicar completamente o constructo; - O constructo não é latente neste caso.

Fonte: Adaptado de Hair Júnior *et al.* (2009).

Os termos apresentados no Quadro 20 são usados na AFE, na AFC e na MEE.

Finalizada a apresentação dos procedimentos metodológicos, na seção a seguir tem-se o modelo proposto na pesquisa.

3.5 Modelo de Pesquisa Proposto

Para efeitos da MEE, considerando os constructos com base nos estudos empíricos da Teoria Institucional e Teoria do Comportamento Planejado, primeiramente foram definidos os tipos de itens, para posteriormente se criar o modelo proposto na tese.

No Quadro 21 estão descritas as variáveis observadas com as suas respectivas descrições e constructos.

Quadro 21 - Descrições das Variáveis e Constructos (continua)

Nome das Variáveis	Descrição das Variáveis	Fonte/Autores	Constructos
Satisfação em cumprir regras formais	- Satisfação em cumprir as regras formais no sistema de informações.	Adaptado de Wixom e Todd (2005).	- Crença Comportamental: Atitude em relação ao comportamento.
Satisfação em cumprir regras informais	- Satisfação em cumprir as regras informais no sistema de informações.		
Facilidade de uso	- Facilidade de uso do sistema para atender regras formais e informais.	Adaptado de Santos, Veiga e Souza (2011).	
Utilidade percebida	- Utilidade percebida no uso do sistema para atender regras formais e informais.		
Intenção de cumprir regras	- Intenção em cumprir as regras formais e informais no sistema de informações.	Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	

Quadro 21 - Descrições das Variáveis e Constructos (conclusão)

Atendimento de regras formais	- Atendimento das regras formais na qualidade de informações.	Adaptado de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006 Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010); Van Der Steen (2011); Angonese e Lavarda (2014).	
Atendimento de regras informais	- Atendimento das regras informais na qualidade de informações.		
Expectativa de terceiros – usuários internos	- Expectativa de terceiros - usuários internos – em cumprir regras formais e informais no sistema de informações.	Adaptado de Costa Hernandez e Mazzon (2008); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	- Crença Subjetiva: Norma Subjetiva
Expectativa de terceiros – usuários externos	- Expectativa de terceiros - usuários externos – para cumprir regras formais e informais no sistema de informações.		
Competências e habilidades em atender regras	- Conhecimento e competências pessoais para atender as regras formais e informais no sistema de informações.	Adaptado de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).	- Crenças de Controle Percebido: Controle Percebido
Autoeficácia no uso	- Autoeficácia no uso do sistema para atender regras formais e informais.	Adaptado de Carlin (2009).	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

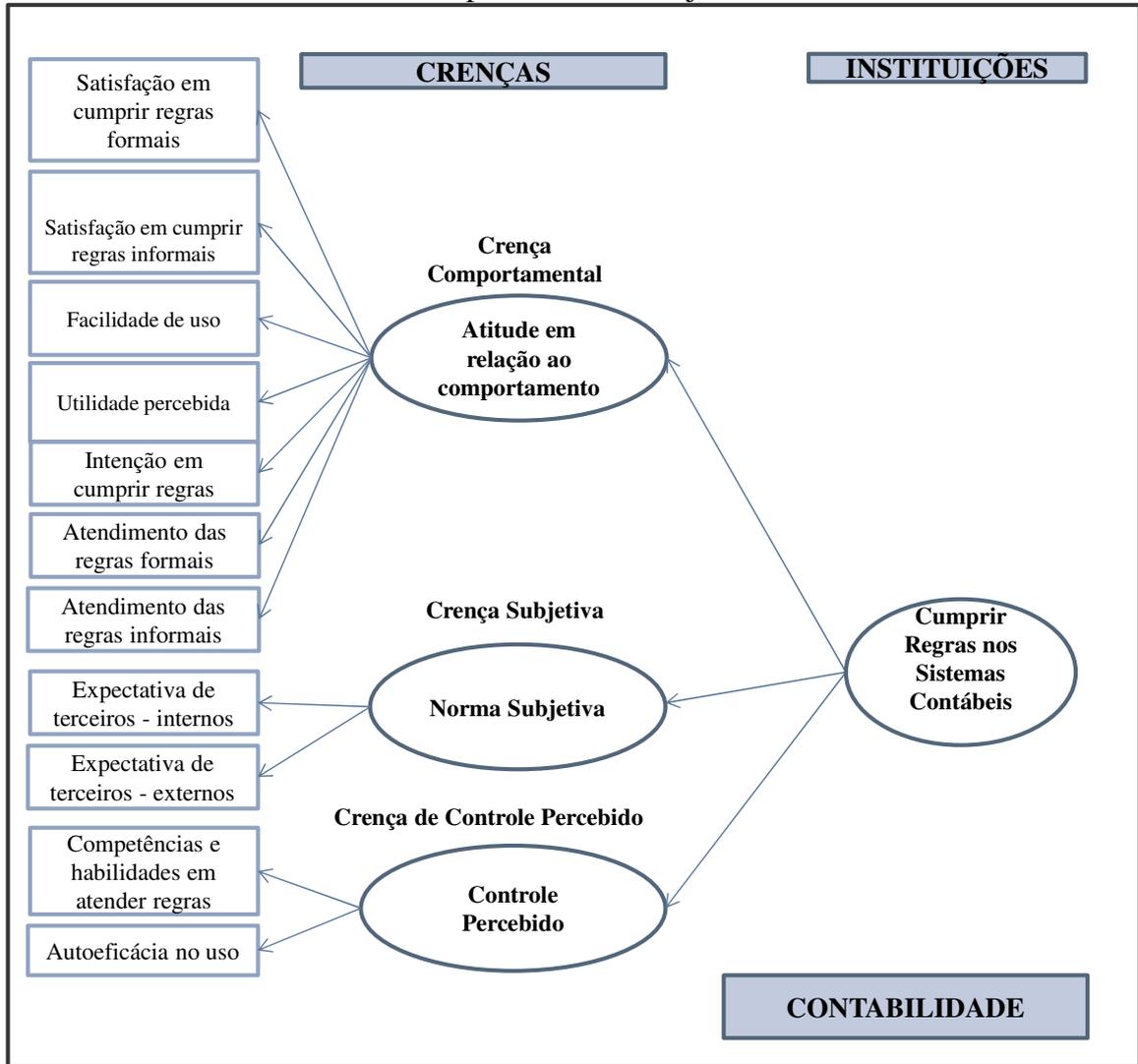
Os constructos e suas respectivas relações apresentados no modelo da Figura 18, apresentada posteriormente, estão descritos a seguir:

- a) Crença comportamental: representada no modelo como atitude comportamental que busca identificar se o respondente está satisfeito, levando-o a ter um comportamento favorável no atendimento às regras formais e informais do sistema de informações contábeis. Ainda sobre a atitude comportamental, verificou-se em relação às crenças com base em comportamento, se o respondente, considerando o atendimento das regras, entende que é fácil aprender a operar com o sistema e também se pretendem usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis, levando-os a ter um comportamento favorável na intenção de cumprir com as regras formais e informais do sistema de informações contábeis. Ainda referente à atitude comportamental, foi investigado se há uma intenção favorável do respondente, considerando o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis, conseqüentemente, isso pode ter um efeito positivo no processo de elaboração das informações contábeis. E, por fim, foi

- examinado se o respondente percebe que o atendimento das regras formais ou informais nos sistemas contábeis resulta na qualidade das informações contábeis;
- b) Crenças normativas: verificou-se nas normas subjetivas, se existe uma pressão social ou normativa percebida por usuários internos ou externos, que pode ter um efeito favorável causado por expectativas de comportamento de tais referências importantes, em relação ao cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis pelo respondente;
 - c) Crenças de controle percebido: nesta crença foi testado se o julgamento do respondente acerca de suas competências pessoais, conhecimento ou competência sobre as regras formais e informais do sistema de informações contábeis tem um efeito favorável na intenção de cumpri-las. Na outra crença de controle percebido, autoeficácia, buscou-se saber se o respondente percebe que há autoeficácia no uso do sistema de informações contábeis, no cumprimento das regras formais e informais;
 - e) Cumprir regras nos sistemas contábeis: este é um constructo proposto na pesquisa, no qual procura-se entender se as crenças de atitude comportamental, norma subjetiva e controle percebido estão presentes no comportamento do respondente, ao cumprir as regras formais e informais no processo de elaboração de informações em sistemas contábeis, estabelecendo-se, assim, a relação das crenças (Teoria do Comportamento Planejado) com as regras (Teoria Institucional).

A partir das variáveis observadas, com as suas respectivas descrições e constructos, na Figura 18 a seguir pode ser visualizada a ilustração do modelo proposto.

Figura 18 - Modelo de pesquisa relacionando a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991); Burns e Scapens (2000); Wixom e Todd (2005); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).

No Quadro 22 constam o nome e a abreviatura das variáveis (usadas no modelo da Figura 18), os constructos, os tipos de itens e as fontes de medição.

Quadro 22 – Variáveis, constructos, tipos de itens e fontes de medição (continua)

Constructo - Crença Comportamental		
Nome das Variáveis/Abreviatura	Tipo de Variável	Fonte/Autores
Atitude Comportamental	- Latente; Não Observada; Independente.	Adaptado de: Wixom e Todd (2005); Santos, Veiga e Souza (2011).
Satisfação em Cumprir Regras Formais (Satisf_RF)	- Observada; Dependente.	
Satisfação em Cumprir Regras Informais (Satisf_RI)		
Facilidade de Uso - (Fac_Uso)		

Quadro 22 - Variáveis, constructos, tipos de itens e fontes de medição (conclusão)

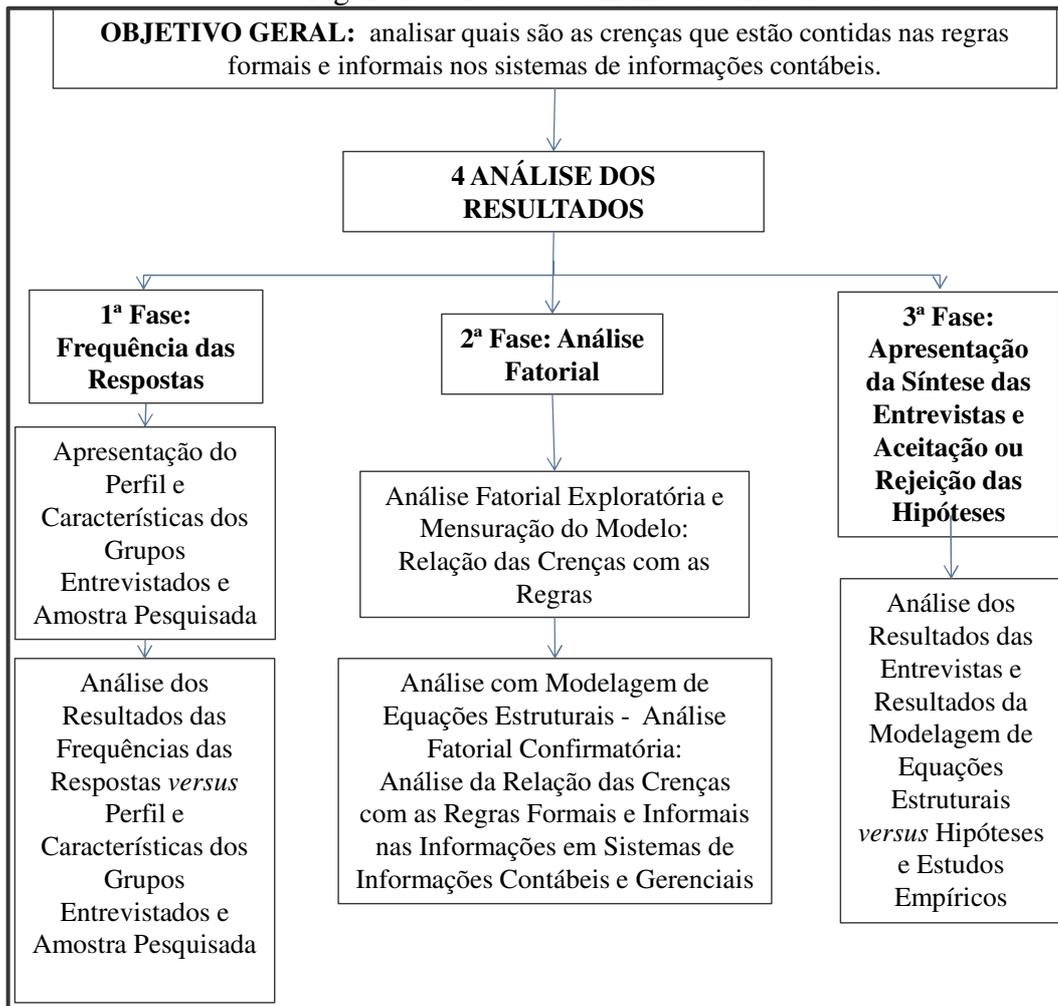
Constructo - Crença Comportamental		
Nome das Variáveis/Abreviatura	Tipo de Variável	Fonte/Autores
Utilidade Percebida - (Util_Perc)	- Observada; Dependente.	Adaptado de: Wixom e Todd (2005); Santos, Veiga e Souza (2011).
Intenção em Cumprir as Regras – (Inten_CumprRF_RI)		Adaptado de: Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).
Atendimento das Regras Formais - (Atend_RF)		Adaptado de: Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Rocha e Guerreiro (2010); Van Der Steen (2011); Angonese e Lavarda (2014).
Atendimento das Regras Informais - (Atend_RI)		Adaptado de: Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010); Angonese e Lavarda (2014).
Constructo: Crença Subjetiva		
Variáveis	Tipo de Itens	Fonte/Autores
Norma Subjetiva	- Latente; Não Observada; Independente.	Adaptado de: Costa Hernandez e Mazzon (2008); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).
Expectativa de Terceiros - Usuários Internos - (Expect_Terc_Int)	- Observada; Dependente.	
Expectativa de Terceiros - Usuários Externos - (Expect_Terc_Ext)		
Crenças de Controle Percebido		
Variáveis	Tipo de Itens	Fonte/Autores
Controle Percebido	- Latente; Não Observada; Independente.	Adaptado de: Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010).
Competências e Habilidades em Atender Regras Formais e Informais - (Comp_Hab_Cump)	- Observada; Dependente.	
Autoeficácia no Uso - (AutoEfic_Uso)		Adaptado de: Carlin (2009).
Regras Formais e Informais		
Variáveis	Tipo de Itens	Fonte/Autores
Cumprir Regras nos Sistemas Contábeis	- Latente; Não Observada; Independente.	Adaptado de: Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010); Van Der Steen (2011) Angonese e Lavarda (2014).

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção está segmentada em três fases. Na primeira fase apresenta-se, mediante a análise de frequência do perfil e as características da amostra e dos grupos entrevistados. Na segunda fase, a partir de análise fatorial faz-se a análise dos resultados, dividindo-se em: a) análise fatorial exploratória, quando se estabelece a relação das crenças às regras; e b) análise com modelagem de equações estruturais e análise fatorial confirmatória para ajustamento do modelo, a fim de verificar a relação das crenças com as regras nas informações, em sistemas de informações contábeis. Na terceira fase sintetizam-se as respostas das entrevistas, assim como apresenta-se a análise dos resultados com a confirmação ou refutação das hipóteses. As fases utilizadas para a análise dos resultados, considerando as técnicas de análise e o desenvolvimento do objetivo, estão ilustradas na Figura 19 a seguir:

Figura 19 – Fases da Análise dos Resultados



Fonte: Elaborada pela autora (2017).

A seguir apresenta-se a subseção de análise do perfil e características da amostra pesquisada e dos grupos entrevistados.

4.1 Análise da Caracterização da Pesquisa

Antes de apresentar a estatística descritiva, foi realizada a análise relacionada à caracterização das empresas e do perfil dos respondentes da amostra pesquisada e dos grupos entrevistados.

4.1.1 Análise das Características das Empresas e Perfil dos Respondentes

Nessa subseção apresenta-se a análise das características das empresas e o perfil dos respondentes dos questionários e das entrevistas, tendo por base perguntas por meio das quais buscou-se entender o tipo societário e o porte da empresa em que o respondente estava trabalhando no momento da pesquisa. Também foram feitas questões com o objetivo de entender o perfil do respondente, relacionadas à função ou ao cargo, à faixa etária, bem como à responsabilidade pelas informações e ao nível de instrução. Na Tabela 2 a seguir estão apresentados os resultados correspondentes a essas questões.

Tabela 2 - Tipo Societário, Porte das Empresas e Perfil dos Respondentes (continua)

Tipo societário	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)	Porte da empresa	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)
S. A. Capital Aberto	12	4,8	4,8	Grande	53	21,0	21,0
S. A. Capital Fechado	26	10,3	15,1	Média - Grande	46	18,0	39,0
Ltda.	99	39,3	54,4	Média	50	20,0	59,0
Escritório Contábil	69	27,3	81,7	Pequena - Micro	103	41,0	100,0
Outro tipo Societário	46	18,3	100,0	Total	252	100,0	
Total	252	100,0					

Função ou cargo	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)	Faixa etária	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)
Assistente	79	31,3	31,3	Até 30 anos	149	59,1	59,1
Analista	57	22,6	53,9	De 31 a 40 anos	58	23,0	82,1
Supervisor	37	14,7	68,6	De 41 a 50 anos	32	12,7	94,8
Gerente/Diretor	45	17,9	86,5	De 51 a 60 anos	11	4,3	99,1
Outro Cargo	34	13,5	100,0	Acima de 60 anos	2	0,9	100,0
Total	252	100,0		Total	252	100,0	

Tabela 2 - Tipo Societário, Porte das Empresas e Perfil dos Respondentes (conclusão)

Responsável pelas informações	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)	Nível de instrução	(em unid.)	(em %)	Cumulativo (em %)
Demonstrações e todas as informações	24	9,5	9,5	Graduação	206	81,7	81,7
Demonstrações e parte das informações	3	1,2	10,7	Pós-Graduação	37	14,7	96,4
Não	225	89,3	100,0	Pós-Graduação/ Mestrado	9	3,6	100,0
Total	252	100,0		Total	252	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os profissionais que responderam ao questionário concentram-se em Empresas Limitadas e em Escritórios Contábeis de Pequeno e Médio porte. Em relação ao perfil, observa-se que o grupo de respondentes da amostra que mais se destaca é aquele que abrange os que possuem a função de assistente e de analista e se encontram na faixa etária de até 30 anos. A maioria deles não assina e também não é responsável pelas demonstrações e informações, tendo como nível de instrução a graduação.

Além disso, também se apresenta a caracterização dos grupos dos entrevistados, verificando-se em relação ao grupo de profissionais de contabilidade com mestrado (trabalham na área contábil ou gerencial em empresas e são docentes), que a maioria trabalha em empresas limitadas e outro tipo societário (filantrópicas, capital misto ou empresas públicas) de médio e grande porte; ocupa cargo de gerência ou direção; e se encontra na faixa etária de 41 a 60 anos, assina e é responsável pelas demonstrações e informações contábeis.

O segundo grupo de entrevistados, isto é, de profissionais de contabilidade com nível de especialização, trabalha na área contábil ou gerencial em empresas limitadas e de outro tipo societário (filantrópicas) de grande porte; tem a função de analista; e se encontra na faixa etária de 31 a 40 anos, não assina e também não é responsável pelas demonstrações e informações.

E, por fim, o terceiro grupo de entrevistados é formado por profissionais de contabilidade com nível de graduação, que trabalham na área contábil ou gerencial em empresas limitadas de grande porte; atuam como analistas e supervisores; e se encontram na faixa etária de até 30 anos; não assinam e também não são responsáveis pelas demonstrações e informações.

Na próxima subseção são examinadas as características das empresas e o perfil dos respondentes da amostra pesquisada, considerando o questionário e entrevistas, em relação às

Tabela 3 - Satisfação em Cumprir Regras Formais e Informais *versus* Caracterização da Pesquisa (conclusão)

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós-Graduação/ Mestrado	Total	
Discordo	6,8%	16,2%	11,1%	8,3%	
Não concordo - nem discordo	12,6%	5,4%	11,1%	11,5%	
Concordo	39,3%	16,2%	11,1%	34,9%	
Concordo parcialmente	27,2%	45,9%	22,2%	29,8%	
Concordo totalmente	14,1%	16,2%	44,4%	15,5%	
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Satisfação em Cumprir as Regras Informais						
Tipo Societário	S. A. Capital Aberto	S. A. Capital Fechado	Ltda.	Escritório Contábil	Outro Tipo Societário	Total
Discordo totalmente	0%	3,8%	6,1%	1,4%	10,9%	5,2%
Discordo parcialmente	16,7%	7,7%	6,1%	5,8%	8,7%	7,1%
Discordo	0%	19,2%	5,1%	4,3%	6,5%	6,3%
Não concordo - nem discordo	16,7%	19,2%	22,2%	17,4%	6,5%	17,5%
Concordo	66,7%	19,2%	20,2%	31,9%	41,3%	29,4%
Concordo parcialmente	0%	19,2%	29,3%	29,0%	21,7%	25,4%
Concordo totalmente	0%	11,5%	11,1%	10,1%	4,3%	9,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Cargo ou Função	Assistente	Analista	Supervisor	Gerente ou Diretor	Outro Cargo	Total
Discordo totalmente	1,3%	7,0%	8,1%	2,2%	11,8%	5,2%
Discordo parcialmente	5,1%	12,3%	10,8%	2,2%	5,9%	7,1%
Discordo	7,6%	8,8%	2,7%	2,2%	8,8%	6,3%
Não concordo - nem discordo	16,5%	10,5%	13,5%	24,4%	26,5%	17,5%
Concordo	32,9%	28,1%	24,3%	42,2%	11,8%	29,4%
Concordo parcialmente	34,2%	22,8%	24,3%	13,3%	26,5%	25,4%
Concordo totalmente	2,5%	10,5%	16,2%	13,3%	8,8%	9,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Satisfação em Cumprir as Regras Informais				
Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós-Graduação/ Mestrado	Total
Discordo totalmente	2,9%	13,5%	22,2%	5,2%
Discordo parcialmente	5,3%	16,2%	11,1%	7,1%
Discordo	5,3%	10,8%	11,1%	6,3%
Não concordo - nem discordo	18,0%	16,2%	11,1%	17,5%
Concordo	33,5%	10,8%	11,1%	29,4%
Concordo parcialmente	25,2%	27,0%	22,2%	25,4%
Concordo totalmente	9,7%	5,4%	11,1%	9,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com base nas respostas dos questionários, de acordo com a Tabela 3, se observou que a grande maioria dos respondentes sente satisfação no cumprimento das regras formais, considerando as informações geradas pelos sistemas contábeis nas empresas de tipo

Sociedade Anônima de Capital Aberto, outro tipo societário e escritórios contábeis. Esses respondentes têm cargo de supervisor e assistente, sendo que participam de forma direta do processo de elaboração das informações e tem nível de instrução de graduação e especialização.

Confirma-se também o nível de satisfação dos respondentes com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, ao cumprirem com regras informais. Mas, ao comparar-se com o nível da satisfação do cumprimento das regras formais, verifica-se uma redução, revelando mais incerteza dos respondentes. Os níveis mais representativos de satisfação aparecem nas respostas daqueles que trabalham em outro tipo societário de empresas e escritórios contábeis, com função de assistentes e cargos de gerentes e diretores e nível de instrução de graduação.

Ao se examinar as respostas das entrevistas do grupo de profissionais de contabilidade com mestrado, considerando a ênfase na questão da satisfação do cumprimento das regras informais, observa-se que o nível de satisfação é menor, comparado com a satisfação em relação ao cumprimento das regras formais. Argumentam que as regras devem ser formalizadas, seja por meio de legislação, regulamentos ou procedimentos internos, e que ao serem executadas sempre devem ter base legal ou normativa. Apresentam um comportamento restritivo aos aspectos relacionados às regras informais, revelando que é complexo e inseguro depender de rotinas e práticas não formalizadas, que estão associadas ao conhecimento e ao histórico transferido de um profissional para o outro. Contudo, argumentam que muitas vezes é necessário cumprir algumas regras que não são formais, mas que são importantes para a consolidação final das informações. Entretanto, entendem que seria mais adequado se todas as regras fossem formalizadas e se o sistema fosse mais integrado.

O grupo de especialistas apresenta o mesmo sentimento que o grupo de mestres, mencionando que a satisfação do cumprimento das regras informais é parcial, pois veem problemas na informalidade, considerando a rotatividade de pessoal, que traz como consequência a perda de experiência e conhecimento. Percebem que a satisfação de cumprimento das regras informais está sempre associada à busca do embasamento da legislação. E, ainda, que as regras informais muitas vezes são necessárias para fins gerenciais, desde que não ultrapassem os limites de regulamentos, normativas e legislação. O mesmo comportamento foi identificado no grupo de graduados, que mencionam ter satisfação em cumprir as regras informais, desde que sejam para geração de informações para usuários internos.

Depreende-se, a partir dos depoimentos, que quanto maior a cobrança de responsabilidades em relação à regulamentação, maior é o nível de satisfação no cumprimento das regras formais e maior o nível de insatisfação no cumprimento das regras informais. Em suma, o respondente sente maior satisfação quanto mais formalizado for o processo de elaboração das informações contábeis.

Na próxima subseção discutem-se os resultados das questões, contrastando-se a caracterização das empresas e perfil dos respondentes com a facilidade e utilidade do uso do sistema para cumprir regras formais e informais.

4.1.3 Caracterização da Pesquisa *versus* Facilidade e Utilidade do Uso do Sistema para Atender Regras Formais e Informais

Nessa parte da pesquisa analisa-se a crença com base no comportamento e na atitude (constructo da Teoria do Comportamento Planejado) do profissional de contabilidade. Para tanto, é examinada a facilidade do respondente em operar o sistema de informações contábeis no processo de elaboração das informações, no atendimento das regras formais e informais. Para entender se isso é verdadeiro, perguntou-se ao profissional de contabilidade se ele considerava que era fácil aprender a operar o sistema de informações contábeis na empresa em que se encontrava atuando, pois, assim, buscaria atender todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e regras não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.

Analisou-se também nessa etapa a crença com base no comportamento e na atitude do respondente, mas em relação à utilidade do sistema. Buscou-se saber a atitude do respondente em relação ao uso das oportunidades do sistema de informações contábeis no processo de elaboração das informações, no atendimento das regras formais e informais. Nesse sentido, foi questionado se o respondente pretendia usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis existentes na empresa atendendo, assim, a todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e das regras não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis. Assim, foi feita a análise da crença de facilidade e de utilidade de uso do sistema, relacionando-a às características e ao perfil do respondente, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Facilidade e Utilidade de Uso do Sistema *versus* Caracterização da Pesquisa (conclusão)

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós-Graduação/ Mestrado	Total
Discordo	5,3%	2,7%	0%	4,8%
Não concordo - nem discordo	7,8%	2,7%	11,1%	7,1%
Concordo	45,1%	45,9%	22,2%	44,4%
Concordo parcialmente	18,9%	29,7%	11,1%	20,2%
Concordo totalmente	22,8%	18,9%	55,6%	23,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os dados apresentados indicam que os respondentes consideram, em sua quase absoluta maioria, que a facilidade em aprender a operar o sistema de informações contábeis tem uma consequência positiva no atendimento dos requisitos estabelecidos, em relação às regras formalizadas e às regras não formalizadas na elaboração das informações contábeis. Entende-se, assim, que quanto mais fácil de operar o sistema, melhor é o atendimento das regras formalizadas e das regras não formalizadas em todas as caracterizações da amostra, seja de tipo societário (maior representatividade: escritórios contábeis, outro tipo societário, sociedade anônima de capital fechado); cargo ou função (maior representatividade: cargo de gerente ou diretor, função de assistente); e nível de instrução (maior representatividade: mestrado e graduação).

Também foi observado que a maioria quase absoluta dos respondentes pretende usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis para atender as regras formalizadas e as regras não formalizadas necessárias na elaboração das informações contábeis. As maiores evidências mostradas foram no tipo societário de S.A. de capital fechado e outro tipo societário; função de analista, com outro cargo ou função e assistentes; e nível de instrução especialista e mestrado.

Quando foram avaliadas as respostas das entrevistas do grupo com mestrado, a mesma evidência foi confirmada, ou seja, de que se o respondente entende a facilidade de aprender e operar o sistema de informações contábeis, o que faz com que tenha um comportamento mais positivo no atendimento das regras formais e informais. E, em situações em que o sistema é mais complexo, o profissional manifesta a sua insatisfação, dizendo que muito se exige em questão de buscar conhecimento e se aperfeiçoar no uso do sistema, mas que, mesmo assim, busca-se atender a todas as regras. Alguns profissionais apresentam um comportamento mais contraditório em relação à abordagem do atendimento das regras no sistema para fins gerenciais. Em seus depoimentos, manifestam que no aspecto gerencial o sistema, na maioria

dos casos, não é integrado e, por isso, falta a padronização das informações, dificultando o processo de elaboração dos relatórios.

O grupo de especialistas também considera que quanto mais fácil de operar, menos complexo é o atendimento das regras, refletindo-se em um comportamento positivo. Mencionam que a inflexibilidade de operação e disponibilidade de obter informações dificultam o atendimento das regras formais e informais e, ainda, que, quanto maior for o domínio das ferramentas e a parametrização do sistema, maior é a proatividade do profissional de contabilidade no atendimento das regras. O grupo de graduados, nessa mesma linha, entende que se o sistema é fácil de aprender a operar, isso facilita o atendimento das regras.

Quando foram examinadas as respostas das entrevistas dos grupos com nível de mestrado, de especialização e de graduação, levando-se em conta a questão de uso de todas as oportunidades do sistema para atender todos os requisitos das regras formais e informais, pode-se inferir que todos os respondentes se mostraram predispostos a explorar todas as ferramentas e oportunidades de uso do sistema para atender, tanto as regras formais quanto as informais. Os depoimentos, no tocante a essa questão, revelam que os sistemas contábeis apresentam muitas ferramentas e que as empresas em que trabalham estão em constante atualização e customização para atender a regulamentos, normas e legislações, bem como a aspectos voltados à área gerencial. Além disso, os profissionais são muito requisitados para atender a essas demandas, revelando um comportamento de satisfação por poderem participar desse processo.

Na subseção a seguir analisam-se os resultados da pesquisa estabelecendo-se as relações entre a caracterização empresa e perfil do respondente do questionário e das entrevistas *versus* crenças de intenção de cumprir regras formais e informais.

4.1.4 Caracterização da Pesquisa *versus* Crenças na Intenção em Cumprir Regras Formais e Informais

Na questão 5 do instrumento de pesquisa, tinha-se como intuito entender a intenção do profissional da contabilidade no cumprimento das regras formais e informais, no sistema de informações contábeis. Nesse sentido, foi perguntado ao respondente se tinha a intenção de cumprir com as regras formais e informais no sistema de informações contábeis da empresa. Na Tabela 5 constam os resultados da análise dessa questão com as características das empresas e o perfil dos respondentes.

Tabela 5 – Intenção em Cumprir Regras Formais e Informais *versus* Caracterização da Pesquisa

Intenção em Cumprir Regras Formais e Informais						
Tipo Societário	S. A. Capital Aberto	S. A. Capital Fechado	Ltda.	Escritório Contábil	Outro Tipo Societário	Total
Nunca	25,0%	0%	8,1%	2,9%	4,3%	6,0%
Ocasionalmente	16,7%	15,4%	7,1%	15,9%	8,7%	11,1%
Com frequência	8,3%	7,7%	7,1%	4,3%	13,0%	7,5%
Com muita frequência	16,7%	7,7%	9,1%	14,5%	6,5%	10,3%
Sempre	33,3%	69,2%	68,7%	62,3%	67,4%	65,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Função ou Cargo	Assistente	Analista	Supervisor	Gerente ou Diretor	Outro Cargo	Total
Nunca	5,1%	3,5%	10,8%	11,1%	0%	6,0%
Ocasionalmente	16,5%	8,8%	8,1%	11,1%	5,9%	11,1%
Com frequência	6,3%	8,8%	10,8%	6,7%	5,9%	7,5%
Com muita frequência	11,4%	3,5%	8,1%	4,4%	29,4%	10,3%
Sempre	60,8%	75,4%	62,2%	66,7%	58,8%	65,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Nível de Instrução	Graduação	Pós- Graduação/ Especialização	Pós- Graduação Mestrado	Total		
Nunca	7,3%	0%	0%	6,0%		
Ocasionalmente	13,6%	0%	0%	11,1%		
Com frequência	6,3%	16,2%	0%	7,5%		
Com muita frequência	8,3%	16,2%	33,3%	10,3%		
Sempre	64,6%	67,6%	66,7%	65,1%		
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Pode-se dizer, diante dos dados apresentados na Tabela 5, que praticamente todos os respondentes têm a intenção de cumprir as regras formais e informais nos sistemas de informações, nas empresas em que trabalham. Esse resultado está associado à caracterização de tipo societário (maior representatividade: outro tipo societário, empresas limitadas, S.A. de Capital Fechado e escritórios contábeis); cargo ou função (maior representatividade: outra função ou cargo, supervisor); e nível de instrução (maior representatividade: mestrado, especialistas).

Ao se examinar o posicionamento do grupo com mestrado, foram identificadas semelhanças nas respostas. A ênfase do profissional com mestrado é na intenção de cumprir sempre com as regras formalizadas, porque é um dever, uma obrigação. Também têm a intenção de cumprir com as regras não formalizadas, mas sempre atendendo à regulamentação e tentando ao máximo formalizar essas regras. E, ainda, atender sempre à legislação é uma característica e obrigação do profissional de contabilidade.

O grupo de especialistas também revelou que tem a intenção de cumprir sempre, porque as regras facilitam o trabalho, são básicas e necessárias para a operação de uma empresa, tanto do ponto de vista contábil quanto gerencial. O grupo de graduados também apresentou um comportamento muito positivo na intenção de cumprir as regras formalizadas e as não formalizadas.

Na subseção a seguir apresenta-se a última análise que tem como enfoque a caracterização das empresas e perfil dos respondentes *versus* a percepção do atendimento das regras formais e informais na qualidade de informações.

4.1.5 Caracterização da Pesquisa *versus* Percepção do Atendimento das Regras Formais e Informais na Qualidade de Informações

Nessa etapa buscou-se compreender se o respondente percebe que o atendimento das regras formais e informais (constructos da Teoria Institucional), em relação ao processo de elaboração das informações nos sistemas contábeis, influencia na qualidade das informações. A ênfase dada à qualidade das informações no questionário foi baseada no CFC (2008), selecionando-se uma das características qualitativas que deve estar obrigatoriamente presente nas informações contábeis que é a fidedignidade, além das características qualitativas de melhoria da qualidade, que são a compreensibilidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Dessa forma, foram elaboradas duas perguntas: na primeira (Questão 6 do instrumento de pesquisa), foi questionado se o profissional de contabilidade percebia que o atendimento das regras formalizadas (leis e regulamentos contábeis e fiscais, normas contábeis e práticas existentes, procedimentos de sistemas contábeis integrados) nos sistemas contábeis, influenciava na qualidade das informações contábeis. Na segunda pergunta (Questão 7 do instrumento de pesquisa) foi mantido o mesmo contexto, alterando-se somente de regras formalizadas para regras que não estão formalizadas (práticas contábeis não formalizadas, rotinas, práticas e procedimentos de sistemas contábeis integrados e não integrados que não estão formalizados, práticas da contabilidade habitualmente em uso, procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades de outros profissionais de contabilidade). Ao fazer-se o cruzamento dos dados com as características e o perfil dos respondentes, obteve-se a seguinte posição (Tabela 6).

Tabela 6 - Atendimento das Regras Formais e Informais na Qualidade de Informações *versus* Caracterização da Pesquisa (conclusão)

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós- Graduação Mestrado	Total
Discordo totalmente	3,9%	10,8%	22,2%	5,6%
Discordo parcialmente	3,4%	13,5%	0%	4,8%
Discordo	4,4%	2,7%	0%	4,0%
Não concordo - nem discordo	19,9%	0%	22,2%	17,1%
Concordo	30,1%	27,0%	11,1%	29,0%
Concordo parcialmente	18,4%	24,3%	44,4%	20,2%
Concordo totalmente	19,9%	21,6%	0%	19,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Pode-se inferir, a partir dos dados expostos na Tabela 6, que a maioria dos respondentes concorda que o atendimento das regras formais (regras formalizadas) nos sistemas contábeis influencia na qualidade das informações. Essa mesma constatação estende-se à toda caracterização da pesquisa, como tipo societário (maior representatividade: sociedades anônimas de capital aberto e outros tipos societários); função ou cargo (maior representatividade: analista, gerente ou diretor, supervisor); e nível de instrução (maior representatividade: especialização e graduação).

Quanto à influência na qualidade das informações contábeis, a partir do atendimento das regras informais (regras não formalizadas) nos sistemas, também houve a concordância da maioria dos respondentes, porém, observou-se posicionamentos em uma escala de concordância mais distribuída. Isso pode indicar que não existe tanta certeza de que o atendimento das regras informais reflete em qualidade das informações.

Também se verificou concordância considerando a caracterização da pesquisa de tipo societário (maior representatividade: outro tipo societário, limitadas e sociedades anônimas de capital aberto); função ou cargo (maior representatividade: outro cargo, gerente ou diretor, assistente e supervisor); e nível de instrução (maior representatividade: mestrado e especialistas).

Na análise das entrevistas dos profissionais com mestrado foi confirmado o mesmo posicionamento encontrado nas respostas dos questionários, ou seja, que os profissionais têm a percepção de que o atendimento das regras formais influencia diretamente na qualidade das informações, enfatizando que atender as normas e práticas contábeis existentes é um dever. Também destacam que os usuários internos apreciam o atendimento das regras, no processo de elaboração das informações gerenciais, porque entendem que existe um embasamento

técnico no que está sendo apresentado. Apenas um dos entrevistados indicou que o atendimento das leis e das normas não impacta na questão gerencial, porque é uma questão regulamentadora e tem que ser atendida. Mas complementou que o atendimento de todas as questões normativas pode melhorar a informação, porque dá mais segurança para a utilização das informações gerenciais, deixando-as mais fidedignas e adequadas.

Essa constatação também se estendeu ao conteúdo das entrevistas do grupo com nível de especialização. Todos os profissionais percebem que atender às regras formais reflete diretamente na qualidade das informações. Enfatizaram que, uma vez atendidas as regras formais, tem-se o controle de se estar cumprindo o que é determinado pela legislação e pelos regulamentos. Da mesma forma, identificaram que quando as informações estão relacionadas às normas contábeis, a influência positiva nas demonstrações e informações contábeis são de segurança, qualidade e confiabilidade. Descrevem que uma vez atendidas as regras formais, o trabalho que é realizado na elaboração das informações é visto com maior transparência, sendo positivo para a empresa e também para os acionistas. Um dos entrevistados, porém, revelou que há dificuldade em atender as regras formais para gerar a informação gerencial, porque para a gestão é uma linguagem muito técnica e que, muitas vezes, não se tem inteligibilidade do que é evidenciado nas informações. Assim, é necessário fazer-se a adequação de acordo com as necessidades de informações dos usuários internos.

Nas entrevistas com os profissionais com formação em graduação, foi possível perceber que eles também entendem que o atendimento às regras formais traz segurança, validade e confiabilidade ao processo de elaboração das informações contábeis. Ressaltaram que não só eles se sentem mais seguros seguindo as regras formais, mas os demais profissionais que trabalham na empresa têm a mesma percepção de que dispor de uma base regulamentada dá mais segurança, facilitando o trabalho e, conseqüentemente, garantindo uma eficácia na geração das informações. Argumentaram que o atendimento de regras formalizadas aumenta a confiabilidade para a prestação de contas para auditoria e para os diretores e acionistas da empresa.

Considerando-se o atendimento das regras informais nos sistemas contábeis a sua influência na qualidade das informações, observou-se, no conteúdo das entrevistas do grupo com mestrado, que alguns dos profissionais percebem que existem regras que são informais, mas que devem ser cumpridas, porém, essas regras devem estar de acordo com os regulamentos. Também percebem que as regras informais podem ser necessárias na elaboração de relatórios gerenciais, considerando que, em termos de informação gerencial, isso pode ser positivo para a qualidade da informação. Mas a maioria dos entrevistados

apontou restrições em relação às regras informais, devendo-se ter cuidado e atendendo sempre as regras formais.

Em uma das entrevistas, foi revelado que as informações que não estão regulamentadas fazem parte do conhecimento das pessoas e se constituem em um grande problema para a empresa, pois se o profissional for desligado leva consigo essas informações, ocasionando uma dificuldade no histórico dessas rotinas e práticas não formalizadas. O entrevistado conclui que o que mais contribui para a formação gerencial é o conhecimento informal que se tem.

O grupo de especialistas ressaltou, em relação às regras informais, que é importante manter um padrão para cada informação, da melhor forma, buscando sempre estar de acordo com as regras formais. Observaram que há uma influência positiva em função do atendimento dessas regras, quando o profissional tem o entendimento e trata da melhor forma a informação, dentro de uma base legal. Este grupo, assim como os demais, percebe que quanto mais formalizado, melhor será o processo de elaboração das informações e, conseqüentemente, a qualidade em termos de segurança e credibilidade.

A percepção do grupo de entrevistados com formação em graduação corrobora com a dos demais respondentes, indicando que o atendimento das regras informais pode gerar insegurança nas informações. Para esses respondentes, as regras informais que são passadas a partir de rotinas e treinamentos não oferecem a mesma segurança que as regras formais, considerando um processo totalmente formalizado. Argumentaram que as regras que não estão formalizadas, quando são passadas de um profissional para outro, sem ter-se a documentação, o procedimento e a formalização, ocasionam perda na informação. Assim, ao serem gerados os relatórios, não se tem a certeza se está de acordo com as regras formais e, conseqüentemente, podem ocorrer inconsistências, ou seja, não se podendo contar com a qualidade esperada na informação contábil. Além disso, considerando a prestação de contas para os acionistas e outros usuários, não se tem o respaldo, impactando na fidedignidade.

Na subseção a seguir são apresentados e analisados os dados referentes à caracterização das empresas e perfil dos respondentes *versus* a percepção do atendimento das regras, discorrendo-se sobre as crenças de normas subjetivas na expectativa dos usuários internos e externos.

4.1.6 Caracterização da Pesquisa *versus* Crenças de Normas Subjetivas na Expectativa de Terceiros para Cumprir Regras Formais e Informais

Os constructos examinados nessa etapa da pesquisa correspondem às crenças de normas subjetivas que, no contexto estudado, fazem referência às expectativas dos usuários internos e externos em relação às informações, buscando-se entender se é percebido pelos respondentes como afetando positivamente o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis. Para tanto, foi questionado (Questão 8 do instrumento de pesquisa) se o respondente cumpria com as regras formais e informais do sistema de informações contábeis, porque pretendia atender as expectativas dos usuários internos (colegas, executivos, gestores, gerentes, outros) e usuários externos (órgãos regulamentadores, auditoria, acionistas, governo, credores, fornecedores). As respostas obtidas constam na Tabela 7.

Tabela 7 – Controle Percebido de Usuários Internos e Externos *versus* Caracterização da Pesquisa (continua)

Controle Percebido - Usuários Internos						
Tipo Societário	S. A. Capital Aberto	S. A. Capital Fechado	Ltda.	Escritório Contábil	Outro Tipo Societário	Total
Nunca	8,3%	0%	4,0%	2,9%	0%	2,8%
Ocasionalmente	16,7%	3,8%	14,1%	5,8%	8,7%	9,9%
Com frequência	33,3%	23,1%	14,1%	27,5%	28,3%	22,2%
Com muita frequência	8,3%	7,7%	13,1%	11,6%	10,9%	11,5%
Quase sempre	16,7%	15,4%	9,1%	8,7%	13,0%	10,7%
Sempre	16,7%	50,0%	45,5%	43,5%	39,1%	42,9%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Função ou Cargo	Assistente	Analista	Supervisor	Gerente ou Diretor	Outro Cargo	Total
Nunca	1,3%	0%	8,1%	2,2%	5,9%	2,8%
Ocasionalmente	7,6%	5,3%	13,5%	15,6%	11,8%	9,9%
Com frequência	27,8%	19,3%	21,6%	24,4%	11,8%	22,2%
Com muita frequência	10,1%	10,5%	10,8%	13,3%	14,7%	11,5%
Quase sempre	12,7%	10,5%	5,4%	11,1%	11,8%	10,7%
Sempre	40,5%	54,4%	40,5%	33,3%	44,1%	42,9%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/Especialização	Pós-Graduação Mestrado	Total		
Nunca	3,4%	0%	0%	2,8%		
Ocasionalmente	12,1%	0%	0%	9,9%		
Com frequência	22,3%	27,0%	0%	22,2%		
Com muita frequência	9,2%	24,3%	11,1%	11,5%		
Quase sempre	10,2%	16,2%	0%	10,7%		
Sempre	42,7%	32,4%	88,9%	42,9%		
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%		

Tabela 7 - Controle Percebido de Usuários Internos e Externos *versus* Caracterização da Pesquisa (conclusão)

Controle Percebido - Usuários Externos						
Tipo Societário	S. A. Capital Aberto	S. A. Capital Fechado	Ltda.	Escritório Contábil	Outro Tipo Societário	Total
Nunca	8,3%	0%	3,0%	1,4%	2,2%	2,4%
Ocasionalmente	16,7%	11,5%	13,1%	4,3%	6,5%	9,5%
Com frequência	33,3%	19,2%	14,1%	23,2%	17,4%	18,7%
Com muita frequência	0%	11,5%	9,1%	11,6%	4,3%	8,7%
Quase sempre	8,3%	7,7%	11,1%	15,9%	13,0%	12,3%
Sempre	33,3%	50,0%	49,5%	43,5%	56,5%	48,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Controle Percebido - Usuários Externos						
Cargo ou Função	Assistente	Analista	Supervisor	Gerente ou Diretor	Outro Cargo	Total
Nunca	5,1%	0%	0%	2,2%	2,9%	2,4%
Ocasionalmente	6,3%	7,0%	8,1%	15,6%	14,7%	9,5%
Com frequência	22,8%	15,8%	24,3%	20,0%	5,9%	18,7%
Com muita frequência	8,9%	10,5%	2,7%	11,1%	8,8%	8,7%
Quase sempre	12,7%	5,3%	16,2%	17,8%	11,8%	12,3%
Sempre	44,3%	61,4%	48,6%	33,3%	55,9%	48,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/Especialização	Pós-Graduação Mestrado	Total
Nunca	2,9%	0%	0%	2,4%
Ocasionalmente	10,7%	5,4%	0%	9,5%
Com frequência	19,4%	18,9%	0%	18,7%
Com muita frequência	8,3%	10,8%	11,1%	8,7%
Quase sempre	12,1%	13,5%	11,1%	12,3%
Sempre	46,6%	51,4%	77,8%	48,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os percentuais que constam na Tabela 7 revelam que os respondentes cumprem as regras, porque buscam atender a uma expectativa de controle dos usuários internos. Isso é evidenciado em toda a caracterização da pesquisa no que diz respeito ao tipo societário (maior representatividade: S.A. de Capital Fechado, escritórios contábeis e outro tipo societário); função ou cargo (maior representatividade: analistas, outro cargo ou função, supervisores); e nível de instrução (maior representatividade: mestrado, especialistas).

Resultados muito semelhantes são encontrados quanto à expectativa de atendimento de usuários externos. Essa situação é observada em toda a caracterização da pesquisa, como tipo societário (maior representatividade: escritórios contábeis, outro tipo societário); função ou cargo (maior representatividade: analistas, supervisores, assistentes); e nível de instrução (maior representatividade: mestrado, especialistas).

Nas entrevistas do grupo com mestrado que complementam as análises quantitativas, foi observado que existe a confirmação de que o cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas está muito relacionado à expectativa que os profissionais percebem dos usuários internos. Os entrevistados revelaram em seus depoimentos que a questão das regras é uma cobrança muito forte, tendo-se sempre que cumprir as demandas internas de todas as áreas da empresa. Isso acontece tanto na parte contábil como na gerencial, porque devem adequar-se às necessidades de informação.

Nas entrevistas com os especialistas percebeu-se em boa parte deles uma ênfase quanto ao dever de cumprir as regras formalizadas e não formalizadas, porque é do perfil e julgam ser essencial. Outros profissionais mencionaram que cumprem para atender aos controles internos e também para tomada de decisão. O grupo de entrevistados com formação em graduação respondeu nessa mesma linha, ou seja, que cumpre as regras formais e informais, sempre visando atender às expectativas da supervisão e gerar as informações corretas para esses usuários diretos.

Na entrevista com os profissionais com titulação de mestre, ficou evidenciado que o principal objetivo é atender todos os usuários externos e cumprir o que é obrigatório. Esses profissionais acrescentaram que devem sempre cumprir as regras e que não pode haver erros e negligência, porque estão sujeitos às penalidades.

O grupo de profissionais especialistas e de profissionais com nível de graduação se observou, no tocante à questão, que as regras são cumpridas em função de expectativas dos usuários externos, argumentando que buscam cumprir as regras para atender especialmente à auditoria. Explicaram que o sistema está completamente ligado a essa necessidade de também se ter uma plataforma, na qual se consiga atender à auditoria, como documentação, registro e todo o histórico de cada registro, para poder-se comprovar e deixar claro quando for solicitado. Mencionaram, também, que cumprem com todas as regras para questões de confiabilidade, contribuindo para a transparência da empresa, e que, além de ser uma obrigação, é um dever do profissional de contabilidade.

Na próxima subseção tem-se a caracterização da pesquisa *versus* crenças de autoeficácia e julgamento das competências para cumprir regras formais e informais.

Tabela 8 - Competências em Atender Regras Formais e Informais e Autoeficácia no Uso do Sistema *versus* Caracterização da Pesquisa (conclusão)

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós-Graduação Mestrado	Total		
Discordo parcialmente	0,5%	0%	0%	0,4%		
Discordo	4,4%	0%	0%	3,6%		
Não concordo - nem discordo	8,7%	5,4%	11,1%	8,3%		
Concordo	36,4%	35,1%	33,3%	36,1%		
Concordo parcialmente	21,4%	35,1%	11,1%	23,0%		
Concordo totalmente	28,6%	24,3%	44,4%	28,6%		
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%		

Autoeficácia no Uso do Sistema de Informações Contábeis e Gerenciais						
Tipo Societário	S. A. Capital Aberto	S. A. Capital Fechado	Ltda.	Escritório Contábil	Outro Tipo Societário	Total
Nunca	0%	0%	2,0%	2,9%	6,5%	2,8%
Ocasionalmente	41,7%	15,4%	12,1%	10,1%	15,2%	13,9%
Com frequência	25,0%	19,2%	27,3%	31,9%	32,6%	28,6%
Com muita frequência	8,3%	7,7%	9,1%	8,7%	8,7%	8,7%
Quase sempre	8,3%	26,9%	25,3%	31,9%	21,7%	25,8%
Sempre	16,7%	30,8%	24,2%	14,5%	15,2%	20,2%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Função ou Cargo	Assistente	Analista	Supervisor	Gerente ou Diretor	Outro Cargo	Total
Nunca	2,6%	0%	5,4%	4,4%	2,9%	2,8%
Ocasionalmente	12,7%	10,5%	18,9%	15,6%	14,7%	13,9%
Com frequência	36,7%	22,8%	24,3%	31,1%	20,6%	28,6%
Com muita frequência	3,8%	10,5%	10,8%	8,9%	14,7%	8,7%
Quase sempre	25,3%	31,6%	18,9%	20,0%	32,4%	25,8%
Sempre	19,0%	24,6%	21,6%	20,0%	14,7%	20,2%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Nível de Instrução	Graduação	Pós-Graduação/ Especialização	Pós-Graduação Mestrado	Total	
Nunca	3,4%	0%	0%	2,8%	
Ocasionalmente	14,6%	13,5%	0%	13,9%	
Com frequência	29,1%	27,0%	22,2%	28,6%	
Com muita frequência	7,8%	13,5%	11,1%	8,7%	
Quase sempre	24,3%	29,7%	44,4%	25,8%	
Sempre	20,9%	16,2%	22,2%	20,2%	
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os respondentes foram indagados se percebiam que ter as competências e o conhecimento para atender os requisitos do sistema de informações contábeis torna mais favorável o cumprimento das regras formais e informais na empresa. Com base nos percentuais decorrentes dos posicionamentos dos respondentes que constam na Tabela 8, a maioria absoluta respondeu que entende que ter conhecimento contribui de forma direta no

atendimento das regras no processo de informações, isso em todas as caracterizações como: tipo societário (maior representatividade: escritório contábil e outro tipo societário); função ou cargo (maior representatividade: cargo de supervisor, analistas e outro cargo ou função); e nível de instrução (maior concordância: especialistas, graduação).

Ao se questionar se as competências e os conhecimentos para atender os requisitos do sistema de informações contábeis tornam mais favorável o cumprimento das regras formais e informais na empresa, a maioria dos profissionais de contabilidade entrevistados com titulação de mestrado concordou que ter as competências necessárias reflete diretamente, de forma positiva, no cumprimento das regras. Mas enfatizaram que a busca de conhecimento para a consolidação e o aprimoramento deve ser uma busca constante, pois ter mais conhecimento resulta em ter mais propriedade sobre o processo de elaborar informações da empresa e criar relatórios. Então, o conhecimento ajuda no cumprimento dessas obrigações.

Os profissionais da contabilidade que possuíam nível de especialização também acreditam que ter as competências facilita o trabalho no cumprimento das regras, e mencionaram que estão sempre em constante busca do aprimoramento para poderem cumpri-las. Em seus depoimentos também assinalaram que devem sempre estar atualizados e atentos às mudanças visando o aprimoramento das suas competências pessoais e dos conhecimentos para cumprir as regras formalizadas e não formalizadas, considerando que o aperfeiçoamento dá mais confiança e credibilidade no trabalho, porque acreditam que agrega para que possam fazer a interpretação das regras formais e para atender também as regras não formais.

O grupo de entrevistados com nível de graduação apresentou a mesma visão dos demais grupos, afirmando que quando se tem os conhecimentos e as competências necessários, o processo de cumprimento das regras é mais efetivo, mais fácil e mais seguro. Mas todos os entrevistados reconheceram a necessidade de buscar mais conhecimento e aperfeiçoamento para ter todas as competências requeridas no cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas nos sistemas de informações, comentando, ainda, que o sistema contábil pode ser muito mais explorado.

Com base nos percentuais apresentados na Tabela 8, depreende-se que a maioria dos respondentes percebe que a autoeficácia no uso do sistema de informações contábeis repercute em um comportamento mais positivo no cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas, levando ao uso do sistema de forma apropriada. Esse posicionamento foi observado nas diferentes caracterizações da pesquisa, como tipo societário (maior representatividade: escritório contábil, empresas do tipo limitadas e S.As. de Capital

Fechado); por função (maior representatividade: analista, assistente, e outro cargo ou função); e nível de instrução (maior representatividade: pós-graduação em mestrado, especialistas).

Considerando os depoimentos do grupo de profissionais entrevistados com titulação de mestrado, destaca-se a opinião de um dos profissionais que assinalou que a autoeficácia do sistema está relacionada com uma parametrização adequada. Outro profissional, considerando a rotina existente, mencionou que o sistema é eficaz, mas quando são necessárias atualizações, apresenta certa inflexibilidade, tornando o processo mais oneroso e dificultando o cumprimento das regras no tempo oportuno. Também considerou que existe certa ineficácia no que se refere às rotinas gerenciais, em função de não haver um sistema integrado, dificultando a uniformidade, a padronização e a confiabilidade das informações gerenciais geradas.

Os especialistas entrevistados manifestaram a mesma percepção de que a autoeficácia, em termos de segurança, agilidade, disponibilidade, consistência e flexibilidade é importante na execução das rotinas e, conseqüentemente, no cumprimento das regras. Observaram, ainda, que o sistema apresenta autoeficácia e que têm a intenção de sempre utilizá-lo de forma apropriada, buscando o conhecimento sobre as informações para ter confiança nos relatórios e nas demonstrações contábeis que são geradas. Um dos profissionais manifestou que o sistema tem uma eficácia parcial, porque poderia ser mais claro no fornecimento de algumas informações, o que faz com que muitas vezes tenha que acionar o suporte para melhorar algum relatório. Outro profissional argumentou que o sistema em termos de agilidade é eficaz, mas em relação à confiabilidade nem sempre dificultando, então, o seu uso de forma apropriada no cumprimento das regras.

Os entrevistados do grupo de graduados, assim como os dos demais grupos, perceberam que a autoeficácia, no uso do sistema de informações contábeis é importante para o cumprimento das regras. Consideraram que quando existe autoeficácia dos programas e processos, isso ajuda no tempo de trabalho, otimizando as demandas e, dessa forma, contribuindo para as rotinas realizadas no sistema, bem como auxiliando na geração de relatórios mais fidedignos.

Na subseção a seguir dá-se continuidade às análises, mediante a análise fatorial exploratória e confirmatória para o entendimento da relação das crenças com as regras, a partir da pesquisa com os questionários.

4.2 Análise da Relação das Crenças com as Regras

Nesta subsecção é investigada a relação das crenças com as regras formais e informais, nos sistemas contábeis, na geração das informações na contabilidade. Para tanto, primeiramente, fez-se o tratamento dos dados conforme exposto na subsecção 3.4 (análise dos *outliers* e outros). Após o tratamento dos dados realizou-se a Análise Fatorial Exploratória (AFE), a fim de identificar os principais fatores que explicam a relação das crenças com as regras formais e informais. A partir da AFE foram explorados os dados, a fim de identificar quantos fatores são necessários para a representação dos dados. Realizada a AFE, foi efetuada a Análise Fatorial Confirmatória na Modelagem de Equações Estruturais, para determinar se os fatores analisados combinam com a realidade dos dados obtidos, para, então, confirmar ou rejeitar a relação dos constructos teóricos, ou seja, a relação das crenças com regras formais e informais.

A subsecção a seguir inicia tratando da aplicação da análise fatorial exploratória.

4.2.1 Análise Fatorial Exploratória da Relação das Crenças com as Regras

Com a Análise Fatorial Exploratória (AFE) procurou-se investigar, segundo Hair Junior *et al.* (2009), a partir de um conjunto de variáveis que foram observadas, a estrutura das inter-relações (correlações) em um grande número de variáveis (respostas dos questionários), para então definir-se um conjunto de variáveis que poderiam estar fortemente inter-relacionadas, que são os fatores. Primeiramente, faz-se a análise de consistência da escala para verificar as correlações das variáveis observadas com as respostas dos questionários e conhecer os fatores principais.

Para a análise da confiabilidade da escala foi aplicado o teste do *Alpha de Cronbach*, assim como a análise das médias, desvio-padrão e variância, conforme consta na Tabela 9.

Tabela 9 – Análise da Confiabilidade da Escala e Estatística Descritiva (continua)

Constructos	Variáveis	Média	Erro Desvio	Variância	Correlação Total Corrigida	Alfa de Cronbach
Atitude Comportamental	- Satisfação em cumprir regras formais	5,41	0,97	0,94	0,49	0,83
	- Satisfação em cumprir regras informais	4,89	1,24	1,54	0,38	0,83
	- Facilidade de uso	5,19	1,19	1,41	0,36	0,83
	- Utilidade percebida	5,55	0,98	0,96	0,52	0,82
	- Intenção de cumprir regras	6,23	1,17	1,36	0,52	0,81
	- Atendimento de regras formais	5,87	1,11	1,24	0,45	0,82
	- Atendimento de regras informais	5,15	1,29	1,66	0,36	0,83

Tabela 9 - Análise da Confiabilidade da Escala e Estatística Descritiva (conclusão)

Norma Subjetiva	- Expectativa de terceiros – usuários internos	5,50	1,51	2,29	0,67	0,80
	- Expectativa de terceiros – usuários externos	5,67	1,50	2,25	0,64	0,80
Controle Percebido	- Competências e habilidade em atender regras	5,68	1,02	1,04	0,59	0,81
	- Autoeficácia no uso	5,05	1,42	2,01	0,57	0,81
Alfa Geral						0,83

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A maioria das variáveis apresentou um comportamento aceitável, considerando uma escala de sete pontos, uma vez que se apurou uma média acima de cinco pontos. No entanto, pode-se identificar que somente a variável de satisfação com o atendimento das regras informais no sistema de informações apresentou um comportamento menos aceitável, pois a média se situou abaixo de cinco pontos, ou seja, ficando na escala de não concordo e nem discordo, ou seja, um comportamento neutro. Observa-se que a variável em que houve a maior incerteza por parte dos respondentes está relacionada com a questão de regras informais.

No tocante às análises dos dados das escalas referentes a desvio-padrão e variância, verifica-se que as maiores variações, organizando-as do menor ao maior valor, estão nas variáveis de expectativa terceiros - usuários internos, expectativa de terceiros - usuários externos e autoeficácia no uso do sistema. Este resultado revela que existe uma maior variância nas respostas, ou seja, um maior nível de incerteza por parte dos respondentes, em função de ter-se uma maior variabilidade nas respostas.

Os pesos de correlação total corrigida por variável da tabela anterior revelam-se aceitáveis para seis variáveis (acima de 0,50). Já cinco das variáveis mostraram-se com a correlação abaixo de 0,50. Destas cinco variáveis, as que apresentaram as mais baixas correlações foram as de satisfação de atendimento das regras informais no sistema, facilidade de uso do sistema e atendimento de regras informais do sistema na qualidade de informações.

Ao analisar-se a escala com o modelo de confiabilidade *Alpha de Cronbach*, verifica-se que a consistência da escala pode ser aceita ao apresentar um resultado de 0,83. Ao se excluir o item por variável, o *Alfa de Cronbach* apresentou um valor acima de 0,70, que é considerado de alta confiabilidade, já que conforme Hair Júnior *et al.* (2009), geralmente, para o *Alfa de Cronbach* ser aceito deve ser superior a 0,70.

Assim, com base nos constructos que originaram as variáveis observadas (Quadro 21), foi feita a AFE, iniciando-se a análise com a verificação da validade das medidas. Para tanto,

aplicou-se o teste de medida Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e Bartlett, conforme se mostra na Tabela 10 a seguir:

Tabela 10 – Teste de Medida Kaiser-Meyer-Olkin e Bartlett

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		0,832
Teste de Esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado	886,871
	Gl	55
	Sig.	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com os resultados do teste de medida KMO, pode-se considerar que a amostra é aceitável. Uma vez que o teste estatístico sugere que a proporção de variância dos itens pode ser explicada por uma variável latente, o índice de 0,83 é considerado como ‘ótimo’ para a aplicação da AFE no conjunto de dados. Esta afirmação é respaldada por Hair Júnior *et al.* (2009), pois esses autores explicam que valores maiores que 0,8 e 0,9 são considerados ótimos e excelentes. Nesse sentido, o resultado do teste KMO indicou que existe um número suficiente de correlações significativas entre as variáveis observadas, justificando a elaboração da análise fatorial. Esse resultado é importante para depois realizar-se a Análise Fatorial Confirmatória (AFC).

Em relação ao teste de esfericidade de Bartlett, que determina a adequação da análise fatorial, examinando a matriz de correlação entre as variáveis, observa-se que o teste em questão indicou uma significância de 0,000 (sign. < 0,05), ou seja, as correlações entre as variáveis são suficientes para se continuar a análise.

Na Tabela 11 apresentam-se as variáveis observadas com suas respectivas cargas fatoriais.

Tabela 11 - Método de Extração: Análise do Fator Principal (continua)

Fatores	Inicial	Extração
Satisfação em cumprir regras formais	1,000	0,497
Satisfação em cumprir regras informais	1,000	0,598
Facilidade de uso	1,000	0,365
Utilidade percebida	1,000	0,423
Intenção de cumprir regras	1,000	0,333
Atendimento de regras formais	1,000	0,344
Atendimento de regras informais	1,000	0,557
Expectativa de terceiros – usuários internos	1,000	0,779

Tabela 11 - Método de Extração: Análise do Fator Principal (conclusão)

Fatores	Inicial	Extração
Expectativa de terceiros – usuários externos	1,000	0,679
Competências e habilidade em atender regras	1,000	0,495
Autoeficácia no uso	1,000	0,538

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com a tabela anterior, as variáveis com cargas fatoriais mais altas são os constructos de expectativa de terceiros de usuários internos e expectativa de terceiros de usuários externos. As variáveis com cargas fatoriais com baixa expressão, mas que estão muito próximas de 0,50 são de satisfação com o atendimento das regras formais e competências e habilidades em cumpri-las. As variáveis que representam as menores cargas fatoriais são facilidade de uso do sistema, utilidade percebida do uso do sistema, intenção de cumprir regras e atendimento das regras formais.

Após a AFE apresenta-se, na próxima subseção, a análise com Modelagem de Equações Estruturais (MEE), para entender a relação das crenças com as regras nas informações em sistemas de informações contábeis.

4.2.2 Relação das Crenças com as Regras Formais e Informais nas Informações em Sistemas de Informações Contábeis

Nessa subseção buscou-se verificar a relação das crenças com as regras formais e informais nas informações em sistemas de informações contábeis, a partir da Modelagem de Equações Estruturais (MEE). Para testar a razoabilidade dos constructos da Teoria do Comportamento Planejado, considerando a existência de uma relação causal com os constructos da Teoria Institucional, uma vez que sejam respeitadas as hipóteses que permeiam a estrutura dos dados, pode-se usar a MEE (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009; RIBAS; VIEIRA, 2011, MARÔCO, 2014).

Assim, especificou-se um número de fatores e as variáveis que carregam sobre tais fatores para que os construtos conceituais sejam, então, operacionalizados na MEE, uma vez que é uma técnica de análise multivariada, que combina análise fatorial e regressão (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2009). Para Ribas e Vieira (2011), a MEE pode ser entendida como a combinação da análise de caminho (caminho causal das variáveis observadas) com análise fatorial. Na MEE, define-se o caminho causal dos constructos (variáveis latentes ou fatores, ou seja, aquelas que não são diretamente mensuráveis).

Uma vez definidos os constructos e a estrutura do modelo, deve se cumprir algumas etapas para a MEE, fazendo-se, primeiramente, a especificação do modelo para, após, fazer-se a mensuração com a análise fatorial confirmatória, a partir da modelagem com o sistema *AMOS* (Sistema integrado ao *SPSS/IBM*). Na subseção a seguir tem-se a especificação e a mensuração do modelo inicial proposto.

4.2.3 Especificação e Mensuração do Modelo Inicial

Na MEE, primeiramente, fez-se a especificação e a mensuração, partindo-se do modelo inicial. Para tanto, foi desenhado o diagrama de caminhos no *AMOS*, um modelo reflexivo (usado por Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat, 2010 e Santos, Veiga e Souza, 2011), no qual as variáveis latentes (independentes ou não observadas) refletem-se nas variáveis manifestas, as quais são as dependentes ou observadas. Após, fez-se a mensuração do modelo pelo método da Máxima Verossimilhança, por considerar-se que é o mais usado (MARÔCO, 2014).

Marôco (2014) sugere que se deve iniciar a análise pelas variáveis que apresentam os maiores pesos de regressão (*outliers*) na análise de Índices de Modificação (IM). No entanto, é mais seguro começar por modificar os parâmetros com IM superior a 11, pois a este valor está associada uma probabilidade do tipo I de 0,001, o que vai melhorar o ajustamento da qualidade do modelo de forma significativa. Assim, foram identificadas as necessidades de incluir as covariâncias entre os erros, conforme ilustrado anteriormente.

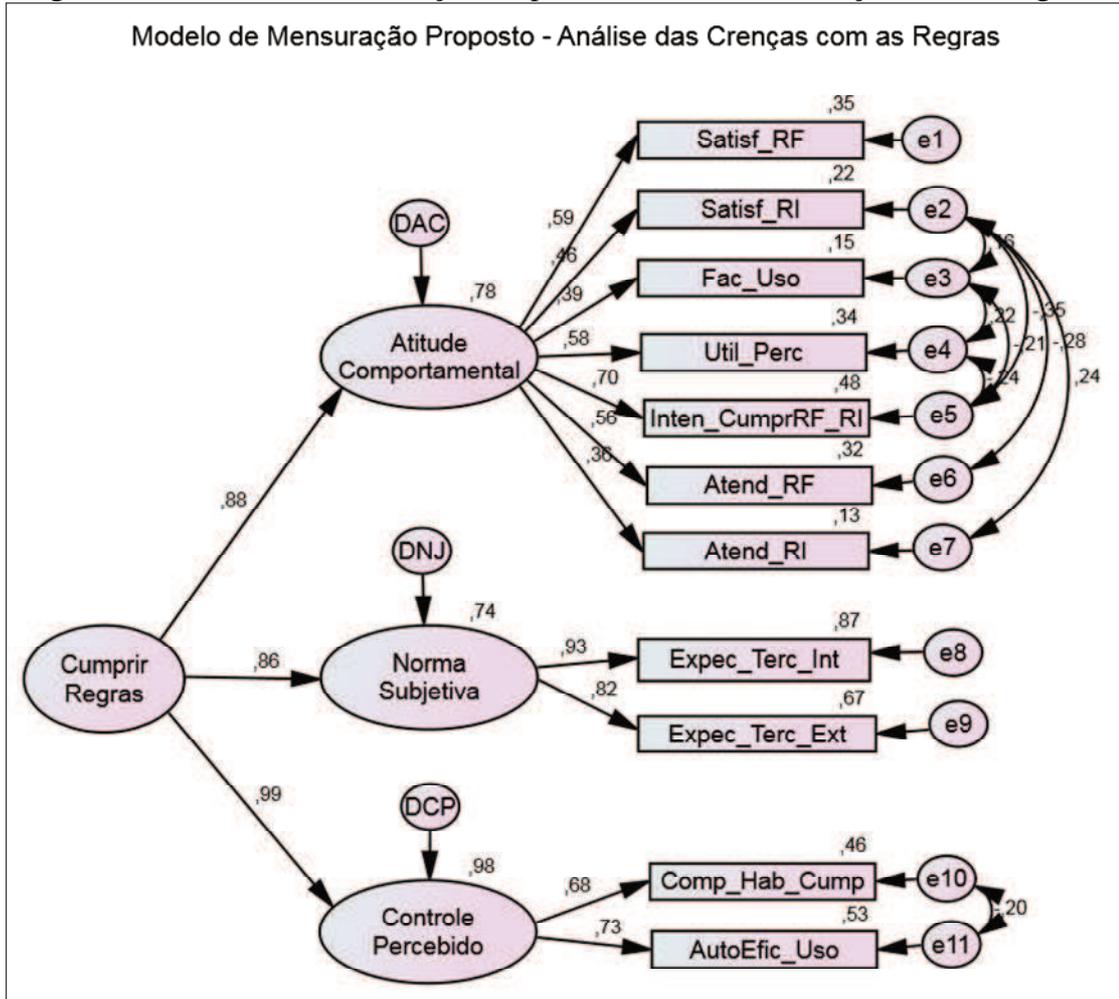
Mas é necessário também verificar o ajustamento dos parâmetros individuais na avaliação da Razão Crítica (C.R.). O C.R., segundo Marôco (2014), testa se a significância da estimativa é estatisticamente diferente de zero. Assim, para um nível de significância de 5%, a razão crítica precisa ser maior que o valor absoluto de 1,96, para que seja rejeitada a hipótese de que a estimativa é zero. Nessa análise, identificou-se que todas variáveis indicam que a razão crítica é significativa, pois são superiores a 1,96.

Assim, o modelo foi especificado conforme apresentado na Figura 20, a seguir, partindo-se da definição dos constructos da Teoria Institucional e da Teoria de Comportamento Planejado. O modelo é do tipo recursivo (os caminhos causais são unidirecionais), com uma avaliação de estrutura tri-fatorial com a definição de um fator de 2ª ordem. A amostra é formada por 252 observações.

Na sequência fez-se a avaliação de qualidade do modelo que, para Marôco (2014, p.43), “[...] tem por objetivo avaliar o quão o modelo teórico é capaz de reproduzir a estrutura correlacional das variáveis manifestas da amostra do estudo”.

A mensuração e a avaliação do modelo estrutural inicial estão representadas na Figura 20 a seguir:

Figura 20 - Modelo de Mensuração Proposto – Análise das Crenças com as Regras



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991); Burns e Scapens (2000); Wixom e Todd (2005); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), com dados da pesquisa (2017).

Para fazer-se a avaliação de qualidade do modelo é necessária a verificação do RMR padronizado que apresentou o valor de 0,0576, que indica um ajustamento aceitável (valores entre 0,05 a 0,08 representam ajustamento aceitável). Isso indica que o modelo se ajusta adequadamente, podendo reproduzir a matriz de covariância da população.

Também se analisaram os Índices de Bondade de Ajustamento selecionados, sendo que para avaliação de qualidade de ajustamento global são sugeridos por Marôco (2014): o $\chi^2/g.l.$

(CMIN/DF), com o valor do p ; o CFI; GFI; o RMSEA, com intervalo de confiança e o PCLOSE; e o MECVI, em função de estimação por máxima verossimilhança.

Dessa forma, os índices selecionados para a análise dos Testes de Bondade de Ajustamento mostram que a estatística de ajustamento CMIN/DF de 1,489 está dentro do intervalo de aceitação (mínimo aceitável deve ser menor que 3). O valor de CFI (0,910) e de GFI (0,963) indica um bom ajustamento do modelo, sendo superior a 0,9. O resultado do valor do RMSEA (0,044) é indicativo de um ajustamento de excelência, pois deve ser inferior a 0,05. Os valores no modelo hipotético, em relação ao intervalo de confiança para o RMSEA, mostram que varia de 0,013 (LO 90) e 0,068 (HI90), e o valor do PCLOSE é de 0,628, com um teste de exatidão (MECVI) de 0,469. Além disso, se analisa no processo de estimação, que a solução gerada teve como valor de (*Chi-square* - x^2) CMIN de 50,556 com graus de liberdade (34) e um nível de probabilidade (0,03366), sugerindo que o ajustamento dos dados do modelo é adequado. Isso significa que o modelo hipotético apresenta solidez e um bom ajustamento dos dados.

Uma vez que se fez a análise da qualidade do ajustamento, conforme demonstrado anteriormente, na AFC é necessário, além de avaliar a qualidade de ajustamento, avaliar a confiabilidade e a validade do modelo. A análise de confiabilidade do constructo indicada por Marôco (2014) é a Confiabilidade Composta (CC): “A confiabilidade composta estima a consistência interna dos itens reflexivos do fator, indicando o grau (0 – 1) em que estes itens são manifestações consistentes do fator latente”. De uma forma em geral, o “CC deve ser maior que 0,70 para indicar uma confiabilidade de constructo apropriada, ainda que para investigações exploratórias valores abaixo de 0,70 possam ser aceitos” (MARÔCO, 2014, p.183).

Já a “validade é a propriedade do instrumento ou escala de medida que avalia se esta mede ou operacionaliza o constructo ou variável latente que, realmente, pretende-se avaliar” (MARÔCO, 2014, p. 183). Para tanto, a validade é realizada pelas seguintes análises: a validade fatorial deve-se à especificação das variáveis de acordo com o constructo sob o ponto de vista teórico; a validade convergente mostra se as variáveis que formam o constructo ou variável latente apresentam correlações positivas e elevadas entre si; a validade discriminante evidencia que o constructo não está correlacionado, consideravelmente, com os constructos que operacionalizam variáveis latentes diferentes das que estão operacionalizadas pelo constructo do estudo.

Nessa linha, faz-se a análise da validade fatorial pelos pesos fatoriais standardizados ou padronizados, considerando que o adequado é que tenham uma carga fatorial superior ou

igual a 0,5. A validade ou a confiabilidade fatorial individual é realizada, elevando-se o peso fatorial padronizado ao quadrado. Marôco (2014) observa que, de forma geral, o indicador de confiabilidade individual apropriada é igual ou acima de 0,25. Já para a validade da Confiabilidade Composta (CC), o indicado é um valor igual ou maior que 0,70 para ter-se uma confiabilidade de constructo adequada. A validade convergente é avaliada pela Variância Extraída Média (AVE). O indicador de AVE adequado é igual ou maior que 0,5, indicando que o comportamento das variáveis observadas é fortemente explicado pela variável latente ou fator (constructo). A validade discriminante existe se as variáveis observadas, que estão relacionadas a um fator, não estão correlacionadas com outros fatores. Para tanto, deve se comparar a AVE de cada fator pelo valor que resultará do quadrado da correlação entre os fatores, cuja validade discriminante deseja-se avaliar. Essas análises estão na Tabela 12 e Tabela 13 a seguir.

Tabela 12 – Análise de Validade dos Construtos e do Modelo Inicial

Variáveis Observadas	Fatores – Construtos	Fat. Estand.	CI	CC	AVE
Satisfação em cumprir regras formais	<--- Atitude Comportamental	0,59	0,35	0,73	0,28
Satisfação em cumprir regras informais	<--- Atitude Comportamental	0,46	0,22		
Facilidade de uso	<--- Atitude Comportamental	0,39	0,15		
Utilidade percebida	<--- Atitude Comportamental	0,58	0,34		
Intenção em cumprir regras	<--- Atitude Comportamental	0,70	0,48		
Atendimento de regras formais	<--- Atitude Comportamental	0,56	0,32		
Atendimento de regras informais	<--- Atitude Comportamental	0,36	0,13		
Expectativa de terceiros – usuários internos	<--- Norma Subjetiva	0,93	0,87	0,87	0,77
Expectativa de terceiros – usuários externos	<--- Norma Subjetiva	0,82	0,67		
Competências e habilidades em atender	<--- Controle Percebido	0,68	0,46	0,66	0,50
Autoeficácia no uso	<--- Controle Percebido	0,73	0,53		

Legenda: FS = Fatoriais Estandarizados; CI = Confiabilidade Individual; = CC = Confiabilidade Composta; AVE = Variância Extraída Média.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Examinando os dados que constam na tabela, pode-se afirmar, no que diz respeito às cargas fatoriais estandarizadas, que a maioria das variáveis apresenta carga fatorial superior a 0,50, sendo o desejado. No entanto, as cargas das variáveis de satisfação com regras informais, facilidade de uso e atendimento das regras informais são as que apresentaram as menores cargas, consideradas insatisfatórias. Esse resultado indica que as variáveis apresentam baixo poder de explicação, considerando o contexto analisado. Pode-se observar

que a AFE indicou também que as variáveis de facilidade de uso e atendimento de regras informais apresentavam uma baixa carga fatorial. Mas não acusou o mesmo para a variável satisfação com regras informais. Porém, na AFE, também foi apontado que as variáveis de utilidade percebida e de atendimento de regras formais apresentaram baixas cargas fatoriais, o que não se confirmou na MEE.

Ao se avaliar a Confiabilidade Individual de cada variável, também se verifica que a maioria das variáveis apresentou um CI acima do desejado (0,25). Entretanto, as variáveis de satisfação com regras informais, facilidade de uso e atendimento das regras informais, novamente, são as que apresentam CI baixo ou insatisfatório. Assim, pode-se dizer que as variáveis que estão com indicador abaixo do desejado não explicam o fator a que esta variável se manifesta.

Considerando a análise de Confiabilidade Composta, observa-se que os constructos indicaram um CC superior a 0,70, com exceção do fator de controle percebido (0,66). Isso sinaliza que as variáveis que apresentam valor abaixo de 0,70 não são manifestações consistentes do constructo ou fator. No entanto, como se faz uma investigação exploratória, Marôco (2014) admite que exista a possibilidade de se aceitar valores inferior a 0,70 para a validação da confiabilidade.

Em relação à avaliação da AVE, verifica-se que o constructo de atitude comportamental é inferior a 0,5, indicando que o comportamento das variáveis observadas não é fortemente explicado pelo constructo.

Na Tabela 13 a seguir avalia-se a validade discriminante, comparando a AVE com os quadrados da correlação entre os fatores.

Tabela 13 – Pesos de Correlação dos Fatores – Construtos – Modelo Inicial

	Cumprir Regras	Atitude Comportamental	Norma Subjetiva	Controle Percebido
AVE	0,83	0,28	0,77	0,50
Satisfação em cumprir regras formais	0,78			
Satisfação em cumprir regras informais	0,74			
Facilidade de uso	0,98			
Utilidade percebida		0,35		
Intenção em cumprir regras		0,22		
Atendimento de regras formais		0,15		
Atendimento de regras informais		0,34		
Expectativa de terceiros – usuários internos		0,48		
Expectativa de terceiros – usuários externos		0,32		
Competências e habilidades em atender		0,13		
Autoeficácia no uso			0,87	
Satisfação em cumprir regras formais			0,67	
Satisfação em cumprir regras informais				0,46
Facilidade de uso				0,53

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Observa-se na tabela anterior, que não há validade discriminante (AVE dos constructos é inferior ao R^2 dos fatores):

- a) entre os constructos de cumprir regras e controle percebido;
- b) entre os constructos de atitude comportamental e as variáveis de satisfação em cumprir regras formais, utilidade percebida, intenção de cumprir regras e atendimento de regras formais;
- c) entre os constructos de norma subjetiva e a variável de expectativa de terceiros - internos;
- d) entre controle percebido e a variável de autoeficácia no uso.

Diante dos resultados dos testes de confiabilidade e validade, fez-se uma reavaliação da especificação e mensuração do modelo, como apresentado na próxima subseção.

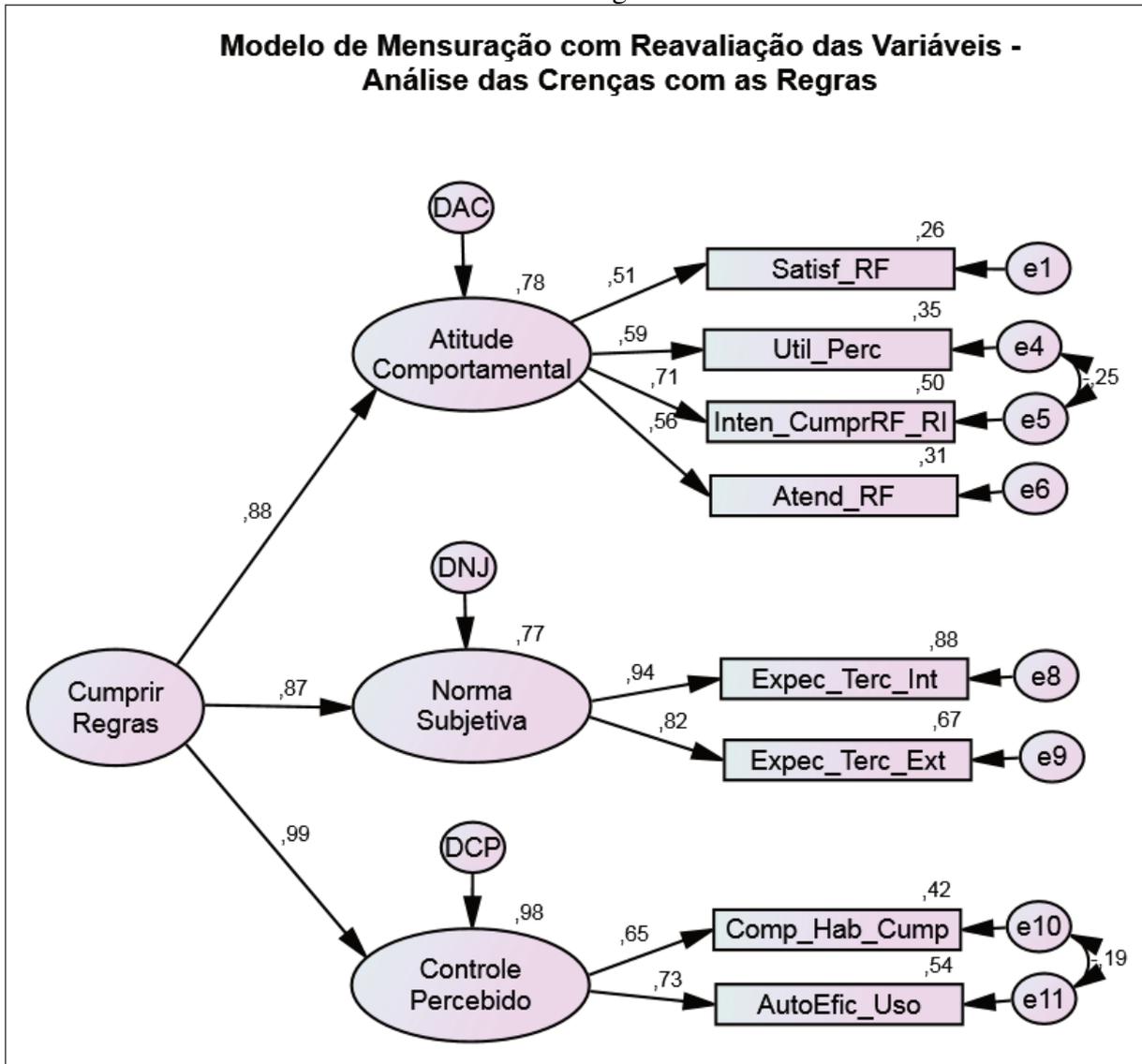
4.2.4 Especificação e Mensuração do Modelo com Reavaliação das Variáveis

Nessa subseção faz-se a especificação e a mensuração do modelo com reavaliação das variáveis observadas. A reavaliação das variáveis parte da análise das cargas fatoriais estandardizadas apresentada anteriormente. As variáveis que indicaram pesos fatoriais aquém do desejado são: satisfação em cumprir regras informais; facilidade de uso e atendimento das regras informais. No que tange à CI, também se encontram as mesmas variáveis com CI insatisfatório. Por sua vez, esses resultados refletem na CC e AVE dos constructos. Dessa forma, excluiu-se essas variáveis do modelo, fazendo-se uma nova especificação e mensuração da estrutura de análise.

Uma vez excluídas as variáveis, foram verificados *outliers* nos índices de modificação, sendo apresentadas somente indicações de inclusão de covariâncias entre os erros. Ainda, analisando-se os *outliers*, verifica-se a razão crítica. No entanto, observa-se que todas as variáveis indicaram que a razão crítica é significativa, pois todos os valores estão acima de 1,96, rejeitando-se a hipótese de que a estimativa é zero.

São apresentadas, na Figura 21 a seguir, as variáveis utilizadas na especificação do modelo proposto, que foi considerado com os índices de ajustamento e estimações como aceitável, no Diagrama de Caminhos anterior.

Figura 21 – Modelo de Mensuração com Reavaliação das Variáveis – Análise das Crenças com as Regras



Fonte: Adaptado de Ajzen (1991); Burns e Scapens (2000); Wixom e Todd (2005); Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), com dados da pesquisa (2017).

O modelo estrutural com a reavaliação das variáveis resultou em um valor de RMR padronizado de 0,0523, indicando que o modelo se ajustou adequadamente, estando igual a 0,05 que é aceitável para um indicador de excelência, podendo assim reproduzir a matriz de covariância da população. O índice de CMIN/DF (1,81) está dentro do intervalo de um bom ajustamento. Os valores do CFI (0,90) e do GFI (0,97) indicam um bom ajustamento do modelo, sendo iguais e superiores a 0,9, respectivamente. Já o valor do RMSEA (0,057) é indicativo de ajustamento aceitável. Considerando os valores no modelo hipotético *versus* intervalo de confiança para o RMSEA, se identificou que varia de 0,020 (LO 90) e 0,089 (HI 90), e o valor do PCLOSE é de 0,334, com um teste de exatidão (MECVI) de 0,284 (menor

que o modelo saturado e o modelo independente). Esses índices significam que o modelo hipotético apresentou um ajustamento aceitável, pois, para ter-se um bom ajustamento o RMSEA deveria ser abaixo de 0,05.

O teste H_0 revelou, considerando a solução gerada (*Chi-square* x^2) de CMIN de 28,93, com 16 graus de liberdade, e uma probabilidade de 0,024, que o ajustamento dos dados do modelo foi adequado, uma vez que o CMIN/DF foi de 1,81, sendo inferior a 3,0, que é recomendado como aceitável. Pode-se afirmar, assim, que o modelo hipotético apresentou solidez e um bom ajustamento dos dados.

Após, apresentam-se as análises de carga fatorial, confiabilidade e validade dos constructos, nas Tabelas 14 e 15:

Tabela 14 – Análise de Validade dos Constructos e do Modelo Final

Variáveis Observadas	Fatores - Constructos	Fat. Estand.	CI	CC	AVE
Satisfação em cumprir regras formais	<--- Atitude Comportamental	0,51	0,26	0,50	0,36
Utilidade percebida	<--- Atitude Comportamental	0,59	0,35		
Intenção em cumprir regras	<--- Atitude Comportamental	0,71	0,50		
Atendimento de regras formais	<--- Atitude Comportamental	0,56	0,32		
Expectativa de terceiros – usuários internos	<--- Norma Subjetiva	0,94	0,88	0,87	0,78
Expectativa de terceiros – usuários externos	<--- Norma Subjetiva	0,82	0,67		
Competências e habilidades em atender	<--- Controle Percebido	0,65	0,42	0,65	0,48
Autoeficácia no uso	<--- Controle Percebido	0,73	0,54		

Legenda: FS = Fatoriais Estandarizados; CI = Confiabilidade Individual; = CC = Confiabilidade Composta; AVE = Variância Extraída Média.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Analisando-se os dados da tabela, identifica-se no que é referente às cargas fatoriais estandardizadas, que todas as variáveis demonstraram carga fatorial satisfatória, sendo superiores a 0,5. Portanto, pode-se afirmar que as variáveis apresentaram alto poder de explicação, refletindo o caminho teórico definido no modelo.

Ao se avaliar a CI de cada variável, verificou-se que todas as variáveis revelaram um nível de confiabilidade acima de 0,25, sendo este o aceitável. Assim, pode-se dizer que as variáveis corresponderam à fração de variabilidade total da variável explicada pelo fator ou constructo que esta variável se manifesta.

Considerando a análise de CC, observou-se que os fatores de atitude comportamental e controle percebido ficaram abaixo de 0,70. Isso sinaliza que estas variáveis não são

manifestações consistentes do constructo ou fator. Porém, conforme discutido anteriormente, como se faz uma investigação exploratória, existe a possibilidade de se aceitar valores inferiores a 0,70 para a validação da confiabilidade.

Em relação à avaliação da AVE, confirmou-se mais uma vez que o constructo de atitude comportamental está aquém do resultado desejado, pois está inferior a 0,5, indicando que o comportamento das variáveis observadas não é fortemente explicado pelo constructo.

Na Tabela 15 a seguir, constam os pesos de correlação considerados para a análise da validade discriminante.

Tabela 15 – Pesos de Correlação dos Fatores – Constructos – Modelo Final

	Cumprir Regras	Atitude Comportamental	Norma Subjetiva	Controle Percebido
AVE	0,84	0,36	0,78	0,48
Atitude Comportamental	0,77			
Norma Subjetiva	0,76			
Controle Percebido	0,98			
Satisfação em cumprir regras formais		0,26		
Utilidade percebida		0,35		
Intenção em cumprir regras		0,50		
Atendimento de regras formais		0,32		
Expectativa de terceiros – usuários internos			0,88	
Expectativa de terceiros – usuários externos			0,67	
Competências e habilidades em atender				0,42
Autoeficácia no uso				0,54

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Ao se comparar a AVE com os quadrados da correlação entre os fatores, verificou-se que não há validade discriminante nos constructos (AVE dos constructos é inferior ao R^2 dos fatores):

- e) entre os constructos de cumprir regras e controle percebido;
- f) entre os constructos de atitude comportamental e a variável de intenção de cumprir regras;
- g) entre os constructos de norma subjetiva e a variável de expectativa de terceiros - internos;
- h) entre os constructos de controle percebido e a variável de autoeficácia no uso.

A partir das interpretações apresentadas, na subseção seguinte consta a análise dos resultados dos achados em relação à aceitação ou rejeição das hipóteses, assim como a comparação com os achados teóricos dos estudos empíricos utilizados como base da pesquisa.

4.2.5 Análise dos Resultados *versus* Hipóteses e Estudos Empíricos

Nessa subseção se apresenta a análise dos resultados considerando o modelo final como aceito, por representar solidez nos índices de ajustamento. Assim, em função das variáveis indicarem pesos fatoriais e Confiabilidade Individual (CI) muito aquém do desejado e, conseqüentemente, refletirem estes resultados na Confiabilidade Composta (CC) e na Variância Média Extraída (AVE), as variáveis de satisfação com regras informais, facilidade de uso e atendimento das regras informais foram excluídas do modelo inicial.

No tocante as variáveis de intenção em cumprir as regras formais e informais no sistema de informações, expectativa de terceiros - usuários internos – em cumprir regras formais e informais no sistema de informações e Autoeficácia no uso do sistema para atender regras formais e informais, estas foram aceitas parcialmente por não apresentarem validade discriminante. No entanto, foram aprovadas nos testes de significância de pesos fatoriais e CI. A variável de intenção em cumprir as regras formais e informais no sistema de informações e a variável de autoeficácia no uso do sistema para atender regras formais e informais em CC e AVE também foi parcialmente aceita. Já a variável de expectativa de terceiros - usuários internos – em cumprir regras formais e informais no sistema de informações foi aceita nos testes de CC e AVE. Pode-se ainda dizer, com base em Wixom e Todd (2005, p. 96) que “a validade discriminante e convergente é ainda confirmada quando os itens individuais carregam acima de 0,50 em seus fatores associados e quando as cargas dentro da construção são maiores do que as construções”. Desta forma, aceitou-se parcialmente as variáveis, uma vez que, apresentaram uma carga fatorial acima de 050.

Analisando-se o fator de cumprir regras criado nessa pesquisa, descobriu-se a partir dos resultados dos testes realizados na MEE, que não apresentou validade discriminante com controle percebido. Isso remeteu à rejeição de que exista relação entre a crença de controle percebido com atender regras. Dessa forma, com base nos testes realizados, considerando a amostra relacionada às perguntas realizadas, entende-se que não existe relação no caminho teórico entre esses fatores.

Após as considerações iniciais sobre a aceitação e rejeição das hipóteses, apresenta-se a discussão dos resultados do modelo estrutural final *versus* os achados dos estudos empíricos.

- a) Hipótese H_{1a} - Atitude Comportamental – Variável Satisfação com Regras Formais: o resultado da MEE mostrou uma relação aceitável de explicação da

variável de satisfação com regras formais e atitude comportamental do respondente, indicando ser verdadeiro que o respondente sente satisfação ao cumprir as regras formais no processo de elaboração das informações no sistema informações contábeis. Ao se contrastar com os achados de Wixom e Todd (2005), identificou-se que existe influência de atitudes com base em objeto de crenças comportamentais, demonstrando uma relação significativa. As análises dos autores foram realizadas considerando a satisfação do usuário em relação às informações geradas, a interação e a efetividade de integração dos dados de diferentes áreas da empresa. Nos resultados dessa pesquisa constatou-se que a qualidade da informação e a satisfação do sistema tiveram influências significativas na satisfação da informação. A qualidade do sistema também foi um determinante significativo da satisfação do sistema.

- b) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Satisfação com Regras Informais: na mesma linha de crença, mas se fazendo a associação da satisfação do respondente com o cumprimento das regras informais, a variável foi excluída do modelo, por ter apresentado um baixo poder de explicação, influenciando também os resultados de confiabilidade e validade. Assim, descobriu-se que o respondente não sente satisfação ao cumprir as regras informais no processo de elaboração das informações no sistema informações contábeis, ou seja, a satisfação em cumprir regras informais não se reflete na atitude comportamental do respondente. Os resultados dessa pesquisa ratificam os achados de Wixom e Todd (2005), ao constatar-se que pode existir uma relação entre as crenças comportamentais com base em objeto, no caso da satisfação do respondente com as informações do sistema ao cumprirem as regras formais, que se definiram como normas, leis e regulamentos. Não se pode inferir o mesmo em relação aos resultados dessa pesquisa, considerando a satisfação do respondente com as informações do sistema ao cumprirem as regras informais.
- c) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Facilidade de Uso: com base nos resultados obtidos excluiu-se esta variável por apresentar baixo poder de explicação em relação ao constructo de atitude comportamental, e por não apresentar indicadores de confiabilidade e validade aceitáveis. Dessa forma, não se pode afirmar que a facilidade do respondente em operar o sistema de informações contábeis no processo de elaboração das informações, afeta positivamente o seu comportamento no atendimento das regras formais e informais. Nesse contexto,

Wixom e Todd (2005) argumentam em seu estudo que existe relação entre o uso do sistema e a atitude, tendo-se como crença a facilidade de uso do sistema. Os caminhos especificados no modelo dos autores são significativos com os efeitos diretos e indiretos de facilidade de uso e atitude em relação ao uso, considerando a intenção do usuário. Também explicitam que a satisfação do sistema teve influência significativa sobre a facilidade de uso percebida. Isso leva a interpretar-se que se o usuário considerar que é fácil usar o sistema, fará o que é definido pela empresa que seja feito no sistema, conseqüentemente, o usuário utilizará mais a tecnologia disponível. Já Santos, Veiga e Souza (2011) afirmaram que grande parte da variação do construto intenção deve-se à atitude em suas três dimensões, e uma delas é abrangida por facilidade de uso. Dessa maneira, puderam identificar que se o usuário perceber que é fácil usar a tecnologia do sistema, isso o levará a realizar as operações no sistema atendendo todas as necessidades, ou seja, quanto mais fácil o uso, maior será o aproveitamento da tecnologia pelo usuário. Assim, conforme apresentado anteriormente, os achados dessa pesquisa não são consistentes com os encontrados por Wixom e Todd (2005) e Santos, Veiga e Souza (2011).

- d) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Utilidade Percebida: a partir da amostra desse estudo foi possível deduzir que existe uma relação satisfatória entre a utilidade percebida de oportunidade de uso do sistema e o fator de atitude comportamental. Assim, essa variável foi aceita no modelo, inferindo-se que a atitude do respondente em relação ao uso das oportunidades do sistema de informações contábeis, no processo de elaboração das informações, afeta positivamente o seu comportamento no atendimento das regras formais e informais. Nessa linha, Wixom e Todd (2005) observaram, a partir dos caminhos especificados no modelo, que são significativos com os efeitos diretos e indiretos de utilidade de uso e atitude em relação à intenção de uso. Dessa forma, atestaram que o usuário sente que usando melhor a sua capacidade de utilidade do sistema pode tomar boas decisões; que o usuário percebe que usando melhor o sistema, pode fazer o seu trabalho mais rapidamente; e, ainda, que o usuário usando melhor o sistema melhora a sua eficácia no trabalho. Santos, Veiga e Souza (2011) verificaram que a utilidade de uso foi significativa na explicação do construto de atitude. Ainda, indicaram em sua pesquisa que se o usuário percebe a utilidade da tecnologia, isso o remeterá a um melhor aproveitamento dessa tecnologia. Diante

do relatado, depreende-se que as descobertas dessa pesquisa podem confirmar o que foi encontrado em Wixom e Todd (2005) e Santos, Veiga e Souza (2011).

- e) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Intenção de Cumprir Regras: essa variável foi aceita parcialmente por apresentar resultados satisfatórios nos testes de significância, confiabilidade e validade convergente; não indicou validade discriminante. Porém, a partir dos testes de significância verificou-se uma alta relação, indicando a existência de uma atitude comportamental positiva do respondente na intenção de cumprir regras formais e informais nos sistemas contábeis. Isso posto, os resultados indicam que a intenção do respondente para o cumprimento das regras do sistema de informações contábeis afeta positivamente o processo de elaboração das informações contábeis. O achado anterior corrobora com os achados da pesquisa de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), que encontraram uma alta significância na explicação das construções da TCP, considerando o constructo de atitude com a variável de intenção de cumprir. O resultado apresentou que todos os fatores foram significativos ao explicar a intenção de um funcionário de cumprir com a segurança de informação. Em síntese, descobriram que um funcionário tem intenção de proteger os recursos de informação e tecnologia da organização de potenciais violações de segurança. Entenderam, assim, que esta atitude influencia positivamente a intenção do empregado de cumprir com a política de segurança de informação. Porém, diante dos resultados encontrados, aceita-se, parcialmente, que a intenção dos respondentes que participaram da amostra para o cumprimento das regras formais e informais resulta em uma atitude positiva no processo de elaboração das informações contábeis.
- f) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Atendimento de Regras Formais: verificou-se uma relação aceitável entre o atendimento de regras formais com o fator de atitude comportamental, significando que pode se afirmar, a partir da pesquisa, que o respondente tem uma percepção positiva que o atendimento das regras formais resulta em aspectos qualitativos no processo de elaboração de informações. Dessa maneira, ao fazer-se a associação com os achados de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014), observa-se que nas entidades as regras formais foram aceitas pelos indivíduos e realizadas como parte das suas rotinas, ou seja, demonstraram que seguem as regras por acreditarem que devem ser seguidas

na organização, uma vez que estão formalizadas, ou seja, são regras estabelecidas. Assim, pode-se afirmar o mesmo que os autores mencionados, que os respondentes acreditam que as regras formais devem ser seguidas e que essa ação leva a uma consequência positiva na sua atitude comportamental de cumprir as regras no processo de informações contábeis.

- g) Hipótese H_{1a} – Atitude Comportamental – Variável Atendimento de Regras Informais: essa variável apresentou baixa relação causal com o fator de atitude comportamental, em função do baixo peso fatorial e testes de confiabilidade e validade, indicando que os respondentes não acreditam que exista uma relação positiva do atendimento de regras informais e qualidade de informações. Isso levou à rejeição dessa variável. A partir disso, examinou-se os achados dos estudos de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014) e encontrou-se os relatos de que as regras informais apresentam muita interferência de rotinas, valores e conhecimento comum, passado de geração para geração. Uma vez existindo essa informalidade, pode haver um comportamento mais inseguro do indivíduo, ou seja, ele pode não entender que a regra informal deve ser seguida, tal como foi passada. Nesse sentido, entende-se que o respondente não percebeu que o atendimento das regras informais reflita em aspectos qualitativos no processo de informações contábeis.
- h) Hipótese H_{1b} – Normas Subjetivas – Variáveis Expectativa de Terceiros - Usuários Internos e Usuários Externos: A variável de expectativa de terceiros - usuários internos - foi aceita parcialmente por não apresentar validade discriminante. Já a variável de expectativa de terceiros - usuários externos - foi aceita, por apresentar validade discriminante. Porém, as duas variáveis apresentaram uma significativa relação com a crença de norma subjetiva. Diante do exposto, entende-se que a expectativa dos usuários internos das informações, conforme percebido pelos respondentes, afeta positivamente o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis; e que a expectativa dos usuários externos das informações afeta positivamente o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis. Considerando-se esses resultados, é possível fazer-se uma analogia com o estudo de Costa Hernandez e Mazzon (2008), em que os autores constataram que a crença de normas subjetivas apresentou alta significância para a adoção do *Internet Banking* (IB), uma vez que descobriram

que o ponto em comum entre a imagem e as normas subjetivas é a importância da opinião de outras pessoas para o processo de adoção do IB. Nesse sentido, existe influência de pessoas que são referências, como amigos, familiares e colegas de trabalho dos usuários na adoção da tecnologia. Ainda sobre a crença de normas subjetivas, Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010) revelaram que os efeitos das crenças normativas para a intenção de cumprir os requisitos de informação, por parte de um empregado, são significativos, argumentando que a percepção da pressão social de um empregado sobre a conformidade com os requisitos da política de segurança de informação, é causada por expectativas de comportamento de referências importantes como executivos, colegas e gestores. As descobertas dos autores, considerando o meio de aplicação dessa pesquisa, validam-se ao se constatar que a expectativa percebida pelos respondentes, dos usuários internos e externos, influencia no seu comportamento de cumprir as regras formais e informais do sistema de informações contábeis.

- i) Hipótese H_{1c} – Controle Percebido – Variável Competências e Habilidades em Cumprir: descobriu-se que existe uma relação satisfatória entre essa variável e o fator de controle percebido. Isso permitiu que fosse confirmado que o conhecimento e as competências pessoais do respondente, no atendimento dos requisitos em relação ao sistema de informações contábeis, afeta positivamente o seu comportamento no cumprimento das regras formais e informais. Essa descoberta corrobora os resultados do estudo de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), que mostraram que o julgamento de um empregado sobre as suas competências pessoais faz com que ele tenha um comportamento favorável a respeito do cumprimento dos requisitos da política de segurança da informação.
- j) Hipótese H_{1c} – Controle Percebido – Variável Autoeficácia em Cumprir: a variável foi aceita parcialmente por não apresentar validade discriminante. Porém, verificou-se uma alta relação causal de autoeficácia, permitindo sustentar que a percepção do respondente de autoeficácia, em relação ao sistema de informações contábeis afeta positivamente o seu comportamento no atendimento das regras formais e informais. Isso corrobora os resultados apresentados no estudo de Carlin (2009), que observou que a autoeficácia do sistema percebida pelo auditor influenciava a intenção dele no uso do sistema de forma adequada. Ainda revelou que se um auditor perceber que há autoeficácia no uso do sistema de apoio, é mais provável que ele apresente uma intenção de utilizar o sistema apropriadamente.

- k) Hipótese H₁ - Cumprir Regras: essa hipótese foi aceita por apresentar significativa relação com os fatores de atitude comportamental, normas subjetivas e controle percebido. Também se considerou que o fator de atitude comportamental teve a maioria das variáveis aceitas, assim como os fatores de norma subjetiva e controle percebido que apresentaram todas as variáveis aceitas. Diante dos resultados dessa pesquisa, se pode constatar que o comportamento do profissional de contabilidade é afetado positivamente pelas crenças de atitude comportamental, norma subjetiva e controle percebido ao cumprir as regras formais e informais, no processo de elaboração de informações em sistemas contábeis.

No Quadro 23 tem-se a síntese dos resultados das hipóteses.

Quadro 23 – Aceitação ou Rejeição das Hipóteses

Hip./Var.	Descrição	Avaliação
Hipótese H ₁ - Cumprir Regras	- A atitude do profissional de contabilidade ao usar o sistema de informações contábeis, no atendimento das regras formais e informais, é influenciada positivamente, pois acredita que terá reflexo nas informações contábeis.	Aceita
Hipótese H _{1a} - Atitude comportamental	- A atitude do profissional de contabilidade ao usar o sistema de informações contábeis, no atendimento das regras formais e informais, é influenciada positivamente, pois acredita que terá reflexo na qualidade das informações contábeis.	Aceita Parcialmente
Hipótese H _{1b} - Normas Subjetivas	- O profissional de contabilidade que tem o controle percebido do processo de elaboração de informações no sistema contábil terá um comportamento positivo no cumprimento das regras formais e informais.	Aceita
Hipótese H _{1c} - Controle percebido	- A expectativa dos usuários internos e externos das informações, percebido pelo profissional de contabilidade, afeta positivamente o seu cumprimento das regras formais e informais no sistema de informações contábeis.	Aceita

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Uma vez fundamentadas a aceitação ou rejeição das hipóteses a partir dos testes estatísticos e fundamentos teóricos, na subseção a seguir é apresentada a discussão dos resultados.

4.2.6 Discussão dos Resultados

Considerando os resultados da análise de frequência das respostas ao questionário, constatou-se que a grande maioria dos respondentes sente satisfação ao cumprir regras formais na elaboração das informações geradas pelos sistemas contábeis, nas empresas em que trabalham (sociedade anônima de capital aberto, outro tipo societário e escritórios de prestação de serviços contábeis). Esses respondentes têm formação em graduação e

especialização, ocupam cargo de supervisor e assistente e participam de forma direta do processo de elaboração das informações. O alto nível de satisfação com o cumprimento das regras formais também se confirmou na análise das entrevistas do grupo com nível de mestrado, revelando que o respondente sente maior satisfação quanto maior for a formalização. A satisfação com o cumprimento das regras formais lhes traz maior segurança e certeza, pois seguir as regras formais tem a contrapartida de respaldo legal.

A análise estatística por Modelagem de Equações Estruturais (MEE) revelou relação de satisfação com regras formais com a atitude comportamental do respondente, indicando a aceitação da variável de que o respondente sente satisfação ao cumprir as regras formais no processo de elaboração das informações no sistema de informações contábeis.

Wixom e Todd (2005), acerca da investigação da crença de atitude comportamental de satisfação, constataram que a qualidade da informação e a satisfação do sistema tiveram influências significativas na satisfação com a informação. A qualidade do sistema também foi um determinante significativo da satisfação do sistema. Os autores analisaram a satisfação do usuário em relação às informações geradas, à interação e à efetividade de integração dos dados de diferentes áreas da empresa. Os achados dessa pesquisa ratificam o estudo empírico de Wixom e Todd (2005), uma vez que se confirma que o respondente sente satisfação ao cumprir com as regras formais no processo de elaboração das informações nos sistemas contábeis.

Já ao se avaliar os resultados da pesquisa do nível de satisfação dos respondentes no cumprimento das regras informais com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, observou-se que houve uma redução, comparativamente ao nível da satisfação do cumprimento das regras formais, revelando mais incerteza dos respondentes. Os níveis mais representativos de satisfação aparecem nas respostas dos respondentes que trabalham em outro tipo societário de empresas e escritórios contábeis, têm a função de assistentes e cargos de gerentes e diretores, participam de forma indireta do processo de elaboração das informações e têm diploma de graduação. Esse resultado também se confirma pelas respostas nas entrevistas com os grupos. Os entrevistados argumentaram que as regras devem ser formalizadas, seja por meio de legislação, regulamentos ou procedimentos internos, e que sempre, ao serem executadas, devem ter base legal ou normativa.

Observou-se que a restrição aos aspectos relacionados às regras informais decorre de complexidade e insegurança ao dependerem de rotinas e práticas não formalizadas que estão associadas ao conhecimento e histórico transferido de um profissional para o outro. Para os entrevistados, muitas vezes é necessário cumprir algumas regras que não são formais, mas que

são importantes para a consolidação final das informações. Revelaram que seria mais adequado se as regras fossem todas formalizadas, assim como o sistema deveria ser mais integrado.

Também colocaram que veem problemas na informalidade, considerando a rotatividade de pessoal e, como consequência, a perda de experiência e conhecimento. E, ainda, que as regras informais muitas vezes são necessárias para fins gerenciais, ou seja, para a geração de informação para usuário interno, desde que não ultrapassem os limites dos regulamentos, normativas e legislação.

Dessa forma, houve o entendimento de que quanto maior a cobrança de responsabilidades em relação à regulamentação, maior é o nível de satisfação no cumprimento das regras formais e o nível de insatisfação no cumprimento das regras informais. Em suma, o respondente sente que quanto mais formalizado é o processo de elaboração das informações contábeis, maior é a satisfação.

Nos testes realizados de MEE, a variável de satisfação do respondente com o cumprimento das regras informais foi rejeitada, por ter apresentado um baixo poder de explicação, influenciando também os resultados de confiabilidade e validade. Assim, descobriu-se que o respondente não sente satisfação ao cumprir as regras informais no processo de elaboração das informações no sistema informações contábeis. Dessa forma, os resultados desta pesquisa contrariam os achados de Wixon e Tood (2005), já que é negativa a relação entre a atitude comportamental da satisfação do respondente com as informações do sistema, ao cumprirem as regras informais.

Ao se relacionar as regras formais e informais com a facilidade de uso do sistema, verificou-se nos resultados de frequência que os respondentes consideram, em sua maioria quase que absoluta, que a facilidade de aprender a operar o sistema de informações contábeis tem uma consequência positiva no atendimento dos requisitos estabelecidos em relação às regras formalizadas e não formalizadas na elaboração das informações contábeis. Isso leva ao entendimento de que quanto mais fácil de operar o sistema, melhor é o atendimento das regras formalizadas e não formalizadas. Essa comprovação apareceu mais nos respondentes que trabalham em escritórios contábeis, outro tipo societário, sociedade anônima de capital fechado, com cargo de gerente ou diretor e função de assistente, tem participação de forma direta no processo de informações e nível de instrução de mestrado e graduação.

No conteúdo das respostas das entrevistas dos grupos, confirmou-se a mesma evidência de que o respondente entende que a facilidade de aprender e operar o sistema de informações contábeis leva a ter um comportamento mais positivo no atendimento das regras

formais e informais. As respostas também revelaram que a inflexibilidade de operação e a disponibilidade de obter informações dificultam o atendimento das regras, sendo que quanto maior for o domínio das ferramentas e parametrização do sistema, maior é a proatividade do respondente.

Em situações em que o sistema é mais complexo, o respondente manifestou sua insatisfação mencionando a exigência de busca de conhecimento e aperfeiçoamento no uso do sistema, mas que, mesmo assim, sempre procura atender a todas as regras. O comportamento é mais contraditório em relação à facilidade do uso do sistema e o atendimento das regras para fins gerenciais, pois na maioria dos casos o sistema não é integrado e, por isso, falta a padronização das informações, dificultando o processo de elaboração dos relatórios.

Porém, não foi possível comprovar a relação das regras com a crença de atitude comportamental de facilidade de uso do sistema, já que se rejeitou esta variável por apresentar baixo poder de explicação em relação ao constructo de atitude comportamental, além de não apresentar a confiabilidade e a validade aceitáveis. Diante disso, não se pôde afirmar, com base nos testes estatísticos de MEE, que a facilidade do respondente em operar o sistema de informações contábeis no processo de elaboração das informações, afeta positivamente o seu comportamento no atendimento das regras formais e informais.

No entanto, considerando a facilidade de uso *versus* o atendimento das regras, os achados desta pesquisa não são consistentes com os obtidos nos estudos de Wixom e Todd (2005) e Santos, Veiga e Souza (2011). Wixom e Todd (2005) descobriram que existe relação entre o uso do sistema e a atitude, tendo-se como crença a facilidade de uso do sistema, indicando que se o usuário considerar que é fácil usar o sistema, fará o que é definido pela empresa que seja feito no sistema, conseqüentemente, o usuário utilizará mais a tecnologia disponível. Santos, Veiga e Souza (2011) constataram que se o usuário perceber que é fácil usar a tecnologia do sistema, isso o levará a realizar as operações no sistema, atendendo a todas as necessidades. Assim, quanto mais fácil o uso, maior será o aproveitamento da tecnologia pelo usuário.

Nos resultados da análise da relação das regras com a crença comportamental de uso das oportunidades do sistema para atender as regras, considerando a frequência das respostas, identificou-se que a grande maioria dos respondentes pretende usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis para poder atender as regras formalizadas e não formalizadas necessárias na elaboração das informações contábeis. As maiores evidências mostradas foram as dos respondentes que trabalham em S.A. de capital fechado e outro tipo societário, que têm a função de analistas ou possuem outro cargo ou função, e de assistentes,

têm participação de forma direta no processo e têm o nível de instrução de especialistas e mestres.

Ainda sobre a crença de utilidade das oportunidades no uso do sistema de informações, também se confirmaram os resultados, considerando o conteúdo das entrevistas dos grupos com mestrado, especialização e graduação. Pode-se então mencionar que todos os respondentes se mostraram predispostos a explorar todas as ferramentas e oportunidades de uso do sistema para atender às regras. Os respondentes argumentaram que os sistemas contábeis apresentam muitas ferramentas e que as empresas em que trabalham estão em constante atualização e customização para atender a regulamentos, normas e legislações, assim como para dar conta dos aspectos voltados à área gerencial. Também salientaram que são muito requisitados para atender essas demandas, sentindo satisfação em participar desse processo.

Na MEE encontrou-se resultados em consonância aos anteriores, ao indicar a relação causal entre a utilidade percebida de oportunidades de uso do sistema para atender as regras e ao fator de atitude comportamental. Dessa maneira, aceitou-se a hipótese de que a atitude do respondente em relação ao uso das oportunidades do sistema de informações contábeis no processo de elaboração das informações, afeta positivamente o seu comportamento no atendimento das regras formais e informais.

A descoberta no tocante ao uso de oportunidades é consistente com o encontrado por Wixom e Todd (2005) e Santos, Veiga e Souza (2011). A crença de atitude comportamental de uso de oportunidades do sistema foi confirmada no estudo de Wixom e Todd (2005), ao indicarem que o usuário sente que usando melhor a sua capacidade de utilidade do sistema, pode tomar boas decisões, pode fazer o seu trabalho mais rapidamente e melhorar a sua eficácia no trabalho. Santos, Veiga e Souza (2011) também revelaram em sua pesquisa, que o usuário percebe a utilidade da tecnologia, remetendo-o a um melhor aproveitamento de seus recursos.

Quando se fez a análise dos resultados da relação das regras com a atitude comportamental da intenção do respondente em cumprir as regras formais e informais, encontrou-se que a grande maioria concorda em cumprir sempre as regras. O maior número está concentrado em respondentes que trabalham em outro tipo societário, empresas limitadas, sociedades anônimas de capital fechado e escritórios contábeis, outros cargos ou que são supervisores, participam de forma direta no processo de informações, tem mestrado e especialização. Na análise das entrevistas foram identificadas semelhanças nas respostas, pois o respondente afirma que têm a intenção de cumprir sempre com as regras escritas, porque é

um dever, uma obrigação, uma vez que é imprescindível essa parte do atendimento legal. Também foi visto que esses respondentes têm a intenção de cumprir com as regras não formalizadas, mas sempre atendendo à regulamentação e tentando ao máximo formalizar essas regras. Da mesma forma, observaram que as regras facilitam o trabalho, são básicas e necessárias para a operação de uma empresa, sendo fundamental, tanto contábil como gerencialmente.

Os resultados da MEE não indicaram validade discriminante no tocante à crença de intenção de cumprir regras formais e informais nos sistemas contábeis. Isso levou à aceitação parcial da variável, por apresentar resultados satisfatórios nos demais testes. Nessa linha, revelou-se uma relação, confirmando que existe uma atitude comportamental positiva do respondente na intenção de cumprir regras formais e informais nos sistemas. Assim, uma vez que a atitude do respondente é positiva, de forma parcial, no que tange às informações contábeis, pôde-se corroborar parcialmente os resultados obtidos por Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010). Esses autores constataram que um funcionário tem intenção de proteger os recursos de informação e tecnologia da organização de potenciais violações de segurança. Assim, a atitude influencia positivamente a intenção do empregado de cumprir com a política de segurança de informação.

Ao se relacionar o atendimento das regras formais com a crença de atitude comportamental, pode-se inferir a partir da frequência de respostas, que a maioria dos respondentes percebe que o atendimento das regras formais nos sistemas contábeis influencia na qualidade das informações. Isso é mais evidente naqueles que trabalham em sociedades anônimas de capital aberto e outros tipos societários, têm função de analista e cargos de gerente ou diretor e supervisor, participam de forma direta no processo de informações e têm especialização e graduação.

Considerando a análise das entrevistas com os grupos, confirmou-se o resultado anterior de que os respondentes têm a percepção de que o atendimento das regras formais influencia diretamente na qualidade das informações, enfatizando que é um dever atender as normas e práticas contábeis existentes. Ainda foi visto que os usuários internos apreciam o atendimento das regras formais, porque entendem que existe um embasamento técnico no que está sendo apresentado de informações, assim como a normatização pode dar mais segurança e fidedignidade às informações. Os respondentes revelaram que o atendimento das regras formais resulta em mais controle no cumprimento das determinações da legislação e dos regulamentos. Diante do descrito, identifica-se que quando as informações estão relacionadas às regras formalizadas, a influência nos relatórios e informações contábeis manifesta-se em

forma de segurança, qualidade, confiabilidade, transparência, sendo, portanto, positiva para os usuários internos e externos.

No entanto, foi apontada a dificuldade em atender às regras formais para gerar a informação gerencial, porque para a gestão é uma linguagem muito técnica e que, muitas vezes, não há inteligibilidade em relação ao que é evidenciado nas informações. Assim, é necessário fazer-se a adequação de acordo com as necessidades de informações dos usuários internos. Os entrevistados ainda comentaram que se sentem mais seguros seguindo as regras formais, com uma base regulamentada, facilitando o trabalho e, conseqüentemente, permitindo uma eficácia na geração das informações.

Os resultados da MEE foram consistentes com os resultados anteriores, indicando a aceitação da hipótese ao verificar-se que existe uma relação causal aceitável entre o atendimento de regras formais com o fator de atitude comportamental. Isso posto, pode se afirmar que o respondente tem uma percepção positiva de que o atendimento das regras formais resulta em aspectos qualitativos no processo de elaboração de informações. Nesse sentido, os resultados obtidos corroboram com as descobertas de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014), que destacaram que as instituições de regras formais são aceitas pelos indivíduos e são realizadas como parte das suas rotinas, já que estes seguem essas regras por acreditarem que devem ser seguidas, uma vez que estão formalizadas (estabelecidas).

Ao se relacionar o atendimento das regras informais com a crença de atitude comportamental, identificou-se que a maior parte dos respondentes concorda de uma forma mais distribuída na escala, revelando incerteza de que o atendimento das regras informais nos sistemas influencia na qualidade das informações contábeis. Os respondentes que mais concordaram foram os que trabalham em empresas de outro tipo societário, limitadas e sociedades anônimas de capital aberto, têm outro tipo de cargo, gerente ou diretor, assistente e supervisor, participam de forma direta do processo de informações e têm como nível de instrução mestrado e especialização.

O conteúdo das entrevistas revelou que parte dos respondentes percebeu que existem regras que são informais, mas que devem ser cumpridas. Porém, essas regras devem estar de acordo com os regulamentos, sendo necessárias na elaboração de relatórios contábeis, o que é positivo para a qualidade da informação. Contudo, o atendimento das regras informais é restrito aos limites impostos pelas regras formais. Os entrevistados manifestaram que as regras informais que estão restritas ao conhecimento das pessoas consistem no maior problema da empresa em função da rotatividade de pessoal, não havendo a transferência do

conhecimento aos demais profissionais de contabilidade, o que acarreta em perda de histórico das rotinas e das práticas não formalizadas. E, ainda, os entrevistados destacaram que na área gerencial o conhecimento informal do profissional é uma vantagem e o desconhecimento uma desvantagem.

Diante do que foi apresentado, verificou-se que os respondentes acreditam que se deve manter um padrão para cada informação da melhor forma, buscando sempre estar de acordo com as regras formais, e ainda argumentaram que há uma influência positiva do atendimento dessas regras quando o profissional trata da melhor forma a informação, dentro de uma base legal. Assim, os entrevistados perceberam que quanto mais formalizado, melhor será o processo de elaboração das informações e, conseqüentemente, a qualidade em termos de segurança e credibilidade. Eles manifestaram que as regras informais passadas a partir de rotinas e treinamentos não tendo uma formalização, não oferecem a mesma segurança que as regras formais, considerando um processo totalmente formalizado, podendo-se ter perda na informação. Como consequência, isso pode se refletir em inconsistências, sem a qualidade esperada na informação contábil.

Os resultados da MEE demonstraram que não existe uma relação entre atendimento das regras informais com o fator de atitude comportamental, por apresentar baixo peso fatorial e refutar os testes de confiabilidade e validade. Assim, rejeitou-se a variável de que o respondente percebe que o atendimento de regras informais influencia positivamente a qualidade das informações. Tal resultado também foi nas pesquisas de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014), pois entenderam que as regras informais apresentam muita interferência de rotinas, valores e conhecimento comum, passado de geração para geração. Dessa forma, essa informalidade pode resultar em um comportamento mais inseguro dos indivíduos, já que eles podem não perceber que devem seguir regras informais, da forma que lhes foi passada.

A relação das regras com a crença normativa de expectativa de terceiros em cumprir apontou que grande parte dos respondentes cumpre as regras para atender a expectativa de controle dos usuários internos. Isso aparece mais em respondentes que trabalham em sociedade anônima de capital fechado, escritórios contábeis e outro tipo societário, que têm função de analistas, outro cargo ou função, e são supervisores, têm participação direta no processo de informações e o nível de instrução é de mestrado e especialização. Resultados muito semelhantes foram encontrados no que se refere a cumprir regras para atender à expectativa de usuários externos. Nesse caso, os mais representativos são os respondentes que

trabalham em escritórios contábeis, outro tipo societário, têm função de analista, supervisor e assistente, participam de forma indireta no processo de informações e possuem nível de instrução de mestrado e especialização.

As evidências da análise das entrevistas confirmaram os resultados citados de que o cumprimento das regras formais e informais está muito relacionado à expectativa que os respondentes percebem nos usuários internos. Os respondentes percebem que há uma cobrança muito forte em cumprirem as demandas internas de todas as áreas da empresa, tanto na parte contábil como na gerencial, devendo adequar-se sempre às necessidades de informação dos usuários. Acreditam, assim, que é um dever cumprir regras formais e informais, sendo isso parte do perfil do profissional. O cumprimento das regras formais e informais está condicionado ao atendimento dos controles internos, assim como às expectativas da supervisão na geração das informações corretas para esses usuários diretos e também para a tomada de decisão.

Ao interpretar-se o conteúdo dos depoimentos dos grupos sobre o cumprimento das regras em função de expectativas dos usuários externos, verificou-se que é este o principal objetivo, o de atender todos os usuários externos e cumprir o que é obrigatório, não podendo haver erros e negligência, porque estes estão sujeitos a penalidades. E, ainda, que as regras devem ser cumpridas para atender especialmente às necessidades da auditoria.

Os resultados da MEE referentes à crença normativa apontaram que se deve rejeitar a variável, por não ter validade discriminante de expectativa de terceiros de usuários internos. Entretanto, verificou-se uma significativa relação causal da expectativa de terceiros, considerando os usuários internos e usuários externos da contabilidade com essas crenças. Isso levou a aceitação parcial dessa hipótese, entendendo-se que a expectativa dos usuários internos e externos das informações, percebida pelos respondentes, afeta de forma positiva (pelo menos parcialmente) o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis.

O achado anterior é consistente, de forma parcial, com os de Costa Hernandez e Mazzon (2008), que apontaram a influência de amigos, familiares e colegas de trabalho na adoção da tecnologia e de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), que postularam que a percepção da pressão social de um empregado sobre a conformidade com os requisitos da política de segurança de informação é causada por expectativas de comportamento de referências importantes como executivos, colegas e gestores.

Ao se relacionar as regras com a crença de controle percebido das competências e conhecimento, identificou-se nas frequências das respostas dos profissionais da contabilidade

que a maioria concordou que ter as competências e o conhecimento para atender aos requisitos do sistema de informações contábeis torna mais favorável o cumprimento das regras formais e informais na empresa. O número mais representativo está nos respondentes que trabalham em escritório contábil e outro tipo societário; têm cargo de supervisor, analista e outro cargo ou função; participam de forma direta no processo, são especialistas e com nível de graduação.

Os entrevistados enfatizaram que a busca de conhecimento para a consolidação e o aprimoramento deve ser uma constante, pois ter mais conhecimento resulta em ter mais propriedade sobre o processo de elaborar informações e criar relatórios. Revelaram que ter as competências facilita o trabalho no cumprimento das regras. Manifestaram que têm o dever de sempre estar atualizados e atentos às mudanças, para o aprimoramento das suas competências pessoais e conhecimento, visando ao cumprimento das regras. O aperfeiçoamento dá mais confiança e credibilidade no trabalho, para que possam interpretar as regras formalizadas e também para atender as regras não formalizadas.

A MEE demonstrou que existe uma relação entre a crença de controle percebido e as competências e habilidades em cumprir regras. Isso confirma que o conhecimento e as competências pessoais do respondente, no atendimento dos requisitos em relação ao sistema de informações contábeis, afeta positivamente o seu comportamento no cumprimento das regras formais e informais. Pôde-se, então, corroborar com os resultados do estudo de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), que constataram que o julgamento de um empregado, referente às suas competências pessoais, faz com que tenha um comportamento favorável sobre o cumprimento dos requisitos da política de segurança de informação.

A relação de regras com a crença de controle percebido de autoeficácia no uso do sistema, com base nos resultados de frequência das respostas, indica que quando o respondente percebe que o sistema apresenta autoeficácia no processo de informações contábeis, isso repercute positivamente em seu comportamento no cumprimento das regras, levando-o ter uma predisposição de usar o sistema de forma mais apropriada. As evidências foram mais observadas em respondentes que trabalham em escritório contábil, empresas do tipo limitada e sociedade anônima de capital fechado; têm por função a de analista, assistente, e outro cargo ou função; participam de forma direta no processo de informações e o nível de instrução é de mestrado e especialização.

Os resultados das entrevistas confirmaram a evidência anterior, uma vez que os respondentes manifestaram que a autoeficácia do sistema se reflete em usá-lo de forma mais adequada no cumprimento das regras. Os entrevistados observaram que a autoeficácia do

sistema está relacionada a uma parametrização adequada. Os respondentes revelaram que a ineficácia das rotinas em sistemas que não são integrados dificulta a uniformidade, padronização e confiabilidade das informações geradas. Os respondentes perceberam que autoeficácia, em termos de segurança, agilidade, disponibilidade, consistência e flexibilidade, é importante na execução das rotinas e no cumprimento das regras. Finalizaram a entrevista, dizendo que a existência de autoeficácia dos programas e processos ajuda no tempo de trabalho, otimizando as demandas e contribuindo para as rotinas do sistema, bem como para a geração de relatórios mais fidedignos.

Na MEE aceitou-se parcialmente a hipótese de autoeficácia no uso do sistema ao cumprir regras com a crença de controle percebido, por não apresentar validade discriminante. No entanto, os resultados indicaram a existência de relação causal de autoeficácia no uso do sistema, ao cumprir regras com a crença de controle percebido. Dessa forma, é possível sustentar que a percepção do respondente de autoeficácia, em relação ao sistema de informações contábeis, afeta positivamente, de forma parcial, os seus comportamentos no atendimento das regras formais e informais. Pôde-se, então, contribuir com a descoberta de Carlin (2009) que evidencia que a atitude da autoeficácia percebida do sistema pelo auditor influencia a intenção dele no uso do sistema de forma adequada. Assim, o auditor percebe que se há autoeficácia no uso do sistema de apoio, é provável a intenção de utilizá-lo mais apropriadamente.

Após a discussão dos resultados, na seção a seguir apresenta-se a conclusão da pesquisa, assim como as limitações e as sugestões para estudos futuros.

5 CONCLUSÃO

O objetivo dessa pesquisa foi analisar as crenças que estão contidas nas regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis. Para tanto, identificou-se a relação das características da amostra pesquisada *versus* regras e crenças e relacionou-se as crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais.

Foram identificadas como regras institucionais formais aquelas que estão formalizadas na contabilidade, como leis e regulamentos contábeis e fiscais; declarações formais; procedimentos; regras do sistema; regras dos processos operacionais; normas contábeis e práticas existentes e demais procedimentos de sistemas contábeis.

Como regras institucionais informais têm-se as normas contábeis que não estão formalizadas; os procedimentos e rotinas de sistemas contábeis que não estão formalizados; o comportamento rotineiro de contabilidade e sistemas contábeis orientados pelos pressupostos de conhecimento e culturas; práticas da contabilidade habitualmente em uso; procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades das pessoas e crenças e valores que permeiam a contabilidade.

Como definição do constructo de crenças comportamentais foram usadas as crenças e as atitudes com base em elementos como a satisfação com as regras formais e informais dos sistemas de informações; a facilidade de uso do sistema de informações para atender às regras; a utilidade percebida do sistema de informações para atender as regras; a intenção de cumprir as regras formais e informais; e a percepção do atendimento das regras formais e informais na qualidade das informações.

O constructo de crenças normativas foi definido com base em normas subjetivas como a pressão normativa percebida dos usuários internos e usuários externos para o atendimento das regras formais e informais. E, para o constructo de crença de controle percebido, definiu-se como controle percebido em cumprir, considerando o conhecimento e as competências pessoais dos profissionais de contabilidade para atender os requisitos das regras e a autoeficácia percebida do sistema no atendimento das regras formais e informais.

Considerando o objetivo específico de relacionar as crenças comportamentais, normativas e de controle com as regras institucionais formais e informais, estabeleceu-se uma associação entre as hipóteses com base na Teoria Institucional, nas regras formais e informais, e na Teoria do Comportamento Planejado, crenças comportamentais, normativas e de controle, fazendo-se a relação das regras com cada uma das crenças. Nesse sentido, as regras formais e informais foram associadas na contabilidade com a crença de atitude

comportamental de satisfação; facilidade de uso; utilidade percebida; intenção de cumprir e percepção do atendimento de regras. As regras formais e informais foram relacionadas à crença da norma subjetiva de pressão normativa em cumprir, dos usuários internos e externos. E, ainda, foram relacionadas as regras formais e informais com a crença de controle percebido de autoeficácia percebida do sistema e o conhecimento e as competências para seu cumprimento.

Assim, como um dos principais resultados da pesquisa a ratificação dos resultados do estudo de Wixom e Todd (2005), uma vez que se confirmou que o profissional de contabilidade sente satisfação ao cumprir as regras formais no processo de elaboração das informações nos sistemas contábeis. Já ao se avaliar os resultados da pesquisa do nível de satisfação dos respondentes no cumprimento das regras informais com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, observou-se que o respondente sente que quanto mais formalizado é o processo de elaboração das informações contábeis, maior é a satisfação. Tal constatação contraria os achados de Wixom e Todd (2005), já que não se estabeleceu a relação entre as crenças comportamentais da satisfação do respondente com as informações do sistema, ao cumprirem as regras informais.

Outro resultado encontrado foi a identificação de que não existe a relação da crença de facilidade de uso com o atendimento das regras formais e informais, não sendo consistente com os resultados obtidos por Wixom e Todd (2005) e Santos, Veiga e Souza (2011), que constataram que a percepção da facilidade do uso da tecnologia do sistema levava o usuário a realizar as operações no sistema, atendendo a todas as necessidades. Já a descoberta nessa pesquisa, no tocante ao uso de oportunidades, é consistente com o encontrado por Wixom e Todd (2005) e por Santos, Veiga e Souza (2011), ao revelaram que o usuário percebe a relação da utilidade da tecnologia com um melhor aproveitamento dos recursos do sistema.

A pesquisa revelou também a existência de uma atitude comportamental positiva do respondente na intenção de cumprir regras formais e informais nos sistemas contábeis, corroborando os resultados obtidos por Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), de que existe a intenção do usuário na proteção dos recursos de informação e tecnologia.

A partir dos resultados pode-se afirmar que o profissional da contabilidade tem uma percepção positiva de que o atendimento das regras formais resulta em aspectos qualitativos no processo de elaboração de informações, sendo que os resultados corroboram as descobertas de Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014) de que as instituições de regras formais são aceitas pelos

indivíduos e são realizadas como parte das suas rotinas, seguindo essas regras conforme o estabelecido.

Constatou-se, porém, que o profissional da contabilidade percebe que o atendimento de regras informais influencia negativamente na qualidade das informações. Tal resultado também foi revelado por Siti-Nabiha e Scapens (2005); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Lavarda, Ripoll Feliu e Barrachina Palanca (2009); Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese e Lavarda (2014), cujas pesquisas revelaram que as regras informais apresentam muita interferência de rotinas, valores e conhecimento comum, passado de geração para geração.

Outo importante resultado obtido foi o entendimento que o controle dos usuários internos e externos das informações na percepção dos respondentes, afeta positivamente o cumprimento das regras formais e informais do sistema de informações contábeis. Esse achado é consistente com os encontrados por Costa Hernandez e Mazzon (2008) e Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), ao revelarem que expectativas de referências importantes como de amigos, familiares, executivos, colegas e gestores, influenciam o comportamento dos indivíduos.

Confirmou-se que o conhecimento e as competências pessoais do profissional da contabilidade no atendimento dos requisitos em relação ao sistema de informações contábeis, afetam positivamente seus comportamentos no cumprimento das regras formais e informais, o que corrobora os resultados obtidos no estudo de Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010), que constataram que o julgamento de um empregado, no que se refere às suas competências pessoais, faz com que este tenha um comportamento favorável no cumprimento dos requisitos do sistema.

Finalmente, é possível sustentar que a percepção de autoeficácia pelo profissional da contabilidade em relação ao sistema de informações contábeis, afeta positivamente seu comportamento no atendimento das regras formais e informais. Tal achado contribui com a descoberta de Carlin (2009), que evidencia que a atitude da autoeficácia do sistema, percebida pelo usuário, influencia a sua intenção no uso do sistema de forma adequada.

Os resultados alcançados contribuíram para atestar a tese da existência de relação das crenças com as regras formais e informais que estão institucionalizadas no processo de composição das informações em sistemas de informações contábeis, no ambiente da contabilidade. Essa relação se encontra, principalmente, nas crenças de atitude comportamental de satisfação em cumprir as regras formais nos sistemas, na utilidade percebida do uso do sistema para cumprir regras e na intenção de cumprir regras formais e informais e de perceber o atendimento das regras formais na qualidade das informações. A

relação foi também fortemente confirmada na crença de norma subjetiva da expectativa de terceiros, usuários internos e externos, do cumprimento das regras formais e informais nos sistemas contábeis. Também se verificou a existência de relação causal na crença de controle percebido, considerando os conhecimentos e as competências pessoais dos profissionais de contabilidade para cumprirem regras formais e informais nos sistemas.

Diante dos achados dessa pesquisa, entende-se que é possível relacionar a Teoria Institucional e a Teoria do Comportamento Planejado para se explorar as crenças contidas nas rotinas e regras no ambiente da contabilidade, no processo de elaboração das informações em sistemas de informações contábeis. Com isso, as implicações práticas dessa descoberta no campo da contabilidade, especificamente no processo de elaboração das informações em sistemas contábeis, é de que os profissionais estão sujeitos às crenças individuais ao cumprirem as regras. Isso posto, constata-se que as crenças comportamentais, normativas e de controle estão contidas nas regras formais e informais, ou seja, o comportamento dos indivíduos interfere no cumprimento das regras e quanto mais formalizado for o processo de elaboração nos sistemas contábeis, menor será a interferência das crenças.

Como contribuição teórica do estudo realizado, apresentou-se a relação da Teoria Institucional com a Teoria do Comportamento Planejado, com o uso da MEE. Para tanto, criou-se um modelo estrutural com base em Ajzen (1991); Burns e Scapens (2000); Wixom e Todd (2005) e Bulgurcu, Cavusoglu e Benbasat (2010). Esse fato conferiu relevância à pesquisa, uma vez que ainda não haviam sido utilizadas essas teorias conjuntamente, aplicadas ao contexto dos sistemas contábeis no ambiente da contabilidade. Considera-se, assim, que essa descoberta pode ser útil para outros pesquisadores que tenham interesse em se aprofundar nesse campo da ciência.

A limitação da pesquisa está relacionada com o tamanho da amostra, por não ter sido utilizada uma amostra probabilística, a qual permitiria que se fizesse afirmativas generalizadas dos resultados obtidos.

Como sugestões de estudos futuros indica-se a realização de uma pesquisa comparativa entre países, das relações entre as regras e as crenças no processo de informações em sistemas contábeis, assim como a reprodução em outros estudos do modelo teórico criado nessa pesquisa, e com profissionais de contabilidade que trabalhem em um tipo societário específico de empresa e que tenham o mesmo nível de instrução.

REFERÊNCIAS

AJZEN, Icek. **Attitudes, personality and behavior**. 2. ed. New York: Open University Press, 2005.

_____. **Behavioral interventions based on the theory of planned behavior**. Interventions with the TPB - Brief Description of the Theory of Planned Behavior, University of Massachusetts, Amherst, Massachusetts, 2006.

_____. Nature and operation of attitudes. **Annu. Rev. Psychol**, v. 52, p. 27-58, 2001.

_____. Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 32, n. 4, p. 665-683, 2002.

_____. The Theory of Planned Behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 50, n. 2, p. 179-211, 1991.

_____; FISHBEIN, Martin. **Understanding attitudes and predicting social behavior**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1980.

_____; MADDEN, Tomas. J. Prediction of goal-directed behavior: attitudes, intentions, and perceived behavioral control. **Journal of Experimental Social Psychology**, n. 22, p. 453-474, 1986.

ALLEYNE, Philmore; BROOME, Tracey. Using the theory of planned behaviour and risk propensity to measure investment intentions among future investors. **Journal of Eastern Caribbean Studies**, v. 36, n. 1, p. 1-20, 2011.

ALMEIDA, José Elias Feres de; MARTINS, Eric Aversari; ZANOTELI, Eduardo José. Estrutura conceitual na prática. In: Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Org.). **PROCONTAB: Contabilidade NBC CPC IFRS: programa de atualização em contabilidade: Ciclo 1**. Porto Alegre: Artmed Paramericana, 2014. p. 57-111. (Sistema de Educação Continuada a Distância, v. 1).

ANGONESE, Rodrigo; LAVARDA Carlos Eduardo Facin. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 66, p. 214-227, 2014.

AYRES, Clarence. E. **Institutional economics the coordinates of institutionalism**. University of Texas, p. 47-58, 1951.

BALDVINSDOTTIR, Gudrun Heidur. Management accounting and the institutionalization of trust. **Problems and Perspectives in Management**, v. 7, n. 2, p. 53-60, 2009.

BANDURA, Albert. Self-efficacy: toward a unifying theory of behavioral change. **Psychological Review**, v. 84, p. 191-215, 1977.

BENTLER, Peter M.; SPECKART, George. Models of attitude-behavior relations. **Psychological Review**, v. 86, p. 452-464, 1979.

BULGURCU, Burcu; CAVUSOGLU, Hasan; BENBASAT, Izak. Information security policy compliance: an empirical study of rationality-based beliefs and information security awareness. **MIS Quarterly**, v. 34, n. 3, p. 523-548, 2010.

BURNS, John. The dynamics of accounting change: interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v.13, n. 5, p. 566-596, 2000.

_____. "The institutionalization of accounting routines: Keano Ltd", **Proceedings of the Management Control Association Symposium**, p. 217-233, 1997.

_____. "**The routinization and institutionalization of accounting**", PhD thesis, unpublished, University of Manchester, 1996.

_____; SCAPENS, Robert. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

BUSCO, Cristiano; RICCABONI, Angelo; SCAPENS, Robert. W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.

CARLIN, Dowling. Appropriate audit support system use: the influence of auditor, audit team, and firm factors. **The Accounting Review**, v. 84, n. 3, p. 771-810, 2009.

CHING, Hong Yuh; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e finanças: para não especialistas**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2011.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

COMMONS, John R. Institutional economics. **American Economic Review**, Pittsburgh, v. 21, p. 648-657, 1931.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Pronunciamento conceitual básico (R1): estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2012/ comitê de pronunciamentos contábeis**. ed. 2. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/06/cpc_pronunciamentos_2012_w eb.pdf> Acesso em: 26 set. 2017.

COSTA HERNANDEZ, José Mauro da; MAZZON, José Afonso. Um estudo empírico dos determinantes da adoção de internet banking entre não usuários brasileiros. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, edição especial, p. 9-39, 2008.

DEQUECH, David. The new institutional economics and the theory of behaviour under uncertainty. **Journal of economic behavior & organization**, v. 59, p. 109-131, 2006.

DAMÁSIO, Bruno Figueiredo. Uso da análise fatorial exploratória em psicologia. **Avaliação Psicológica**, v. 11, n. 2, p. 213-228, 2012.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. **The new institutionalism in organizational analysis**. London: Sage Publications, 1991.

EAST, Robert. Investment decisions and the theory of planned behaviour. **Journal of Economic Psychology**. v. 14, p. 337-375, 1993.

EDDOSARY, Melfy *et al.* Consumers' intention to attend soccer events: application and extension of the theory of planned behavior. **Psychological Reports: Employment Psychology & Marketing**, v. 117, n. 1, p. 89-102, 2015.

ELBASHIR, Mohamed-Elmutasim Z.; COLLIER, Philip A.; DAVERN, Michael J. Measuring the effects of business intelligence systems: the relationship between business process and organizational performance. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 9, n. 3, p. 135-153, 2008.

FISHBEIN, Martin; AJZEN, Icek. **Belief, attitude, intention, and behavior: an introduction to theory and research**. Reading, MA: Addison-Wesley, 1975.

FREDRICKS, A Arlene J.; DOSSETT, Dennis L. Attitude-behavior relations: a comparison of the Fishbein-Ajzen and the Bentler-Speckart models. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 45, p. 501-512, 1983.

GODIN, Gaston; CONNER, Mark; SHEERAN, Paschal. Bridging the intention-behaviour 'gap': The role of moral norm. **British Journal of Social Psychology**, v. 44, p. 497-512, 2005.

GOUVEIA, Valdiney V. *et al.* Validade fatorial confirmatória e consistência interna da escala global de crenças no mundo justo – GJWS. **Interação em Psicologia**, v. 14, n. 1, p. 21-29, 2010.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

HAIR JÚNIOR, Joseph, F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HAMILTON, Walton. "Institution" The Institutional Approach to Economic Theory". **The American Economic Review**, v. 9, n. 1, p. 309-318, 1932.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HODGSON, Geoffrey Martin. **Economics and evolution: bringing life back into economics**. Cambridge: Polity Press; Ann Arbor, MI: U. of Michigan Press, 1993.

HODGSON, Geoffrey Martin. Institutions and individuals: interaction and evolution. **Organization Studies**, v. 28, n.1, p. 1-53, 2007.

_____. **Economics and institutions: a manifesto for a modern institutional economics**. Cambridge and Philadelphia: Polity Press and University of Pennsylvania Press, 1988.

_____. The approach of institutional economics. **Journal of Economic Literature**, n. 36, p. 166-192, March 1998.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Demonstrações contábeis e financeiras: aspectos essenciais à luz de novos padrões de contabilidade**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

HURT, Robert L. **Sistemas de informações contábeis: conceitos básicos e temas atuais**. 3. ed. Porto Alegre: AMGH, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; RIPOLL FELIU, Vicente Mateo; BARRACHINA PALANCA, Mercedes. La interiorización del cambio de un sistema contable de gestión en la pequeña empresa. **Revista Contabilidade & Finanças, USP**, São Paulo, v. 20, n. 51, p. 101-115, 2009

MACAGNAN, Clea Beatriz. Teoria institucional: escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 2, p. 130-141, 2013.

MALONEY, Erin K.; LAPINSKI, Maria K.; NEUBERGER, Lindsay. Predicting land use voting behavior: expanding our understanding of the influence of attitudes and social norms. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 43, p. 2377-2390, 2013.

MARÔCO, João. **Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software & aplicações**. 2. ed. Portugal: Perô Pinheiro, 2014.

NELSON, Richard R. Recent evolutionary theorizing about economic change. **Journal of Economic Literature**, v. 23, p. 48-90, 1995.

_____; WINTER, Sidney G. **An evolutionary theory of economic change**. Boston, Harvard University Press, 1982.

NORTH, Douglas. Desempenho económico en el transcurso de los años. **Conferencia de Douglass C. North en Estocolmo: Suecia, el 9 de diciembre de 1993 al recibir el Premio Nobel de Ciencias Económicas**, 1993.

NORTH, Douglas. Economic performance through time. **The American Economic Review**, v. 84, n. 3, p. 359-368, 1994.

NORTH, Douglas. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

_____. Transaction costs, institutions and economic performance. **International Center for Economic Growth**. Occasional Paper, v. 30. 1992.

NOR-AZIAH, Abu Kasim; SCAPENS, Robert W. Corporatisation and accounting change the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 209-247, 2007.

OSORIO, Fabián Fernando; ROLDÁN, Juan Carlos Londoño. Intención emprendedora de estudiantes de educación media: extendiendo la teoría de comportamiento planificado mediante el efecto exposición. **Cuadernos de Administración**, v. 28, n.51, p. 103-131, 2015.

PEREIRA, Alexandre. **Guia prático de utilização**: análise de dados para ciências sociais e psicologia. 7. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2008.

RIBAS, José Roberto; VIEIRA, P. D. C. **Análise multivariada com uso do SPSS**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

RIBEIRO, João A.; SCAPENS, Robert W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development qualitative. **Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, p. 94-111, 2006.

ROBALO, Rui. Explanations for the gap between management accounting rules and routines: an institutional approach. **Revista de Contabilidade – Spanish Accounting Review**, v. 17, n. 1, p. 88-97, 2014.

ROBERTS, John; SCAPENS, Robert. Accounting as Discipline. In: COOPER, David J.; HOPPER, Trevor. (eds) **Critical Accounnts**, London, Macmillan Press, p. 107-125, 1990.

ROCHA, Welington; GUEREIRO, Reinaldo. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46, 2010.

ROM, Anders; ROHDE, Carsten. Management accounting and integrated information systems: a literature review. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 8, n. 1, p. 40-68, 2007.

RUTHERFORD, Malcolm. Institutional economics: then and now. **The journal of economic perspectives**, v. 15, n. 3, p. 173-194, 2001.

SANTOS, Aldemar de Araújo. **Erp e sistemas de informações gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, Deborah Oliveira; VEIGA, Ricardo Teixeira; SOUZA, Sarah Ituassú. Mobile banking como novo canal de disseminação de informações e disponibilização de serviços: um teste de Teoria do Comportamento Planejado Decomposto. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.16, n.4, p.150-170, out./dez. 2011.

SCAPENS, Robert. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 301-321, 1994.

_____; ROBERTS, John. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCOTT, Richard; CHRISTENSEN, Søren. **The institutional construction of organizations**. London: Sage, 1995.

SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, Robert. W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005.

SILVA, Minelle Enéas da; MELO, Rita de Cássia Braga. Os Reflexos de Práticas Socioambientais Organizacionais sobre as atitudes individuais: uma compreensão à luz da teoria do comportamento planejado. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, v. 10, n. 1, 2012.

SPRAGUE JÚNIOR, Ralph H.; CARLSON, Eric D. **Building effective decision support systems**. New York: Prentice Hall, 1982.

STEVENS, John M. *et al.* Symbolic or substantive document? the influence of ethics codes on financial executives' decisions. **Strategic Management Journal Strat.** v. 26, p. 181-195, 2005.

VAN DER STEEN, Martijn. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 24, n. 4, p. 502-547, 2011.

VEBLEN, Thorstein. **Teoría de la clase ociosa**. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1971.

_____. Why is economics not an evolutionary science? Originally published as VEBLEN, T. (1898, p. 41-69). **Quarterly Journal of Economics**, v. 12, n. 4, p. 373-397. Reprinted with kind permission, v.12, n. 2, 2010.

WILLIAMSON, Oliver E. **Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications**. New York: Free, 1991.

WIXOM, Barbara. H.; TODD, Peter. A. A theoretical integration of user satisfaction and technology acceptance. **Information Systems Research**, v. 16, n. 1, p. 85-102, 2005.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

<p>O questionário destina-se a pesquisa de campo da Tese de Doutorado de Neusa Piacentini, aluna orientada pelo Prof. Dr. Ernani Ott, do Programa de Pós-Graduação - Doutorado em Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. O objetivo da presente pesquisa será analisar as crenças contidas nas regras formais e informais nos sistemas de informações contábeis. O tempo para o preenchimento do questionário é de aproximadamente 5 minutos. Agradecemos pela participação nesta etapa da pesquisa.</p>	
BLOCO A - Perfil do respondente e características da empresa	
PERGUNTAS	RESPOSTAS
1 – Qual o tipo de empresa em que você trabalha?	<input type="checkbox"/> S. A. Capital Aberto <input type="checkbox"/> S. A. Capital Fechado <input type="checkbox"/> Ltda. <input type="checkbox"/> Escritório Contábil <input type="checkbox"/> Outro tipo societário: <input type="checkbox"/> Não estou trabalhando atualmente
2 – Qual é o porte da empresa onde trabalhas?	<input type="checkbox"/> Grande – Receita operacional bruta anual, maior que R\$ 300 milhões <input type="checkbox"/> Média-grande - Receita operacional bruta anual, maior que R\$ 60 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões <input type="checkbox"/> Média - Receita operacional bruta anual, maior a R\$ 10,5 milhões, e menor ou igual a R\$ 60 milhões <input type="checkbox"/> Pequeno/ Microempresa – Receita operacional bruta anual superior a R\$ 240 mil, e igual ou inferior a R\$ 2,4 milhões
3 – Você é o contador responsável/assina as demonstrações e outras informações contábeis da empresa onde trabalhas?	<input type="checkbox"/> Sim –as demonstrações e todas as informações <input type="checkbox"/> Sim – as demonstrações e parte das informações <input type="checkbox"/> Não
4 – Qual é a sua função ou cargo na empresa onde trabalhas?	<input type="checkbox"/> Assistente <input type="checkbox"/> Analista <input type="checkbox"/> Supervisor/Gerente/Diretor <input type="checkbox"/> Outrocargo:.....
5 – Você participa do processo de elaboração das informações contábeis e gerenciais em sua empresa?	<input type="checkbox"/> De forma direta <input type="checkbox"/> De forma indireta
6 – Qual é seu nível de instrução?	<input type="checkbox"/> Graduação <input type="checkbox"/> Pós graduação/especialização <input type="checkbox"/> Pós graduação mestrado
7 – Qual é a sua faixa etária?	<input type="checkbox"/> Até 30 anos <input type="checkbox"/> De 31 a 40 anos <input type="checkbox"/> De 41 a 50 anos <input type="checkbox"/> De 51 a 60 anos <input type="checkbox"/> Acima de 61 anos
BLOCO B– Teoria Institucional versus Teoria do Comportamento Planejado	
Crença Comportamental versus Regras Formais e Informais: Atitude Comportamental	
<p>1 – Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente </p>	
<p>2 – Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras que não estão formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente </p>	

Crença Comportamental <i>versus</i> Regras Formais e Informais: Atitude Comportamental	
3 – Considero que é fácil aprender a operar o sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.	<input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente
4 – Pretendo usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.	<input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente
5 – Eu tenho a intenção de cumprir as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho.	<input type="checkbox"/> Nunca <input type="checkbox"/> Quase nunca <input type="checkbox"/> Ocasionalmente <input type="checkbox"/> Com frequência <input type="checkbox"/> Com muita frequência <input type="checkbox"/> Quase Sempre <input type="checkbox"/> Sempre
6 – Percebo que o atendimento das Leis e Regulamentos contábeis e fiscais, procedimentos da contabilidade, normas contábeis e práticas existentes, procedimentos de sistemas contábeis integrados, influenciam positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.	<input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente
7 – Percebo que o atendimento das normas contábeis que não estão formalizadas, rotinas, práticas e procedimentos de sistemas contábeis integrados e não integrados que não estão escritos, práticas da contabilidade habitualmente em uso, procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades de outros profissionais, não formalizados, estabelecidos nos sistemas de informações contábeis influencia positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.	<input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente
Crença Normativa <i>versus</i> Regras Formais e Informais: Normas Subjetivas	
8 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários internos (colegas, executivos, gestores, gerentes, outros).	<input type="checkbox"/> Nunca <input type="checkbox"/> Quase nunca <input type="checkbox"/> Ocasionalmente <input type="checkbox"/> Com frequência <input type="checkbox"/> Com muita frequência <input type="checkbox"/> Quase Sempre <input type="checkbox"/> Sempre
9 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários externos (órgãos regulamentadores, auditoria, acionistas, governo, credores, fornecedores).	<input type="checkbox"/> Nunca <input type="checkbox"/> Quase nunca <input type="checkbox"/> Ocasionalmente <input type="checkbox"/> Com frequência <input type="checkbox"/> Com muita frequência <input type="checkbox"/> Quase Sempre <input type="checkbox"/> Sempre
Crença de Controle Percebido <i>versus</i> Regras Formais e Informais	
10 – Julgo ter as competências pessoais e conhecimento para atender os requisitos do sistema de informações contábeis, desta forma cumpro as regras formalizadas e não formalizadas na empresa em que trabalho.	<input type="checkbox"/> Discordo totalmente <input type="checkbox"/> Discordo parcialmente <input type="checkbox"/> Discordo <input type="checkbox"/> Não concordo - nem discordo <input type="checkbox"/> Concordo <input type="checkbox"/> Concordo parcialmente <input type="checkbox"/> Concordo totalmente
11 – Percebo autoeficácia no uso do sistema de informações contábeis, no cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas, assim tenho a intenção de utilizar o sistema apropriadamente, na empresa em que trabalho.	<input type="checkbox"/> Nunca <input type="checkbox"/> Quase nunca <input type="checkbox"/> Ocasionalmente <input type="checkbox"/> Com frequência <input type="checkbox"/> Com muita frequência <input type="checkbox"/> Quase Sempre <input type="checkbox"/> Sempre

APÊNDICE B – ENTREVISTA

Perfil do entrevistado e características da empresa
1 – Qual o tipo de empresa em que você trabalha?
2 – Qual é o porte da empresa onde trabalha?
3 – Você é o contador responsável/assina as demonstrações e outras informações contábeis da empresa onde trabalha?
4 – Qual é a sua função ou cargo na empresa onde trabalha?
5 – Você participa do processo de elaboração das informações contábeis e gerenciais em sua empresa?
6 – Qual é seu nível de instrução?
7 – Qual é a sua faixa etária?
Teoria Institucional versus Teoria do Comportamento Planejado
Crença Comportamental versus Regras Formais e Informais: Atitude Comportamental
1 – Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.
2 – Estou satisfeito, considerando o atendimento das regras que não estão formalizadas, com as informações geradas pelo sistema de informações contábeis, na empresa em que trabalho.
Crença Comportamental versus Regras Formais e Informais: Atitude Comportamental
3 – Considero que é fácil aprender a operar o sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.
4 – Pretendo usar todas as oportunidades do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho, desta forma atendo todos os requisitos estabelecidos em relação ao atendimento das regras formalizadas e não formalizadas necessárias para a elaboração das informações contábeis.
5 – Eu tenho a intenção de cumprir as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis na empresa em que trabalho.
6 – Percebo que o atendimento das Leis e Regulamentos contábeis e fiscais, procedimentos da contabilidade, normas contábeis e práticas existentes, procedimentos de sistemas contábeis integrados, influenciam positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.
7 – Percebo que o atendimento das normas contábeis que não estão formalizadas, rotinas, práticas e procedimentos de sistemas contábeis integrados e não integrados que não estão escritos, práticas da contabilidade habitualmente em uso, procedimentos contábeis com base em conhecimentos e habilidades de outros profissionais, não formalizados, estabelecidos nos sistemas de informações contábeis influencia positivamente na qualidade das informações contábeis na empresa em que trabalho.
Crença Normativa versus Regras Formais e Informais: Normas Subjetivas
8 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários internos (colegas, executivos, gestores, gerentes, outros).
9 – Cumpro as regras formalizadas e não formalizadas do sistema de informações contábeis, para atender às expectativas dos usuários externos (órgãos regulamentadores, auditoria, acionistas, governo, credores, fornecedores).

Crença de Controle Percebido <i>versus</i> Regras Formais e Informais
10 – Julgo ter as competências pessoais e conhecimento para atender os requisitos do sistema de informações contábeis, desta forma cumpro as regras formalizadas e não formalizadas na empresa em que trabalho.
11 – Percebo autoeficácia no uso do sistema de informações contábeis, no cumprimento das regras formalizadas e não formalizadas, assim tenho a intenção de utilizar o sistema apropriadamente, na empresa em que trabalho.