

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - PPGA
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

FERNANDO LUÍS BERTOLLA

**A DIMENSÃO TÁCITA DO CONHECIMENTO NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS:
UMA ANÁLISE DOS PROCESSOS DE ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DE
RELATÓRIOS EM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**

CAXIAS DO SUL

2012

FERNANDO LUÍS BERTOLLA

**A DIMENSÃO TÁCITA DO CONHECIMENTO NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS:
UMA ANÁLISE DOS PROCESSOS DE ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DE
RELATÓRIOS EM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**

Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Caxias do Sul, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Administração, Área de Concentração: Administração da Produção.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Ana Cristina Fachinelli

CAXIAS DO SUL

2012

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade de Caxias do Sul
UCS - BICE - Processamento Técnico

B546d Bertolla, Fernando Luís

A dimensão tácita do conhecimento nas práticas contábeis : uma análise dos processos de elaboração e apresentação de relatórios em organizações contábeis / Fernando Luís Bertolla. -- 2012.
104 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de Caxias do Sul,
Programa de Pós-Graduação em Administração, 2012.
“Orientação: Prof^a. Dr^a. Ana Cristina Fachinelli”

1. Contabilidade. 2. Contabilidade – Conhecimento tácito.
3. Relatórios contábeis. 4. Organizações contábeis.
5. Contabilidade – Sense making. I. Título.

CDU 2.ed. : 657

Índice para o catálogo sistemático:

1. Contabilidade	657
2. Contabilidade – Conhecimento tácito	657:005.94
3. Relatórios contábeis	657.631.6
4. Organizações contábeis	657:005.71
5. Contabilidade – Sense making	657.1

Catalogação na fonte elaborada pela bibliotecária
Márcia Servi Gonçalves – CRB 10/1500

**“A Dimensão tácita do conhecimento nas práticas contábeis:
uma análise dos processos de elaboração e apresentação de
relatório em organizações contábeis da Serra Gaúcha.”**

Fernando Luis Bertolla

Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Caxias do Sul, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Administração, Área de Concentração: Administração da Produção.

Caxias do Sul, 26 de março de 2012.

Conceito Final: 4

Banca Examinadora:



Prof. Dr. Ana Cristina Fachinelli (Orientadora)
Universidade de Caxias do Sul



Prof. Dr. Alsones Balestrin
Universidade do Vale do Rio dos Sinos



Prof. Dr. Deonir De Toni
Universidade de Caxias do Sul



Prof. Dr. Maria Emilia Camargo
Universidade de Caxias do Sul

Aos colegas, professores, amigos, Pais, demais familiares e principalmente a minha noiva Sandra, pela paciência e constante estímulo, que foram fundamentais para atingir este importante objetivo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente ao senhor meu Deus, pelo dom da vida.

Aos colegas e professores do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Caxias do Sul (PPGA/UCS).

A minha orientadora Prof^ª. Dr^ª. Ana Cristina Fachinelli, por acreditar na minha capacidade e pelo auxílio e motivação constantes e indispensáveis para a realização desta dissertação.

Aos meus Pais, minha noiva, filhos e demais familiares pela compreensão, tolerância e apoio constante.

A todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

"We can know more than we can tell"
(nós sabemos mais do que podemos dizer).
(Michel Polanyi)

RESUMO

A crescente necessidade em termos de informações remete a atitudes pró ativas em busca de maximizar a qualidade destas informações. No setor contábil, a elaboração de relatórios e sua apresentação aos clientes não constituem uma prática obrigatória aos processos contábeis, no entanto são fundamentais em termos de informações contábeis úteis ao processo gerencial e também decisório. A interpretação dos dados e informações contidos nesses relatórios possibilita a construção de estratégias fundamentadas em aspectos concretos do negócio. Por outro lado, o que se observa é que os profissionais envolvidos na elaboração e na apresentação dos relatórios contábeis possuem conhecimentos tácitos internalizados, que são um diferencial tanto em termos de desempenho como de qualidade final do trabalho. Estes conhecimentos são construídos com a prática ao longo do tempo. Assim este trabalho buscou estudar a dimensão tácita do conhecimento no setor contábil, utilizando os conceitos de Polanyi (1958 e 1966) e de Nonaka e Takeuchi (1995, 1997 e 1998). O objetivo foi analisar a dimensão tácita do conhecimento, sob a ótica dos elementos de ordem técnica e cognitiva, nos processos contábeis de elaboração de relatórios gerenciais e apresentação dos resultados aos clientes, em relação às práticas adotadas por organizações contábeis. O método utilizado foi um estudo exploratório a partir do resgate do conhecimento tácito, utilizando o *sense-making* de Dervin (1983 e 1999) e Weick (1995), associada ao método de análise de conteúdo conforme definições de Bardin (1977), Minayo (2004) e Vergara (2008). O estudo multicase foi realizado nas organizações contábeis associadas ao Sescon-Serra Gaúcha, que implantaram o PQNC, Programa de Qualidade Necessária Contábil, categoria ouro. Uma proposição que emergiu do presente estudo é de que as técnicas de diálogo do *sense-making*, podem possibilitar a sistematização do resgate do conhecimento tácito no setor contábil e fundamentar a organização de uma base de conhecimento que poderia ser compartilhada e consultada pelos membros da organização. Outra proposição do estudo é que o conhecimento tácito quando compartilhado, pode influenciar os processos contábeis pela via de suas práticas, podendo ser um elemento central para a inovação incremental nos processos contábeis. Porém não é um processo espontâneo e por isso tem ser provocado, ou seja, a influência do conhecimento tácito só vai ocorrer na medida em que for resgatado.

Palavras-chave: Conhecimento tácito. Contabilidade. Análise de Conteúdo. *Sense-Making*. Relatórios e Resultados Contábeis.

ABSTRACT

The growing needs in terms of information refers to pro-active attitudes seeking to maximize the quality of this information. In the accounting sector, reporting and presentation to customers are not required to the practice of accounting processes, however are critical in terms of useful accounting information to the management process and also decision-making. The interpretation of data and information contained in these reports enables the construction of strategies based on concrete aspects of the business. On the other hand, what is observed is that the professionals involved in the preparation and presentation of accounting reports have internalized tacit knowledge, which are a differential in terms of both performance and quality of the final work. This knowledge is constructed in the context of the practice time. Thus, this work aimed study the tacit dimension of knowledge in the accounting sector, using the concepts of Polanyi (1958 and 1966) and Nonaka and Takeuchi (1995, 1997 and 1998). The objective was to analyze the tacit dimension of knowledge, from the technical and cognitive approach in financial management reporting and presentation of results to clients. The method used was an exploratory study in tacit knowledge, using the sense-making of Dervin (1983 and 1999) and Weick (1995), associated with the method of content analysis according to the definitions of Bardin (1977), Minayo (2004) and Vergara (2008). The multicase study was conducted in organizations associated with the accounting Sescon-Serra Gaucha, who deployed PQNC, Quality Program Needs Accounting, gold category. One proposal that emerged from this study is the techniques of dialogue from the sense-making methode, provide a systematization of the tacit knowledge in accounting and support the organization of a knowledge base that could be shared and accessed by members of the organization. Another proposition of the study is that tacit knowledge when shared, can influence the processes by means of its accounting practices, which may be a central element for incremental innovation. But there is not a spontaneous process and it must be triggered.

Key-words: Tacit Knowledge. Accounting. Content Analysis. Sense-Making. Accounting Results and Reporting.

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BPM	BizAgi Process Modeler
BPMN	Business Process Modeling Notation
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRCRS	Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul
CTC	Comprometimento Total com o Cliente
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstrativo de Fluxo de Caixa
DLPA	Demonstrativo de Lucros e/ou Prejuízos Acumulados
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
ERP	Enterprise Resource Planning
EUA	Estados Unidos da América
FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto Brasileiro de Contabilidade

IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Organization for Standardization
KWIC	Key word in context
NBR	Norma Brasileira da ABNT
NE	Notas Explicativas
NGKM	New Generation Knowledge Management
PQNC	Programa de Qualidade Necessária Contábil
RTT	Regime Tributário de Transição
SESCON Serra Gaúcha	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas da Região Serrana do Rio Grande do Sul
SHBG	Situation, Bridge, Help, Gap
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SQDA	Software for Qualitative Data Analysis
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados e da Receita Federal
TI	Tecnologia da Informação

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Espiral da criação do conhecimento organizacional	35
FIGURA 2 - Organização cronológica dos conceitos relacionados ao <i>sense-making</i>	37
FIGURA 3 - Micro momentos do SHBG (<i>Situation</i> -situação, <i>Bridge</i> -Ponte, <i>Help</i> -Ajuda, <i>Gap</i> -Lacuna), tradução e significados	43
FIGURA 4 - Micro momentos do SHBG (<i>Situation</i> -situação, <i>Bridge</i> -Ponte, <i>Help</i> -Ajuda, <i>Gap</i> -Lacuna).....	44
FIGURA 5 - Quadro conceitual	58
FIGURA 6 - Paradigma qualitativo de pesquisa	59
FIGURA 7 - Categorias de análise dos elementos de ordem técnica e cognitiva	63
FIGURA 8 - Informações sobre o perfil dos entrevistados participantes	64
FIGURA 9 - Sistematização das categorias dos elementos no MAXqda	68
FIGURA 10 - Tabela das palavras com frequência igual e superior a duas menções pelos entrevistados, gerada pelo MAXqda	76
FIGURA 11 - Tabela das palavras com frequência igual e superior a seis menções pelos entrevistados, gerada pelo MAXqda	77
FIGURA 12 - Tabela de ações dos entrevistados	77
FIGURA 13 - Frequência crescente e ordenada dos verbos selecionados.....	78
FIGURA 14 - Frequência decrescente e ordenada dos verbos selecionados	79
FIGURA 15 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica	80
FIGURA 16 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem cognitiva.....	80
FIGURA 17 - Modelagem das quatro etapas identificadas dos processos contábeis, utilizando o BPMN (<i>Business Process Modeling Notation</i>)	82
FIGURA 18 - Quadro resumo.....	85
FIGURA 19 - Quadro final	89

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO.....	19
1.2 OBJETIVOS.....	20
1.2.1 Objetivo geral.....	20
1.2.2 Objetivos específicos	20
1.3 JUSTIFICATIVA	21
1.4 DELIMITAÇÃO	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1 CONHECIMENTO, <i>SENSE-MAKING</i> E CONTABILIDADE.....	23
2.2 CONHECIMENTO TÁCITO	26
2.2.1 Breve biografia sobre Polanyi	27
2.2.2 Conhecimento Tácito como conceito	29
2.2.3 A dimensão tácita do conhecimento	31
2.3 O <i>SENSE-MAKING</i>	37
2.4 A CONTABILIDADE ONTEM E HOJE	45
2.4.1 Objetivos da contabilidade	49
2.4.2 A contabilidade no cenário atual.....	52
3 METODOLOGIA	59
3.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	60
3.2 CATEGORIAS DE ANÁLISE	62
3.3 PARTICIPANTES	63
3.4 ETAPAS DA PESQUISA	65
3.4.1 Coleta de dados	65
3.4.2 Apresentação e análise dos resultados	68
3.4.2.1 Elementos de ordem Técnica-Capacidades informais	68

3.4.2.1.1 <i>Habilidades adquiridas (Know-How)</i>	69
3.4.2.1.2 <i>Competências pessoais desenvolvidas</i>	70
3.4.2.2 Elementos de ordem Cognitiva-Forma de perceber o mundo	72
3.4.2.2.1 <i>Aspectos Culturais-Crenças, valores, comportamento</i>	72
3.4.2.2.2 <i>Aspectos Emocionais-Atitudes, intuições, percepções, esquemas, modelos mentais</i>	74
3.4.2.3 Frequência de palavras	75
3.4.2.4 Modelagem das etapas identificadas nos processos do setor contábil.....	81
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90
ANEXO A - Questionamento Prévio	97
ANEXO B - Roteiro Semiestruturado (situação-lacuna-ajuda)	98
ANEXO C - Informações Sobre as Organizações Contábeis Participantes.....	99
ANEXO D - Visualização da Matriz de Estimação – MAXqda	101

1 INTRODUÇÃO

Polanyi (1966), com a obra *The Tacit Dimension*, estabelece o princípio fundamental do conhecimento tácito, afirmando que: “sabemos mais do que podemos dizer” (POLANYI, 1966, p.4). Como exemplo o autor argumenta que podemos reconhecer o rosto de uma pessoa entre milhares, contudo, normalmente não conseguimos explicar como nós reconhecemos este rosto. Assim, a maior parte deste conhecimento não pode ser colocado em palavras.

A dimensão tácita é parte indispensável de todo e qualquer conhecimento. Por isso a ideia de eliminar os aspectos pessoais do conhecimento, leva à destruição do conhecimento em si mesmo. O conhecimento tácito é a base para o conhecimento explícito, pois nele encontra-se o caminho para a objetividade absoluta (POLANYI, 1966).

Segundo Crawford (1994) o conhecimento é a capacitação do indivíduo em aplicar informação a um trabalho ou a um resultado específico. Assim a informação é a matéria-prima do conhecimento, que por sua vez, vem transformando a sociedade. Tais transformações vêm se acelerando nos últimos tempos movidas principalmente pelo rápido desenvolvimento tecnológico que está na base das mudanças atuais.

Crawford (1994) também afirma que a sociedade passou por quatro momentos econômicos diferentes. O primeiro foi a sociedade primitiva, baseada numa visão natural do mundo, cujas principais atividades econômicas eram a colheita, a caça e a pesca. O segundo momento foi a sociedade agrícola, organizada num sistema político feudal, baseada em crenças religiosas, quando o conhecimento era concentrado em matemática e astronomia. O terceiro momento foi a sociedade industrial, caracterizada pela valorização do capital físico e pela mão-de-obra com habilidades específicas. A imprensa e a televisão eram os principais meios de comunicação. O quarto e atual momento são representados pela sociedade do conhecimento, que compartilha ilimitados meios eletrônicos de comunicação e tem como principal atividade econômica a prestação de serviços baseados no conhecimento. Outra característica desta era é a valorização do indivíduo, capaz de transformação contínua e de crescimento.

Nos anos 1970, Drucker (1970) já alertava a sociedade para as algumas reflexões sobre o futuro. Dizia ele que o surgimento de novas tecnologias mudariam o perfil da indústria, que as mudanças na economia mundial fariam do mundo um só mercado e que o conhecimento se tornaria capital, enquanto recurso econômico. Assim, os homens de poder seriam os homens de conhecimento.

Na verdade, a capacidade de adquirir e desenvolver o recurso do conhecimento é inerente ao ser humano e isto o diferencia dos demais em alguns aspectos. Segundo Antunes (2000), o conhecimento é um recurso diferenciado e ilimitado pois à medida que uma pessoa o adquire mais aumenta sua capacidade de desenvolver novos conhecimentos. Esta capacidade acaba por gerar a noção do conhecimento como elemento de valor diferenciado no mundo organizacional nos mais diversos setores.

Especificamente no contexto do setor contábil, a relação entre conhecimento e contabilidade foi abordada pelo Professor Dr. Antônio Lopes de Sá, através da Teoria Geral do Conhecimento Contábil, na 1ª Conferência Íbero Americana de Ciências Contábeis, realizada em Belo Horizonte-MG, no ano de 1993. Esta teoria parte da compreensão da essência contábil para o seu entendimento racional e do que acontece com a riqueza individual ou de grupos, possibilitando ao contador uma visão global do contexto em que seus trabalhos estão inseridos (SÁ, 1993).

Conforme mencionado por Pires (2002), o conhecimento contábil centraliza sua atenção nas capacidades e funções requeridas do patrimônio das pessoas ou organizações, em pagar, lucrar, equilibrar, ter vitalidade, proteger-se contra riscos, evitar o desperdício e dimensionar-se convenientemente. A origem da contabilidade vem do conceito de prestação de contas de certos fatos ou condições de natureza comercial, e abrange, de um lado, a explicação de como as coisas se passam no mundo dos negócios, e de outro, o registro dos números dessas transações.

O conjunto de informações contábeis envolve praticamente todos os aspectos de uma empresa, susceptíveis de serem expressos em termos monetários: os ativos ou itens de riquezas; os passivos ou interesses de credores que fornecem dinheiro e mercadorias, ou prestam serviços, e aguardam o pagamento ou a remuneração, e finalmente, os direitos de proprietários que realizaram investimentos. Enfim, acompanham toda mutação patrimonial da empresa. Para Iudícibus (2000), a contabilidade e seus relatórios tem como objetivo principal fornecer informações relevantes para que os usuários possam tomar decisões com segurança.

Sobre o papel da contabilidade, Marion (2005) comenta que ela deve coletar e mensurar os dados econômicos monetariamente, registrando-os em relatórios que contribuam para a tomada de decisões. Assim a contabilidade deve exercer com eficiência e eficácia sua principal função, que é a de fornecer a seus usuários informações relevantes para a tomada de decisões, avaliações e julgamentos.

A contabilidade também é uma área que evolui de acordo com o contexto e atualmente, tem se defrontado com importantes mudanças. Assim, no ano de 2007 ocorrem

duas mudanças relevantes na contabilidade brasileira. A primeira, o Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, que institui o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que tem como principal finalidade unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas (BRASIL, 2007a).

A segunda e não menos importante mudança na contabilidade brasileira, ocorreu por meio da Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga os dispositivos da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Esta alteração introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades Anônimas, entre eles pode-se mencionar a obrigatoriedade do uso do critério de avaliação de ativos pelo seu valor recuperável e as das depreciações que passam a ser efetuadas com base na vida útil econômica dos bens (BRASIL, 2007b).

Destaca-se que essa redução do valor recuperável de ativos, é o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 01(R1), aprovado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 639 de 7 de outubro de 2010, e é uma das mais relevantes alterações ocorridas no Brasil, que busca o alinhamento e a convergência às normas internacionais de contabilidade, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), (BRASIL, 2010).

Conforme mencionado por Palácios (2010), estas mudanças impõem ao Brasil adotar um padrão internacional para elaborar e divulgar as demonstrações contábeis de suas empresas, que a cada dia aumentam a sua participação no mercado internacional. Também destaca que os investidores estrangeiros visualizam o nosso país como uma boa alternativa para aplicação dos seus recursos. Assim a comparabilidade da contabilidade brasileira, ou seja dos seus relatórios, com a contabilidade internacional, tornou-se uma realidade.

Em função destas mudanças, a demanda pela informação contábil é crescente, tornando-se de fundamental importância o aumento da qualidade das informações proporcionadas. Através destas informações, norteadas pelos princípios fundamentais de contabilidade, o contador constrói ao longo do exercício de suas atividades um aprendizado prático. Ao se somar também as experiências vivenciadas, as práticas acabam por se constituir na base dimensão tácita do conhecimento que se manifesta nos processos contábeis.

É importante considerar que o conhecimento tácito é desenvolvido e internalizado ao longo do tempo durante a realização de tarefas específica. São os “macetes” e as diversas experiências adquiridas e construídas. Este tipo de conhecimento é difícil de formalizar, comunicar e partilhar com os outros. Em alguns casos as pessoas nem mesmo reconhecem que detêm esse tipo de conhecimento.

No âmbito da contabilidade o conhecimento tácito se faz presente em diferentes fases dos processos contábeis. No caso desta pesquisa, o foco se situou especificamente nos processos contábeis de elaboração de relatórios gerenciais e de apresentação de resultados aos clientes das organizações contábeis. Estes processos além de centralizarem informações, possuem uma quantidade relevante de conhecimento tácito que merece uma maior discussão.

Mais especificamente, na elaboração dos relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados, é utilizada uma abordagem voltada não só para a técnica contábil com suas competências funcionais e pessoais, mas também para as necessidades específicas da empresa de cada cliente, exigindo do contador amplo entendimento de cada segmento de negócio, para que possa adaptar e personalizar os relatórios e sua apresentação, conforme as particularidades específicas de distintos ramos de atividade e seus relacionamentos.

Por isso, no âmbito deste trabalho, postulamos que na apresentação dos resultados há uma relação com a forma de apresentá-los, que além de estar ligada ao cognitivo, pode também estar ligada ao sentido emocional do profissional contábil em relação ao cliente. Ou seja, há uma forma diferenciada de apresentação dos resultados quando, por exemplo, estes são positivos do que quando são negativos.

Assim, na elaboração de relatórios gerenciais e apresentação dos resultados, poderíamos identificar os dois elementos distintos do conhecimento tácito, conforme Polanyi (1966) e Nonaka (1994): de ordem técnica, que está na base do processo de elaboração dos relatórios gerenciais e de ordem cognitiva, que está relacionada à apresentação dos resultados.

Sendo assim, a presente pesquisa desenvolve um estudo multicaso para identificar e resgatar a dimensão tácita do conhecimento agregado às práticas contábeis de elaboração e apresentação de relatórios desenvolvidos pelo contador. Para tanto, o método utilizado se fundamenta em técnicas de diálogo em conjunto com análise de conteúdo, privilegiando análises derivadas do *sense-making* que utiliza os fatos para organizar a realidade e dessa maneira colocar a informação dentro do seu contexto atribuindo-lhe sentido.

Os resultados apontados pela pesquisa indicam que a percepção do entorno, das situações vivenciadas e seus desdobramentos e consequências, são habilidades que emergem do conhecimento tácito, como uma referência de desempenho e de qualidade no trabalho dos profissionais de contabilidade; indicam também que o *sense-making* contribui efetivamente para o resgate do conhecimento tácito em setores altamente especializados como é o da contabilidade.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

A necessidade da retenção do conhecimento dos trabalhadores das organizações contábeis se torna cada vez mais importante, devido às constantes alterações na legislação brasileira, principalmente nas áreas: comercial, societária, previdenciária, tributária. Em paralelo ocorrem as diversas mudanças introduzidas pelo amplo projeto do Sistema Público de Escrituração Fiscal e toda readaptação da contabilidade brasileira, as normas internacionais de contabilidade. Para o contador assimilar toda essa revolução, deve possuir sólidos, profundos e específicos conhecimentos para cada uma das áreas de estudo da contabilidade.

Além disso, há a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que busca a padronização dos processos de escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, para que estas possam ser comparadas sob mesmos critérios de composição e assim facilitar a análise dos seus usuários internos e externos das organizações.

Os pronunciamentos contábeis internacionais relacionados a IFRS, são publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Muitas das normas que fazem parte do IFRS são conhecidas com o nome *International Accounting Standards* (IAS), publicados pela antiga organização, *International Accounting Standards Committee* (IASC) entre 1973 e 2001, quando foi substituído pelo IASB.

Contudo, apesar de todo regramento, percebe-se que os profissionais do setor contábil desenvolvem um estilo próprio de lidar com situações específicas, particularmente nos processos de elaborar relatórios gerenciais e apresentar relatórios. Essa maneira própria de desenvolver estes processos fundamenta o conhecimento tácito acumulado ao longo do tempo. Esse aspecto pode ser um fator determinante para uma melhor adaptação a esse movimento de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais e ao contexto atual.

O resgate do conhecimento tácito e o seu compartilhamento entre os contadores das organizações contábeis, podem contribuir para um melhor desempenho e rendimento, durante a elaboração dos relatórios e apresentação dos resultados aos clientes, que certamente serão beneficiados com uma melhoria sensível na qualidade por esses serviços contratados. Por outro lado, o resgate do conhecimento tácito é um processo complexo, que não ocorre espontaneamente, principalmente em áreas com características técnicas bem definidas, como é o caso da contabilidade.

Assim, a questão que se notou no presente estudo multicaso foi: Como identificar e analisar a dimensão tácita do conhecimento, sob a ótica dos elementos de ordem técnica e cognitiva nas práticas contábeis de elaboração e apresentação de relatórios, alinhadas ao padrão internacional vigente ?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar e analisar a dimensão tácita do conhecimento sob a ótica dos elementos de ordem técnica e cognitiva presentes nas práticas de elaboração e apresentação de relatórios gerenciais em organizações contábeis.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) identificar e mapear os processos mais utilizados pelas organizações contábeis na elaboração dos relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes;
- b) analisar as práticas de elaborar relatórios gerenciais e a apresentar resultados pelo contador aos clientes sob os dois elementos distintos do conhecimento tácito, conforme Polanyi (1966) e Nonaka (1994): de ordem técnica, que está na base do processo de elaboração dos relatórios gerenciais e de ordem cognitiva, que está relacionada à apresentação dos resultados;
- c) estruturar entrevistas utilizando o *sense-making*, para o resgate do conhecimento tácito nos processos de elaboração de relatórios e apresentação dos resultados nas organizações contábeis entrevistadas;
- d) utilizar o método de análise de conteúdo, associado as técnicas do *sense-making*, para resgatar os conhecimentos tácitos identificados nos processos de elaborar relatórios gerenciais e apresentar resultados, desenvolvidos pela contabilidade.

1.3 JUSTIFICATIVA

Uma frequente dificuldade enfrentada pelas organizações contábeis ocorre no momento que algum de seus empregados envolvidos nos processos de elaboração de relatórios gerenciais e apresentação dos resultados aos seus clientes, resolve mudar de emprego. A maior parte dos conhecimentos construídos e/ou adquiridos com o desempenhar destes processos, acabam deixando de fazer parte dos ativos intangíveis na forma de capital intelectual da organização contábil, ou seja, se vão junto com o funcionário.

Por isso a identificação e resgate dos conhecimentos tácitos tornam-se cada vez mais importantes pois amenizam os problemas decorrentes da transição de pessoas ou de suas funções. Além disso, pode se constituir numa vantagem competitiva para a organização contábil, ao colaborar para um melhor desempenho e contínua melhoria dos processos.

O constante resgate dos conhecimentos tácitos nos processos de elaboração de relatórios gerenciais e apresentação dos resultados aos seus clientes, possibilita a criação de uma base de conhecimento único e singular. Esta poderá fornecer um amplo suporte aos atuais e futuros funcionários envolvidos nestes processos, podendo ser alimentada e consultada simultaneamente, reduzindo o tempo de realização e aumentando a confiabilidade e a qualidade destes serviços prestados.

Uma vez que a elaboração e apresentação de relatórios contábeis não fazem parte do elenco de serviços obrigatórios que uma organização contábil deve prestar, a qualidade de serviços é o elemento motivador de sua realização. Ou seja, as organizações contábeis que elaboram relatórios e os apresentam sistematicamente aos seus clientes buscam na verdade oferecer serviços de qualidade diferenciada.

Por isso, esta pesquisa foi realizada nos processos específicos relacionados à elaboração de relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes de onze das dezenove organizações contábeis associadas ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas da Região Serrana do Rio Grande do Sul (SESCON – Serra Gaúcha), que implataram o Programa de Qualidade Necessária Contábil (PQNC), categoria ouro, oficializada através da entrega do selo de qualidade contábil em 31 de maio de 2011.

Atualmente o SESCOB – Serra Gaúcha, conta com duzentas e cinquenta e seis organizações contábeis em sua base territorial, distribuídas em quatorze municípios, como segue: André da Rocha, Antônio Prado, Campestre da Serra, Carlos Barbosa, Caxias do Sul,

Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, Ipê, Monte Alegre dos Campos, Nova Pádua, Nova Roma do Sul, Protásio Alves e São Marcos (SESCON, 2011).

O PQNC é um programa de certificação de qualidade desenvolvido especificamente para o segmento contábil pela Directiva Consultoria, a partir da Associação Brasileira de Normas Técnicas, ABNT NBR ISO 9001 e que tem como filosofia principal o Comprometimento Total com o Cliente (CTC). A implantação é realizada através de um treinamento em oito módulos, acompanhado por uma consultoria especializada, seguindo de pré-auditoria e auditoria de certificação.

O propósito de escolher este grupo de organizações contábeis, está associado a busca pela padronização e conseqüentemente a qualidade dos seus processos e principalmente a contribuição que estas conquistas proporcionarão a estas organizações contábeis, que rumam para a harmonização e convergência para as normas internacionais de contabilidade. Em última análise, que a adequação às normas internacionais IFRS, favorece à internacionalização das empresas da região.

1.4 DELIMITAÇÃO

Esta pesquisa não teve a pretensão de estudar como ocorrem as relações entre gestão do conhecimento e a contabilidade. Também não se buscou definir as melhores práticas das organizações entrevistadas ou então modelos de relatórios gerenciais e seus formatos mais adequados de apresentação dos resultados aos clientes das organizações contábeis entrevistadas.

O foco do presente estudo multicaso está em analisar os elementos de ordem técnica e cognitiva do conhecimento tácito agregado às práticas contábeis de elaboração de relatórios gerenciais e de apresentação dos resultados aos clientes. Desse foco emerge também o direcionamento científico da pesquisa que diz respeito à utilização do *sense-making* para resgate do conhecimento tácito contábil e da análise de conteúdo para a interpretação das narrativas dos entrevistados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONHECIMENTO, *SENSE-MAKING* E CONTABILIDADE

As diversas formas de como as organizações podem gerar e gerir o seu conhecimento dependem da sua natureza e dos seus processos. Por isso, muitas vezes a gestão do conhecimento se confunde com a gestão da informação. Assim, a organização seria uma máquina de processamento de informações focadas principalmente na resolução de problemas e na adaptação organizacional frente à novas necessidades.

Esse modo de ver a relação entre informação e conhecimento impede o reconhecimento da dinâmica inerente ao processo de criação do conhecimento. Assim não se foca em fatores resultantes de uma eficácia dinâmica, como a inovação e a qualidade, pois se limita a privilegiar os fatores de eficácia estática, como a produtividade e os lucros (GROPP e TAVARES, 2009). No entanto, conforme citado por Nonaka e Takeuchi (1997, p.64): “a informação é um fluxo de mensagens, enquanto o conhecimento é criado por esse próprio fluxo de informação, ancorado nas crenças e compromissos de seu detentor”.

Também Polanyi (1958), na sua obra fundamental, *Personal Knowledge, Towards a Post-Critical Epistemology*, defende uma teoria sobre o conhecimento, comentando que: (a) verdadeira descoberta não pode ser explicada por um conjunto de regras ou algoritmos; (b) o conhecimento é não só público, mas também pessoal, no sentido em que é construído pelos indivíduos e por tal engloba as suas emoções e paixões.

Assim, a opção do autor pelo título *Personal Knowledge* busca afirmar que mesmo em ciência, o intelecto se encontra ligado ao contributo “apaixonado” do conhecimento pessoal, sendo a emoção um dos seus componentes essenciais; e por último, a sua contribuição mais revisitada atualmente indica que (c) o conhecimento subjacente ao conhecimento explícito é mais primário e fundamental, dado que todo o conhecimento é tácito ou nele fundado.

Polanyi (1966) mencionou um exemplo que se tornou clássico, se refere a forma que se aprende a andar de bicicleta. Comenta que a física envolvida em andar de bicicleta é complexa e contra-intuitiva, e que dificilmente algum ciclista sabe a física envolvida e se soubesse não seria capaz de usar esse conhecimento para andar de bicicleta.

O conhecimento tácito é complexo, desenvolvido e interiorizado durante longos períodos de tempo, por isso é difícil reproduzi-lo em um documento ou em uma base de

dados. É este tipo de conhecimento que faz parte do dia-a-dia dos indivíduos. Resulta de uma aprendizagem tão pessoal que as suas regras podem ser dificilmente separáveis da forma como cada indivíduo age. Por estes motivos, o conhecimento tácito é experiencial, pessoal, específico e ligado a um dado contexto (NONAKA e TAKEUCHI, 1997). É, portanto, mais difícil de formalizar, comunicar e partilhar com os outros.

Para Nonaka e Takeuchi (1997), o conhecimento explícito é facilmente transmitido entre os indivíduos, pois se articula na linguagem formal, afirmações gramaticais, expressões matemáticas, especificações, manuais e assim por diante. Já o conhecimento tácito é o conhecimento pessoal incorporado à experiência individual e envolve fatores intangíveis como: crenças pessoais, valores e perspectivas, e é difícil ser articulado na linguagem formal.

Nonaka e Takeuchi (1997) definem conhecimento tácito como sendo aquilo que sabemos em nossos: corpos, músculos e intestinos. Desta forma se constitui o conhecimento que se possui, muito embora sem a consciência de que forma foi adquirido, podendo inclusivamente não ser reconhecido como conhecimento pelo indivíduo que o detém.

O conhecimento tácito é um saber que se detém mesmo na ausência da capacidade de como o verbalizar. Numa linha de pensamento baseada nas teorias de Polanyi (1966), Nonaka e Takeuchi (1997) consideram que o conhecimento verdadeiro está alicerçado na ação individual, uma vez que para conseguir explicar algo que fazemos sem pensar, em consequência dos próprios hábitos e à experiência, é necessário restaurar a ligação entre o conhecimento e as circunstâncias em que é criado. De Long (1997) cita que o conhecimento tácito pode ser descrito como aquilo que sabemos, mas que não conseguimos explicar.

Muito associado à diferentes práticas, o conhecimento tácito tem seu valor reconhecido nas mais diversas áreas, inclusive na contabilidade cuja demanda por informações e conhecimento tem crescido vertiginosamente nos últimos anos.

Sobre a contabilidade, Drucker (1995) afirma que as empresas dependem de dados internos como custos, ou de situações não testadas a respeito do exterior. O autor afirma que “as empresas estão tentando voar com uma asa só” (DRUCKER, 1995, p. 69).

Ele diz ainda que:

As pessoas normalmente consideram a contabilidade como sendo financeira. Mas isto é válido somente para a parte que lida com ativos, passivo e fluxo de caixa; esta é apenas uma pequena parte da contabilidade moderna. A maior parte lida com operações ao invés de finanças e, para a contabilidade operacional, o dinheiro é simplesmente uma anotação e uma linguagem para expressar eventos não-monetários. A contabilidade está sendo abalada até as raízes por movimentos de reforma que virão fazer com que ela deixe de ser financeira, e se torne operacional... A contabilidade tornou-se uma área intelectualmente mais desafiadora no campo gerencial e a mais turbulenta (DRUCKER, 1995, p. 69).

A contabilidade enquanto ferramenta de gestão, transcende a lógica dos ativos e passivos demonstrados numericamente e atinge patamares estratégicos principalmente pelas mudanças vivenciadas nos últimos 10 anos.

Em 2007 ocorreram principalmente duas das mudanças mais relevantes na contabilidade brasileira. A primeira ocorre através do Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, que institui o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com a finalidade de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas (BRASIL, 2007a).

A segunda ocorreu por meio da Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga os dispositivos da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Esta alteração introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades Anônimas, entre eles pode-se mencionar a obrigatoriedade do uso do critério de avaliação de ativos pelo seu valor recuperável e as das depreciações passam a ser efetuadas com base na vida útil econômica dos bens (BRASIL, (1976, 2007b).

Essa redução do valor recuperável de ativos, é o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 01 (R1), aprovado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 639 de 7 de outubro de 2010, e é uma das mais relevantes alterações ocorridas no Brasil, que busca o alinhamento e a convergência às normas internacionais de contabilidade, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010).

Esta “internacionalização” da contabilidade brasileira permitirá a comparabilidade entre os relatórios contábeis das empresas nacionais, com as diversas empresas estabelecidas em outros países. O interesse do capital estrangeiro em investir nas empresas que adotem este padrão internacional de contabilidade, será maior devido a transparência que as demonstrações contábeis irão proporcionar aos usuários internos e externos.

O conhecimento tácito é desenvolvido e internalizado ao longo do tempo durante a realização de tarefas específicas e as diversas experiências adquiridas e construídas. Na área da contabilidade, estudos recentes apontam para a importância de investir e estimular o desenvolvimento do capital intelectual das organizações, conforme Boda e Szlávik (2007), Lopes e Rodrigues (2007) e Beagley, Taylor e Bryson (2009).

Já os autores Brannstrom e Giuliani (2009) e Joshi e Ubha (2009), avançam seus estudos enfatizando a necessidade da contabilidade mensurar e registrar o valor do capital intelectual como ativo intangível, utilizando-se das novas normas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), nas demonstrações contábeis das organizações.

Também cabe ressaltar que outra importante contribuição da harmonização e convergência da contabilidade brasileira para os padrões internacionais de contabilidade, consiste, como já mencionado na introdução desta pesquisa, na possibilidade de comparação dos relatórios contábeis. Os diversos usuários dessas informações: gestores, investidores, analistas, entre outros, terão uma maior confiabilidade e transparência na interpretação das informações contábeis, das organizações estabelecidas em diferentes países.

Nos processos contábeis, o valor agregado em termos de gestão se situa na elaboração dos relatórios gerenciais. Nestes relatórios é que se encontra a informação já processada e interpretada pelo contador e que pode representar uma relevante contribuição para a gestão.

Por isso, a presente pesquisa está focada no processo contábil especificamente na elaboração de relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados, que além de centralizarem informações, possuem uma quantidade relevante de conhecimento tácito que merece uma maior discussão. Ao elaborar relatórios gerenciais e apresentar os resultados, podem ser identificados os dois elementos distintos do conhecimento tácito, conforme Polanyi (1966) e Nonaka (1994): de ordem técnica, que está na base do processo de elaboração dos relatórios gerenciais e de ordem cognitiva, que está relacionada à apresentação dos resultados.

Mais especificamente, percebe-se que na elaboração dos relatórios gerenciais é utilizada uma abordagem voltada não só para a técnica contábil, com suas competências funcionais e pessoais, mas também para as necessidades específicas da empresa de cada cliente, exigindo do contador amplo entendimento de análise de cada segmento de negócio, para que possa adaptar e personalizar os relatórios conforme as particularidades específicas de distintos ramos de atividade e seus relacionamentos.

2.2 CONHECIMENTO TÁCITO

O interesse pela Gestão do Conhecimento (KM), tanto como disciplina acadêmica quanto uma questão organizacional, data de meados da década de 1990. Autores reconhecidos como Stewart, Wiig e Sveiby publicaram seus primeiros trabalhos por volta de 1990 (GRANT, 2007).

Menos de 100 trabalhos em Gestão do Conhecimento foram escritos até 1995 nas revistas especializadas. No entanto, de 1995 a 2002 em torno de 5.000 trabalhos foram publicados em Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual (SORENKO e BONTIS, 2004).

Nesse período considerado como um marco para Gestão do Conhecimento tanto no aspecto acadêmico quanto organizacional, surpreende que um dos autores mais citados tenha sido um autor de 50 anos atrás Michael Polanyi, um químico que virou filósofo.

Serenko e Bontis (2004), ao analisar as publicações desse período nas mais importantes revistas científicas da área encontraram que duas obras de Polanyi “*Personal Knowledge: Towards a Post-Critical Philosophy*” (1958) e “*The Tacit Dimension*” (1966) são em conjunto a segunda referência mais citada. A primeira mais citada no período foi “Criação de Conhecimento na Empresa” de Nonaka e Takeuchi nas suas duas formas principais de 1991, 1995 (SERENKO e BONTIS, 2004).

Considerando que os trabalhos de Polanyi são citados por Nonaka como uma obra de referência na área de Gestão do Conhecimento, pode-se afirmar que Polanyi influenciou toda uma geração nesta área.

Os trabalhos de Polanyi tem sido referenciados em duas formas principais: um crédito como um dos pensadores fundamentais e pioneiro no conceito de conhecimento tácito ou como referência específica a alguma variante de sua afirmação de 1966 de que, nós podemos saber mais do que podemos dizer (“*We can know more than we can tell*”) (GRANT, 2007).

Esta afirmação pode ser considerada como princípio fundamental do conhecimento tácito. Por isso, a presente pesquisa estabelece o seu principal fundamento teórico no trabalho de Polanyi (1966), assumindo que todo o conhecimento envolve a ação habilidosa do sujeito e que enquanto “conhecedor”, o sujeito participa de todos os atos de compreensão.

A própria vida de Polanyi já é uma evidência disso pois ele foi um cientista importante na área de química que iniciou suas reflexões sobre o “conhecer” a partir de sua desilusão a respeito de como os cientistas veem o conhecimento.

2.2.1 Breve biografia sobre Polanyi

O judeu Michael Polanyi (1891-1976) nasceu em março de 1891 em Budapeste, Hungria. Graduou-se em 1913 em medicina e serviu no exército Austro-Húngaro durante a Primeira Guerra Mundial, como médico.

Devido a alguns problemas de saúde, não exerceu a profissão nos piores momentos da guerra. Enquanto hospitalizado elaborou sua dissertação em química e obteve o título de PhD pela Universidade de Budapeste, em 1917, o que lhe proporcionou seguir, após o término da Primeira Guerra Mundial, a carreira de físico-químico.

Conforme *Missouri Western State University* - MWSU (2011), dificuldades do pós-guerra na Hungria fizeram com que Polanyi emigrasse para a Alemanha, onde trabalhou inicialmente, no Instituto de Química de Fibras (Kaiser Wilhem Institut für Faserstoffchemie) e, posteriormente, no Instituto de Física e Eletroquímica (Institut für Physikalische Chemie und Electrochemie), ambos em Berlim. A partir deste etapa de sua vida, a brilhante carreira como pesquisador o tornou reconhecido como uma das mentes científicas mais importantes do século XX.

A ascensão de Hitler ao poder e do Partido Nacional Socialista, colocou um ponto final na carreira de Polanyi na Alemanha. A constante perseguição aos intelectuais judeus, em 1933, levaram-no a viajar para a Inglaterra a fim de aceitar uma cadeira de físico-químico na Universidade de Manchester. A partir deste momento seus interesses extrapolaram para além do trabalho científico.

Começou então a pesquisar sobre questões ligadas à economia, filosofia, relação entre comunidade científica e cultura política, organização e ordem na ciência e sociedade. Conforme Frade (2003) no final dos anos 30, durante os anos 40 e início dos anos 50, Polanyi publicou uma vasta e variada coleção de materiais e ensaios sobre economia, ciência e filosofia política.

No ano de 1946, Polanyi publicou o livro *Science, Faith and Society* (University of Chicago Press), seu primeiro trabalho filosófico de grande escala que apresenta as fundações de sua teoria sobre conhecimento.

Em 1948 ele trocou sua cadeira em química por uma cadeira em ciências sociais em Manchester, Inglaterra e, em 1958, tornou-se *Senior Research Fellow em Merton College*, Oxford, Inglaterra.

Durante os anos 50, de acordo com Frade (2003), Polanyi realizou freqüentes viagens de cunho acadêmico aos Estados Unidos. Os trabalhos lá realizados resultaram em outras de suas principais obras, como o livro *Personal Knowledge: Towards a Post-Critical Philosophy*, publicado em 1958, considerado pelos estudiosos de Polanyi, seu principal trabalho filosófico.

Esse livro, conforme Frade (2003), traduz o cuidado do autor em desenvolver um modelo epistemológico e um amplo referencial que permite pensar na concepção de conhecimento como algo “pessoal”, idéias essas preliminarmente apresentadas em sua obra antecessora, *Science, Faith and Society*.

A partir de suas pesquisas em Yale, Estados Unidos, Polanyi publicou em 1966 o reconhecido livro *The Tacit Dimension*, o qual amplamente referenciado neste trabalho, em

capítulos posteriores. Nessa “obra-prima” encontramos uma versão aprimorada da epistemologia apresentada em *Personal Knowledge*.

Afirma Frade (2003) que no livro *The Tacit Dimension*, o autor elabora a estrutura do ato do conhecer tácito, ou seja, uma descrição que detalhada a forma que adquirimos e utilizamos os nossos conhecimentos, além de revisar o seu conceito de conhecimento pessoal como comprometimento intelectual. Esta estrutura articula-se a esse conceito com a participação pessoal do sujeito, quando esse encontrasse em um processo de descoberta.

No ano de 1975, conforme ISCID - *International Society for Complexi, Information, and Design* (2011), INFED - *The Encyclopaedia of Informal Education* (2011), MWSU - *Missouri Western State University* (2011), com complicações mais graves de saúde, Polanyi publica seu último livro *Meaning* (Significado), com a colaboração do filósofo americano Harry Prosch.

O livro apresenta uma relevante evolução de Polanyi em relação a suas teorias, apresentadas nas suas interessantes obras: *Personal Knowledge* e *The Tacit Dimension*, além de pretender analisar os problemas de significado do século XX e estender sua filosofia às artes e religião. Um ano após a publicação de *Meaning* (Significado), em fevereiro de 1976, Polanyi morre em Oxford aos 84 anos.

A pesquisa realizada no ano de 2006 por Grant (2007), em três renomadas revistas de gestão do conhecimento: *Journal of Intellectual Capital*, *Journal of Knowledge Management e Knowledge and Process Management*, identificou que cinquenta e dois artigos mencionaram Polany como referência bibliográfica, e que as obras de Polanyi podem ser usadas para ajudar a explicar muitos dos pontos fracos da “Primeira Geração da Gestão do Conhecimento”, discutidos até o ano da sua pesquisa. Afirma também que a NGKM – *New Generation Knowledge Management* (nova geração da gestão do conhecimento), poderia evoluir significativamente se tivessem como base principal, a teoria de Polanyi.

2.2.2 Conhecimento Tácito como conceito

Conforme menciona Polanyi (1966) em seu livro *The Tacit Dimension*, os principais aspectos que conceituam o conhecimento tácito, se relacionam com os processos envolvidos durante a comunicação, aquisição e uso de conhecimentos. Além disso, o conhecimento tácito está relacionado também com o modo pelo qual damos importância para o que está sendo conhecido e seu processo de articulação, o papel do social na construção do conhecimento pessoal, dentre outros.

Polanyi exemplifica assim o conhecimento tácito:

Pense num exemplo. Conhecemos a face de uma pessoa e podemos identificá-la dentre milhares de outras, na verdade dentre milhões, ainda que usualmente não saibamos dizer como a reconhecemos. Assim, grande parte desse conhecimento não pode ser colocada em palavras. Todavia, a polícia introduziu, recentemente, um método através do qual podemos comunicar muito desse conhecimento. Eles confeccionaram uma grande coleção de gravuras que mostram uma variedade de narizes, bocas e outros aspectos. A partir desses, a vítima seleciona os particulares da face que ela conhece e as peças, então, podem ser encaixadas de maneira a formar uma razoável aproximação da face. Isso sugere que, apesar de tudo, podemos comunicar nosso conhecimento de uma fisionomia se nos forem dados meios adequados para nos expressar. Esse ato de comunicação exhibe um conhecimento que não podemos falar sobre ele (POLANYI, 1966, p.4-5).

Assim o conhecimento tácito pode ser um tipo de conhecimento que muitas vezes não pode ser exposto na sua íntegra, que não se consegue descrever em regras ou palavras e que a linguagem por si só não o torna um conhecimento explícito. Para Polanyi (1966), o processo interno de como funcionam nossas ações é tácito por ser uma habilidade pessoal, mas que porém não pode ser explicada para outros indivíduos, pois não sabemos explicar, de forma precisa e detalhada de como o fazemos.

Com isso pode-se identificar um conhecimento prático como um conhecimento tácito, pois conforme Wright (2008) que é conhecida a dificuldade de explicar para outras pessoas, a forma de como são adquiridos os conhecimentos, bem como a forma correta de como utilizamos um determinado conhecimento. Porém o fato de um conhecimento tácito não poder ser devidamente explicado, não significa que ele não possa ser compartilhado.

Conforme Polanyi (1966), uma primeira pessoa pode aprender um conhecimento tácito de uma segunda pessoa, pela percepção de alguns de seus aspectos particulares que podem ser identificados, por exemplo: através de palavras, gestos, apontamentos, ações e também pelo esforço inteligente, da primeira pessoa, para compreender e integrar os significados desses poucos aspectos apreendidos. Assim para que a segunda pessoa possa comunicar particularidades de um seu conhecimento tácito para a primeira pessoa, é necessário que meios adequados estejam ao seu dispor.

Logo a comunicação e a integração das particularidades de um conhecimento tácito ocorrem através de seus significados. Quando são integrados os significados de um conhecimento tácito de alguém que está querendo comunicá-lo, realizamos, segundo Polanyi (1966, p. 6): “uma modelagem ativa de experiências realizadas visando perseguir o conhecimento”. O autor também observa que esse processo nunca é totalmente consciente, daí o princípio de que “sabemos mais do que podemos dizer” (POLANYI, 1966, p.4).

Polany (1966) explica que dois termos do ato de conhecer tácito. São dois aspectos que se complementam, o aspecto proximal e distal. Ambos se relacionam tacitamente do seguinte modo: conhecemos o primeiro termo somente porque somos cientes e atentos da sua existência para, então, prestamos atenção para o segundo termo.

Para o autor, essa relação entre os dois termos: proximal e distal, de reconhecer o conhecimento tácito, indicam que de alguma forma, que o primeiro termo encontra-se “próximo de nós”, enquanto que o segundo termo “longe de nós”. Assim, conforme Frade (2003) enquanto mobilizamos um determinado conhecimento tácito, fazemos com que este venha a se tornar uma extensão do nosso corpo, como um martelo imaginado o momento em que o batemos em um prego.

Frade (2003) também comenta que a lógica “de-para-integração” que Polanyi utiliza para explicar que o ato de conhecer o tácito, resulta em uma forma experimental de interiorização, realizando uma aprendizagem e uma manifestação da compreensão.

Sobre a comunicação de um conhecimento tácito envolvendo duas pessoas, Frade (2002) afirma que a primeira pessoa tem a função de compreender e interligar os significados com a segunda pessoa. Logo a função da segunda pessoa é a de comunicar de alguma forma, um conhecimento tácito à primeira pessoa. Nesta comunicação de duas vias, as pessoas resgatam os seus conhecimentos tácitos para atingir um objetivo, que no caso pode ser a realização de uma tarefa.

Porém podem haver interferências de conhecimentos prévios da segunda pessoa, entre estabelecer entre o que já se sabe e o que está compreendido e comunicado respectivamente. Embora que um conhecimento seja tácito, a formação de juízo é importante para validá-lo ou refutá-lo, e que as atividades práticas devem ser avaliadas, embora sejam tácitas.

2.2.3 A dimensão tácita do conhecimento

Polanyi (1966) considera o conhecimento com algo pessoal, que não pode ser reduzido apenas às representações do mesmo, codificadas em livros ou organizadas em teorias. Cada indivíduo sabe sobre qualquer tema, muito mais do que consegue codificar ou explicitar em palavras. Ele comparou o conhecimento pessoal com um grande *iceberg*, onde a pequena parte emersa representa o que é passível de explicação e o grande montante submerso corresponde a dimensão tácita do conhecimento, que sustenta o que é explícito.

Ao afirmar que o conhecimento não é privado, mas, sim, social Polanyi busca enfatizar que este é socialmente construído e tem como base a experiência pessoal de cada indivíduo sobre a realidade em que está inserido.

Em outras palavras, só é possível adquirir conhecimento quando o indivíduo encontra-se em contato direto com situações que proporcionam experiências inéditas, que são sempre assimiladas a partir dos conceitos internalizados que o indivíduo já dispõe de natureza tácita (GROPP e TAVARES, 2009).

Conforme Polanyi (1966), no momento em que novos conceitos ou palavras são inseridos no sistema de linguagem existente, acabam por se influenciar mutuamente pois agregam a este sistema novos conceitos. É assim que todo o conhecimento se fundamenta sobre uma dimensão tácita.

Nonaka (1994) ao publicar *Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation*, estabelece duas formas distintas do conhecimento tácito com o objetivo de expandir os conceitos de contexto filosófico de Polanyi, denominando-os de “elementos cognitivos e elemento da técnica”, conforme pode-se verificar neste trecho extraído desta renomada obra:

O centro de elementos cognitivos sobre o que Johnson-Laird (1983) denominam de "modelos mentais" está em que os seres humanos criam modelos de trabalho e de manipulação de analogias em suas mentes. Estes modelos de trabalho incluem esquemas, paradigmas, crenças e pontos de vista que fornecem "perspectivas" em ajudar os indivíduos a perceber e definir o seu mundo. Por contraste o elemento da técnica do conhecimento tácito, baseia-se no *know-how*, no artesanato e nas habilidades que se aplicam a contextos específicos. É importante observar aqui que o elemento cognitivo do conhecimento tácito refere-se a um indivíduo sobre as suas imagens da realidade e visões para o futuro, isto é, o que é o que deveria ser (NONAKA, 1994, p. 16).

Assim pode-se entender que a dimensão tácita do conhecimento é dividida por dois elementos de ordem distintos: (a) a técnica, compreendendo as competências pessoais dos indivíduos, também conhecidas por *know-how*, que se relaciona com certo tipo de conhecimento profundamente enraizado na ação e no envolvimento dos indivíduos para com um contexto específico em determinadas profissões, tecnologias, mercados, ou até mesmo atividades de um grupo ou equipe de trabalho; (b) e a cognitiva que inclui diversos elementos como as emoções, crenças, valores, atitudes, esquemas, competências e intuições.

Nesta mesma linha, Davenport e Prusak (1998) destacam o papel cognitivo do sujeito-conhecedor também para o conhecimento explícito. Os autores destacam o que Polanyi denominava como “ferramentas cognitivas”, ou seja, elementos explícitos como representações abstratas, documentos, rotinas, etc, que visam permitir a ação humana intencional mas que não podem ser interpretadas *per se*. Essas ferramentas cognitivas exigem

o julgamento pessoal de um agente humano, um leitor especializado, que as relaciona e as aplica ao mundo (POLANYI e PROSCH, 1975).

Estes diversos elementos, que podemos designar como formadores das estruturas cognitivas, estão incorporados nos indivíduos, definindo assim a forma de agir e de se comportar, constituindo um filtro através do qual percebem a realidade. Com dificuldade de ser articulada por palavras, os elementos de ordem cognitiva acabam moldando a forma como percebemos o mundo.

Nonaka e Takeuchi, em sua obra publicada em 1995, *The Knowledge Creating Company*, posteriormente traduzida em 1997 pela Editora Campus, Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação, destacam o reconhecimento da importância atribuída ao conhecimento e à sua gestão. Esta proposta foi delineada preliminarmente em 1991, num artigo de Nonaka, com o mesmo título, publicado na *Harvard Business Review*.

Esta obra foi responsável pelo interesse gerado em torno dos diversos problemas enfrentados pela gestão do conhecimento, ilustrado pelo número crescente de livros, artigos e conferências. As organizações que sobrevivem e prosperam, são aquelas que buscam gerar de forma contínua novos conhecimentos. Durante este processo de criação, interagem com o seu ambiente, reformulando-o e reinventando-se a si próprias (NONAKA, 1998).

Conforme Polanyi (1966), a natureza do conhecimento tácito é pré-científica e pré-conceitual. O fracasso do movimento positivista na filosofia da ciência, ocorreu justamente pela não formalização do envolvimento pessoal do cientista, necessário a qualquer experiência bem sucedida. Portanto a dimensão tácita é parte indispensável de todo e qualquer conhecimento. A idéia de eliminar os aspectos pessoais do conhecimento, leva à destruição do conhecimento em si mesmo, pois em relação à descoberta, o conhecimento tácito é a base para o conhecimento explícito, pois nele encontra-se o caminho à objetividade absoluta.

Quando se consegue converter o conhecimento tácito em explícito, motiva-se a reflexão ou focalização. Esta explicitação pode fazer a linguagem assumir três funções fundamentais: de expressão de sentimentos, de apelo a outros indivíduos e de constatação de fatos. Esta conversão concretiza-se de forma exclusiva através da terceira função, a de constatação de fatos (POLANYI, 1966). Da mesma forma como ocorre com os animais, a grande parte do conhecimento humano é adquirida através da experiência, mas o que diferencia o ser humano do animal é a sua capacidade de sistematização através do discurso.

Nas obras estudadas de Polanyi (1958, 1966) observa-se ainda a contribuição para uma nova compreensão da epistemologia, sobre os dois tipos de conhecimento, o tácito e

explícito, e sua relação permanente. A relação se caracteriza pela dinâmica permanente a partir da dimensão tácita do conhecimento humano, que utilizamos na interpretação e produção do conhecimento explícito que não pode ser obtido sem que o tácito se constitua como contexto de referência dentro do qual seja possível a sua compreensão. A constante oscilação entre o saber tácito e explícito do indivíduo faz parte de cada momento da sua vida, uma vez que é exclusivo do ser humano a capacidade de unir o novo e o velho conhecimento.

Nonaka e Takeuchi (1997) desenvolvem seus trabalhos levando em conta a dimensão tácita do conhecimento e estabelecida por Polanyi (1966) e propõem as seguintes definições de conhecimento: O tácito sendo pessoal e específico ao contexto, logo difícil de ser formulado e comunicado; o explícito refere-se ao conhecimento transmissível em linguagem formal e sistemática.

Segundo esses autores, para que ocorra a criação de conhecimento dentro das organizações, é necessário que exista a conversão do conhecimento tácito em explícito e vice-versa, por meio de quatro modos: socialização, externalização, internalização e combinação. Nessas conversões, criam-se novos tipos de conhecimento: na socialização o compartilhado, na externalização o conceitual, na internalização o operacional, e na combinação o sistêmico.

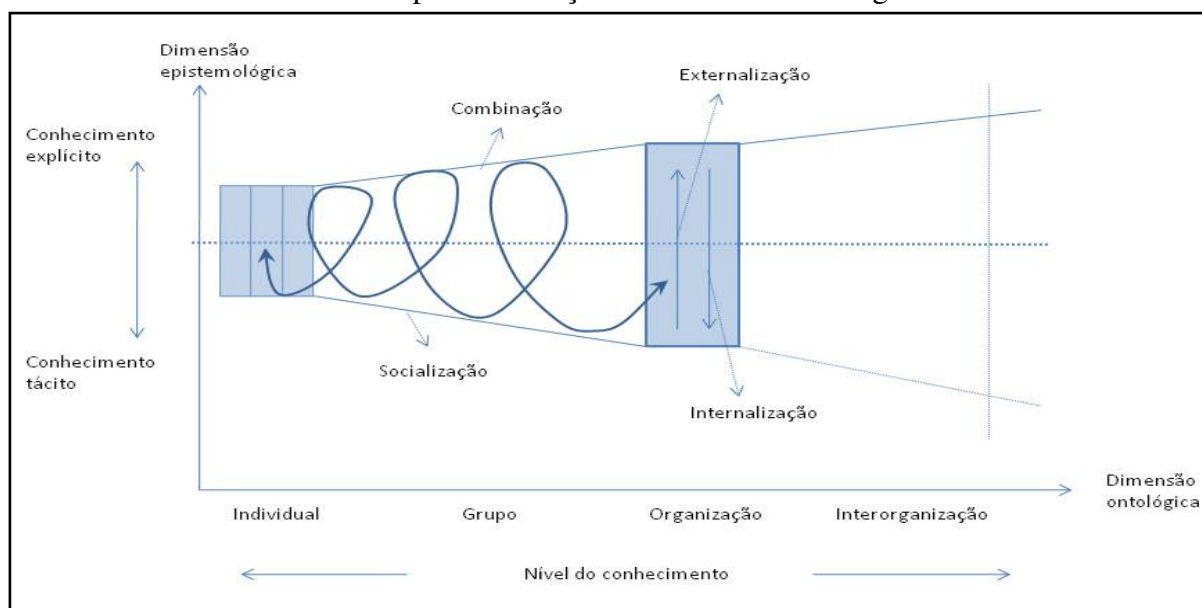
Estes modos de conversão são desenvolvidos através de um ciclo, conforme figura 1, apresentado pela denominada “espiral da criação do conhecimento organizacional” (NONAKA e TAKEUCHI 2008, p. 70).

Conforme esses autores:

A organização tem de mobilizar o conhecimento tácito criado e acumulado no nível individual. A criação do conhecimento organizacional é um processo espiral, iniciando no nível individual e subindo através das comunidades expandidas de interação, que atravessa os limites seccionais, departamentais, divisionais e organizacionais (NONAKA e TAKEUCHI 2008, p. 70).

O modo da socialização começa normalmente desenvolvendo um campo de interação, facilitando o compartilhamento das experiências e modelos mentais entre os indivíduos. No modo de externalização, ocorrem provocações de diálogo ou reflexão coletiva, nos quais o emprego de uma metáfora ou analogia ajuda os membros da equipe a resgatarem o conhecimento tácito, normalmente oculto, que em outros formatos, é difícil de ser comunicado.

FIGURA 1 - Espiral da criação do conhecimento organizacional



Fonte: Nonaka e Takeuchi, 2008.

Já o modo de internalização acontece durante as práticas, em que os indivíduos “aprendem fazendo”. O modo de combinação é provocado pela colocação do conhecimento recém descoberto e do conhecimento já existente nas organizações, transformando-os em novos produtos, serviços ou sistemas de gerenciamento.

Segundo Puusa e Eerikäinen (2008) decisões críticas são tomadas geralmente por profissionais especialistas e experientes, porque os outros não têm condições para tomar decisões que exigem profundo conhecimento do contexto e fenômenos relacionados, bem como de outros aspectos relacionadas com a decisão. Normalmente, o processamento de informações tem de ser feito rapidamente e a tomada de decisão exige, entre outras coisas, a interpretação, combinação e aplicação de conhecimento tácito.

Afirmam também que em muitas pesquisas, o conhecimento tácito está relacionado a um indivíduo, em vez de um grupo ou uma organização. As suas descobertas apóiam a visão de que o conhecimento tácito é pessoal e subjetivo, mas também dependentes do contexto e das realidades específicas da organização. Geralmente está baseado na experiência do conhecimento e *know-how* do indivíduo, mas também são reconhecidos no ambiente de trabalho. Segundo seus estudos, o conhecimento tácito parece ter uma ligação forte com a cultura organizacional.

Conforme Wright (2008), pode-se encontrar novas fontes de conhecimento tácito, no caso de não conseguirmos administrá-lo, devemos encontrar formas para obter esse conhecimento tácito identificado, de forma que possa ser útil para os serviços de promoção humana e ao lucro.

Estudos recentes indicam que no ambiente organizacional, em que a inovação ocorre através da combinação de novos processos, produtos ou serviços, 1/3 do conhecimento provém de fontes externas enquanto que os restantes 2/3, dividem-se entre o conhecimento da formação dos colaboradores e os resultados de investimentos em pesquisa e desenvolvimento (SENKER, 1995).

Sobre os tipos de conhecimento Jimes e Lucardie (2003), comentam ter identificado através de suas pesquisas, as seguintes formas:

- a) conhecimento tácito que não pode ser formalizado;
- b) conhecimento tácito que pode ser formalizado;
- c) conhecimento explícito.

Corroborando com Jimes e Lucardie (2003), estudos de Garcia-Peres e Mitra (2007), baseadas na suposição de Polanyi (1966, p.4): “sabemos mais do que podemos dizer” e na hipótese de que “podemos dizer mais do que podemos escrever”, observaram que emergem os seguintes tipos de conhecimento:

- a) conhecimento que não pode ser comunicado;
- b) conhecimento que pode ser comunicado, mas não pode ser expresso em documentos (conhecimento tácito);
- c) conhecimento que pode ser explicitado e compartilhado através da linguagem escrita e muitas vezes até, incorporada a documentos.

Estas observações a respeito de tipos de conhecimento tendem a confirmar Davenport e Prusak (1998) para os quais o conhecimento adquirido através da experiência que permanece em sua forma tácita, nem sempre podem ser expressados através da linguagem, nem incorporados em ferramentas cognitivas, tais como documentos. Outra afirmação importante desses autores é que, não basta perceber o conhecimento a partir da perspectiva de um indivíduo, mas também ver este recurso como um ativo organizacional.

Neste aspecto, o principal desafio que se apresenta é a criação coletiva de sentido a partir da aquisição e compartilhamento do conhecimento tácito. Diante desse desafio parece natural que Polany tenha escrito seu último trabalho *Meaning* (Significado), justamente sobre as faculdades criativas e imaginativas e a fundamentação do significado.

O *Meaning* (Significado) é o culminar dos esforços filosóficos de Polanyi. Nesta obra ele estabelece que a ciência é uma forma normativa inerente do conhecimento e que a sociedade dá sentido para a ciência ao invés da ciência dar a verdade para a sociedade. Polanyi afirma que o fundamento do sentido é a imaginação criativa manifesta coletivamente por meio da arte, da poesia, e da religião.

A questão do significado nos processos aquisição e compartilhamento do conhecimento tácito estrapola as questões filosóficas quando está diante de desafios organizacionais. Da mesma forma que Nonaka e Takeuchi (1991,1995) agregam à dimensão epistemológica do conhecimento tácito, a dimensão de gestão, alguns autores afirmam que a comunicação e a integração das particularidades de um conhecimento tácito ocorrem através de seus significados.

Este campo de estudos se desenvolve com a denominação de *sense-making* e circunscreve seu campo de investigação na questão dos processos de criação de sentido conforme apresentado a seguir.

2.3 O *SENSE-MAKING*

Weick (1995) ao comentar seu parecer sobre o *sense-making*, destaca que não há nada semelhante como uma teoria de organizações, que é característica do paradigma da “construção do sentido” (*sense-making*). Contudo há maneira de falar a respeito de organizações que permitam que a “construção do sentido”, seja uma atividade central na construção de ambos, a organização e o ambiente que ela confronta. Assumindo que os estudos de *sense-making* contam com uma variação considerável, Weick (1995) propõe a seguinte organização cronológica (figura 2), com os autores e conceitos correspondentes:

FIGURA 2 - Organização cronológica dos conceitos relacionados ao *sense-making*

Autor	Ano	Conceito
James	1890/ 1950	Seletividade é uma característica essencial da consciência, e o critério usado para seleção é a relevância de estímulos para metas contínuas. Ideias e significados são considerados válidos [“a verdade acontece a uma ideia”] quando as consequências de mantê-las são desejáveis ou úteis ou boas.
Thomas e Thomas	1928	A máxima “Se as pessoas definem as situações como reais, então elas são reais nas suas consequências” (p.572), alerta os pesquisadores quanto ao fato de que as bases subjetivas da ação têm resultados não-subjetivos, que os grupos variam suas definições da situação, e que a situação determina o comportamento.
Mead	1934	O processo social precede a opinião individual.
Barnard	1938	As organizações são vistas como sistemas de ação, coordenados conscientemente pela comunicação, o que introduz ação, processamento controlado de informação e comunicação como ferramentas para <i>sensemaking</i> .

continua

continuação

Roethlisberger e Dickson	1939	O ambiente de organizações é para ser entendido em termos dos significados que os empregados associam aos objetos. “Para o empregado da indústria, o ambiente de trabalho inteiro deve ser visto como sendo permeado com significado social. Fora dos valores sociais inerentes ao seu ambiente, o significado de certos objetos ou eventos pode não ser entendido,” p.374.
Weber	1947	Ação social pode ser entendida se os pesquisadores levam em consideração o seu significado para os envolvidos.
Selznick	1949	As organizações derivam o seu significado e a sua significância a partir das interpretações que as pessoas dão a elas.
Jaques	1951	O conceito de cultura é apresentado como “o jeito costumeiro e tradicional de pensar e fazer as coisas, o qual é compartilhado em maior ou menor grau por todos os seus membros, e o qual os membros novos têm que aprender e pelo menos parcialmente aceitar, para serem aceitos no serviço da empresa”, p.251.
Deutsch e Gerard	1955	O conceito das influências sociais informacionais postula que as pessoas aceitam informações umas das outras como evidências da realidade para reduzir a incerteza.
Boulding	1956	As organizações podem ser sistemas processadores de símbolos, sistemas sociais e sistemas transcendentais, assim como máquinas e relógios.
Festinger	1957	O <i>sensemaking</i> opera a serviço da redução da dissonância pós-decisão.
March e Simon	1958	As rotinas organizacionais liberam a atenção, que pode então ser usada para entender eventos não rotineiros.
Dalton	1959	Aprender a viver na ambiguidade exige que as pessoas interpretem o significado daquilo que elas veem para o que elas querem fazer. A ambiguidade seleciona “aqueles mais hábeis em absorver (ou resolver e utilizar) conflitos para fins pessoais e organizacionais”, p.258.
Thompson e Tuden	1959	O alcance da concordância sobre causalidade e preferências por resultados determina quais formas organizacionais vão ser mais ou menos efetivas para a tomada de decisão. A concordância diminuindo a política se torna mais influente.
Burns e Stalker	1961	O ponto de vista da contingência, construído sobre o contraste entre sistemas mecânicos e orgânicos, desloca a ideia da “melhor maneira” de gerir e permite a construção social como uma resposta para a alta incerteza.
Kahn, Wolfe, Quinn, Snoek e Rosenthal	1964	O papel da ambiguidade persistente que desafia <i>sensemaking</i> tem efeitos negativos no bem-estar psicológico.
Bittner	1965	O conceito de organizações é um construto de sentido comum, e os designs organizacionais formais são esquemas de interpretação que os usuários competentes invocam para informação, direcionamento e justificativa sem incorrer no risco da sanção.

continua

continuação

Katz e Kahn	1966	As organizações são sistemas abertos cujas atividades são padronizadas por processos que são reativos a alterações de entradas.
Schutz	1967	As pessoas usam tipificações socialmente determinadas para produzir sentido da vida cotidiana.
Garfinkel	1967	A racionalidade é socialmente construída na interação cotidiana e é usada para legitimar o que ocorreu.
Berger e Luckmann	1967	Ao longo do tempo, as pessoas agem de modos padronizados e tomam esses padrões como dados, como sendo a sua realidade, e vão assim construindo socialmente sua realidade.
Weick	1969	Uma epistemologia evolucionária está implícita no processo de <i>sensemaking</i> organizacional, que consiste nas interpretações retrospectivas construídas durante a interação.
Blumer	1969	As associações humanas consistem do processo dual da interpretação [verificar os significados da outra pessoa] e da definição [transmitir indicações para aquela pessoa sobre como agir] para sustentar a conduta conjunta.
Steinbruner	1974	O conceito de processos de decisão cibernéticos apresenta a possibilidade de um <i>sensemaker</i> satisfatório.
Staw	1975	Os membros dos grupos de trabalho davam falsos retornos sobre o fato de seu desempenho reconstruir as histórias de sua interação para explicar o resultado.
March e Olsen	1976	A ambiguidade pervasiva nas organizações significa que a maior parte do que sabemos sobre os eventos provem da interpretação.
Giddens	1976	Estruturas sociais são criadas pelo processo de criação de significado ao mesmo tempo em que o restringem.
Bougon, Weick e Binkhorst	1977	O conceito e a medição de mapas causais operacionalizam a fenomenologia organizacional.
Salancik e Pfeffer	1978	O modelo de processamento de informação social sugere que tanto as características ambientais da tarefa quanto as necessidades de atitudes são construídas socialmente.
Pondy	1978	A efetividade de um líder reside na habilidade do líder de dar aos outros uma noção sobre o que eles estão fazendo e de articular essa noção de modo que eles possam se comunicar sobre o significado do seu comportamento
Brown	1978	A organização formal está incorporada nos paradigmas compartilhados.
Daft e Wiginton	1979	<i>Sensemaking</i> é afetado pela riqueza da linguagem usada: usa a linguagem natural para registrar fenômenos complexos.

continua

continuação

Ranson, Hinings e Greenwood	1980	Os esquemas interpretativos restringem e emergem do organizar.
Louis	1980	Os recém-chegados lidam com mudança, o contraste e a surpresa de sua experiência de entrada ao ver esquemas de interpretação e suposições culturais específicos de cada situação para ajudar o processo de <i>sensemaking</i> .
Pfeffer	1981	Uma ação administrativa crítica em sistemas de significados compartilhados é a construção e a manutenção de sistemas de crenças, através da linguagem, do simbolismo e do ritual, que legitimam e racionalizam as decisões tomadas na base do poder e da influência.
Kiesler e Sproull	1982	Os processos de cognição social são analisados por sua relevância para a detecção de problemas gerenciais, o que é conceituado como perceber, interpretar e incorporar estímulos no interesse da adaptação.
Meyer	1982	As variáveis simbólicas que envolvem estratégia e ideologia que refletem os processos de interpretação nas organizações preveem a adaptação a solavancos inesperados, melhor do que as variáveis estruturais tais como folgas.
Martin, Feldman, Hatch e Sitkin	1983	As histórias organizacionais resumem <i>sensemaking</i> prévio e oferecem protótipos daquilo que importa.
Putnam	1983	A abordagem interpretativa para as organizações é codificada como o estudo dos significados subjetivos, intersubjetivos e socialmente criados que criam e recriam as estruturas sociais através da comunicação.
Daft e Weick	1984	Padrões de scanning, interpretação e aprendizagem variam conforme as organizações, como uma função de sua boa vontade em agir para aprender e sua boa vontade de aceitar que o ambiente é difícil de analisar.
Smircich e Stubbart	1985	Os ambientes dentro dos quais as estratégias se desdobram são ambientes da produção dos próprios estrategistas.
Mintzberg e McHugh	1985	O <i>sensemaking</i> retrospectivo contínuo, cria estratégias emergentes que diferem das estratégias pretendidas e deliberadas, sugerindo que aprender pode substituir a tomada de decisão racional.
Barley	1986	Para entender as novas tecnologias enquanto estruturam seus relacionamentos, os profissionais médicos usam uma variedade de scripts.
Daft e Lengel	1986	Os designs organizacionais que corrigem um problema de falta de clareza [equivocidade] diferem daqueles que corrigem um problema de falta de dados [incerteza].
Dutton e Jackson	1987	Rotular um assunto tanto como uma ameaça quanto como uma oportunidade afeta as cognições e as motivações subsequentes dirigidas ao processamento do assunto.

continua

conclusão

Starbuck e Milliken	1988	Analisar as “percepções errôneas” gerenciais como evidência de filtragem e não de erros de processamento de informação, se ajusta melhor ao que conhecemos sobre a construção do significado nas organizações.
Porac et al.	1989	Os modelos mentais dos estrategistas da indústria têxtil da Escócia são formados e têm efeitos de modos que são consistentes com os princípios de uma abordagem interpretativa.
Feldman	1989	Observa-se que analistas burocráticos, trabalhando sobre problemas políticos mal definidos, fazem interpretações coletivas que refletem definições de interesses organizacionais e não sociais.
Isabella	1990	Estruturas interpretativas de referências, tarefas e realidades construídas evoluem através de quatro estágios distintos – antecipação, confirmação, culminância e resultado – quando uma mudança organizacional se desdobra.
Dutton e Dukerich	1991	A mudança de imagens e identidades da Capitania dos Portos de Nova Iorque, quando era lida por pessoas sem-teto em suas facilidades, influencia o modo como os empregados interpretam e agem em relação aos assuntos.
Gioia e Chittipeddi	1991	Mostra-se que a mudança estratégica em uma grande universidade consiste de processos sequenciais iterativos de construção de significado [<i>sensemaking</i>] e tentativas de influenciar <i>sensemaking</i> [<i>sensegiving</i>].
Gioia	1992	Usando análise de scripts, um insider de uma empresa, presente nos primeiros estágios das crescentes preocupações quanto a incêndios na Ford, analisa falha em iniciar recall antecipadamente usando análise de scripts.
Pentland	1992	Os esforços para produzir sentido de consumidores que ligam para um disque-suporte de software, estão incorporados em movimentos que habilitam a estrutura da organização.
Weick	1993	O desastre de Mann Gulch é reanalisado para mostrar que as estruturas de papéis desintegradoras aumentam a dificuldade de <i>sensemaking</i> . Conforme Elsbach, 1994, os porta-vozes da indústria pecuária usam relatos verbais para gerenciar impressões de legitimidade ao enfrentar ameaças, o que mostra como as práticas institucionais podem ser modificadas pelos indivíduos.

Fonte: Weick (1995, p. 65-69).

A figura 2 apresenta conceitos relacionados ao *sense-making* na visão de diversos autores organizados em ordem cronológica, denominados por Weick (1995, p. 65) como “referências chave”, onde buscou citar uma breve frase relacionada ao significado para o respectivo autor sobre o *sense-making*.

Seu principal objetivo foi demonstrar como a diversidade de pensamentos forma uma “visão razoavelmente coerente da natureza da organização que os perpassa. É importante desde logo desenvolver alguma apreciação dos modos de conceituar organizações e seus ambientes que acomode os processos de *sensemaking* e seus produtos” (WEICK, 1995, p. 69).

A partir desse conjunto de noções estruturantes é possível verificar que o *sense-making* está na essência da atividade humana na medida em que as interpretações subjetivas

de informações externas ganham objetividade pelo comportamento. É um ciclo contínuo objetivo-subjetivo-objetivo que quando compartilhado podem gerar interpretações coletivas.

Para Weick (1995) ao longo do tempo, as estruturas cognitivas dos indivíduos tornam-se parte de uma visão do mundo socialmente reforçada. No contexto organizacional isso indica que a natureza cíclica de uma determinada atividade implica que os aspectos materiais e cognitivos do negócio estejam consistentemente entrelaçados.

Quando as pessoas levam suas interpretações a sério e agem sobre elas, o mundo material pode aderir de maneira diferente de antes. Se ele muda, outros podem notar essas mudanças, interpretá-las de maneiras que são pelo menos equivalentes às daquelas dos atores originais, e então agir sobre essas interpretações novas de maneiras que verifiquem a interpretação original. Ao longo do tempo, as interpretações se tornam objetificadas, difusas e amplamente internalizadas dentro do que veio a ser chamado de um consenso sobre o que está 'lá fora' (WEICK, 1995, p.79).

Quando as interpretações se internalizam ocorre a sedimentação do conhecimento tácito cujo resgate e compartilhamento se complexificam na medida em que não se estabelecem dinâmicas de comunicação que possibilitam a coletivização dos significados. Assim, a partir da premissa de que comunicação e a integração das particularidades de um conhecimento tácito acontecem através de seus significados, alguns autores buscam entender como isso ocorre. É o caso dos trabalhos desenvolvidos por Dervin (1983) que buscou identificar o conhecimento que se manifesta em determinadas atividades, sobre qual particularidade destas atividades se deseja ter uma resposta ou explicação e que tipo de ajuda se precisa ter para poder fazer isso acontecer, pois a realidade não é completa e constante, mas repleta de lacunas e descontinuidades.

A constante busca do ser humano por novas informações, fruto das observações de si próprio e dos outros, agrega novos conceitos e variáveis ao seu conhecimento, especialmente ao tácito, podendo refletir novas estruturas de construção em suas criações. Sendo assim, o resgate do conhecimento tácito estaria relacionado à identificação de situações específicas, a atuação do sujeito sobre ela, o aprendizado decorrente e o conhecimento agregado.

Para Dervin (1983), o método de sempre estar em busca do "gap" ou da ponte entre a situação e a ajuda necessária para compreendê-la, significa olhar para a situação problemática como um momento de decisão, onde as respostas das perguntas podem expressar confusão, idéias, emoções, sentimentos, perguntas e conclusões. A forma linear da narrativa não deve ser o fator que determine a percepção do indivíduo nestas situações.

Quando o indivíduo identifica uma necessidade de informação e sente uma lacuna entre o estado informacional atual e o desejado, então terá que suprir essa necessidade, buscando informações basicamente de quatro fontes: pessoais, comerciais, públicas ou

experimentais. De acordo com Dervin (1983), essa busca e uso da informação, podem ser exemplificados pelas seguintes perguntas, baseadas no triângulo situação-lacuna-uso:

Que situação está lhe bloqueando? O que está faltando em sua situação? Quais são as dúvidas ou confusões? Que tipo de ajuda você espera receber?

Ao abordar esta percepção, Dervin (1983) destaca algumas características como de observar o ser humano sendo ativo e construtivo sendo orientado simultaneamente, visualizando holisticamente as suas experiências, além de focalizar os aspectos cognitivos envolvidos e analisar sistematicamente a individualidade do ser humano, empregando uma maior orientação qualitativa. Sobre este ponto, a convergência com os elementos de ordem cognitiva do conhecimento tácito presente em Polany (1966) indica que o *sense-making* pode ser alternativa viável para alcançar e revelar a base tácita de conhecimento dos indivíduos.

Brenda Dervin, Professora de Comunicação da Universidade do Estado de Ohio dos Estados Unidos da América, demonstrou como, pelo fato do profissional da informação deixar de impor uma linearidade na narrativa do seu usuário, as ações descritas poderão conter outra interconexão que poderá ajudar ao próprio usuário na construção de suas "pontes" ou idéias formadas.

Dervin (1999) testou esses princípios no momento de coleta de dados com usuários ativos de sistemas de informação. Nas formas de entrevista individual ou em grupo, buscou o início na narração da última vez que tiveram acesso ao sistema; neste momento a atividade do entrevistador é a de tentar identificar três partes do triângulo:

- a) a situação, ou seja, o que está se manifestando;
- b) o "gap" que é aquilo sobre o qual se deseja ter uma resposta, o que não está compreendido ou que tipo de conhecimento falta;
- c) a ajuda, o que pode ser feito.

O triângulo proposto tem por base quatro micro momentos, também representados pela sigla SBHG, conforme a figura 3:

FIGURA 3 - Micro momentos do SHBG (*Situation*-situação, *Bridge*-Ponte, *Help*-Ajuda, *Gap*-Lacuna), tradução e significados

Micro momentos	Tradução	Significados
Situation	Situação	São os históricos e experiências no horizonte passado e presente.
Bridge	Ponte	São as idéias, cognições, atitudes, crenças, valores, sentimentos, emoções, intuições, memórias, estórias e narrativas.

continua

conclusão

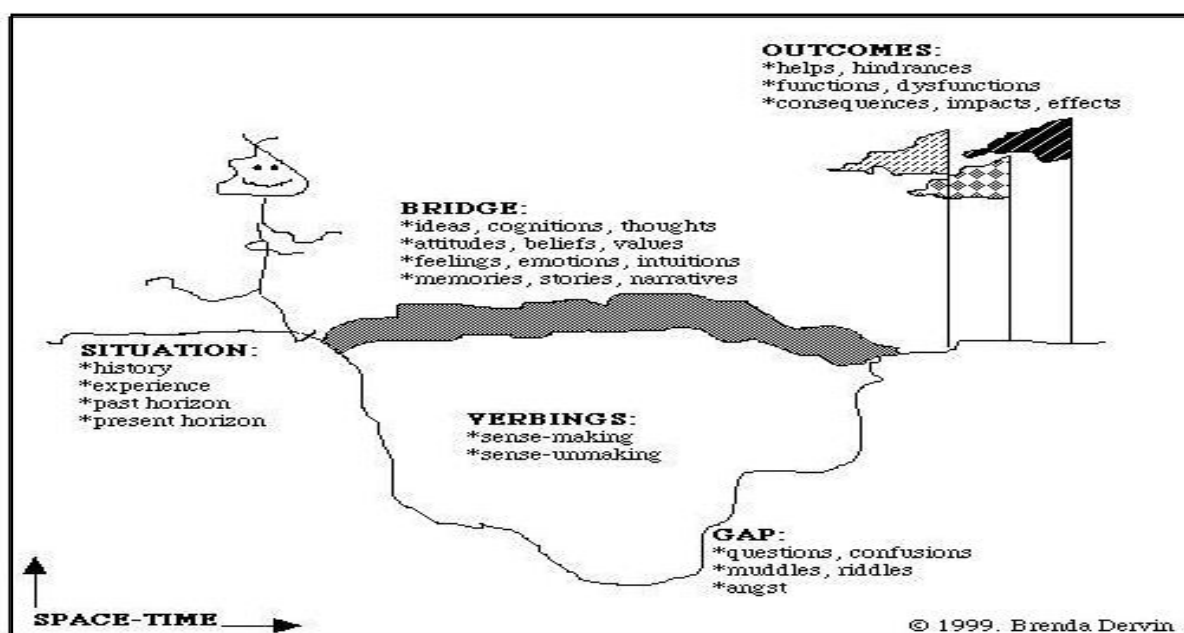
Help	Ajuda	São as formas para obter resultados; superar os obstáculos, observar funções e disfunções, e as conseqüências, impactos e efeitos.
Gap	Lacuna	São questionamentos, dúvidas, perguntas e ansiedades.

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

A entrevista do “micro momento” conforme Dervin (1999), é o instrumento de ajuda básico para a pesquisa de usuário no *sense-making*. Essa entrevista é formada por três passos básicos que precisam estar sob o controle do entrevistador e do entrevistado:

- 1º narração de eventos ordenados no tempo ou sem ordenar;
- 2º expressão de confusões, idéias, emoções, sentimentos, perguntas e conclusões;
- 3º as respostas a perguntas tais como: o que ajudou você nesse momento? O que levou você a essa conclusão? Quais conexões você percebe? Como você quer ser ajudado

FIGURA 4 - Micro momentos do SHBG (*Situation-situação, Bridge-Ponte, Help-Ajuda, Gap-Lacuna*)



Fonte: Dervin (1999).

As perguntas realizadas durante a entrevista dão lugar a muitas repetições, mas Dervin (1999) mostrou que a cada resposta obtida, está contida a visão do mundo do entrevistado e, se no lugar de criticar ou corrigir, o entrevistador organiza a fala em triângulos (situação-lacuna-ajuda), obterá não apenas o registro das emoções, mas também, elementos para o desenho de uma base de dados sobre as necessidades de informação de um

determinado tipo de comunidade. Assim, com este estudo Dervin demonstrou que enquanto o indivíduo tiver a capacidade de construir significado, irá produzir a oportunidade da constante evolução dos seus conhecimentos.

Na área da contabilidade, Tillmann e Goddard (2008) demonstraram que a utilização das técnicas de diálogo do *sense-making*, contribuíram positivamente para o crescimento do *know-how* dos contadores, influenciando diretamente no contexto estratégico de uma determinada organização estudada na Alemanha. Os autores também relatam que a construção do sentido, o *sense-making*, nos processos desenvolvidos pelos contadores, impactou de forma positiva no “conjunto das informações” e que isto tem auxiliado os clientes internos e externos nas tomadas de decisões.

Segundo pesquisa realizada por Puusa e Eerikäinen (2008) comportamentos com base na intuição e relacionamentos pessoais, podem representar um tipo de conhecimento tácito, assim a natureza do conhecimento tácito varia. É teoricamente interessante as pessoas refletirem sobre os meios para a transferência de conhecimento tácito ou de como torná-lo visível. Nesta tarefa, fazer perguntas, como propõe o *sense-making*, é essencial.

Ainda conforme estudo de Puusa e Eerikäinen (2008), o conhecimento baseado em questionamentos é importante também porque muitas organizações estão procurando conhecimentos práticos sobre as formas de tornar o conhecimento tácito, visível e transferí-lo. Este estudo reconhece que fazer perguntas é de vital importância na tentativa de entender o conhecimento tácito e torná-lo visível.

2.4 A CONTABILIDADE ONTEM E HOJE

A contabilidade conforme Martins (2011), tem sua origem a aproximadamente mil anos, auxiliando inicialmente os comerciantes e atualmente servindo como instrumento de controle e gestão. Na sua linha de evolução passou a ser utilizada inicialmente pelos credores, conforme o Código Comercial Francês de 1673, e assim se mantém até hoje em alguns países germânicos. Posteriormente os latinos começaram a utilizar a contabilidade para fins fiscais e no mundo anglo-saxônico, em função das sociedades anônimas, passou a ser utilizada com finalidade de atender os investidores.

Ao revisitar alguns fatos históricos da contabilidade, não buscamos explorar a história da contabilidade e tão pouco detalhar a sua evolução histórica. A finalidade é evidenciar fatos que ao longo da história, podem ser considerados como marcos importante em termos de mudanças para a contabilidade conforme apresentamos a seguir.

Segundo Mattessich (2000), a contabilidade desenvolve uma metodologia simplificada de registro, para auxiliar os comerciantes a cumprir suas obrigações financeiras e para os sócios explicar entre si a forma que os recursos foram utilizados e os seus respectivos resultados para a entidade.

Comentam Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), que a contabilidade esteve presente na vida das civilizações: mesopotâmica, egípcia, fenícia, grega, romana e de todos os povos da Antiguidade, evoluindo continuamente, passando pela fase da Renascença, pela Revolução Industrial, até chegar à Era do Conhecimento e da Informação.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) também mencionam a semelhança da evolução da contabilidade, com a evolução dos seres vivos, que:

Passando pela fase embrionária, de 6.000 anos antes de Cristo até, aproximadamente, 2.000 anos antes de Cristo, em que era um rudimentar instrumento pictográfico e numérico para inventariar bens, direitos e obrigações. Com as civilizações clássicas já em plena maturidade, como a Egípcia e outras, mais tarde a Grega e a Romana, de 800 a.C. até o século XIII, passando pela longa noite da Idade Média, continua aperfeiçoando sua evolução, através de documentos contábeis estáticos, de posição patrimonial cada vez mais avançada, até se chegar à invenção do método das partidas dobradas e da contabilidade como técnica completa de escrituração e de emissão de demonstrações contábeis, como já se analisou, por volta do século XIII, até a sistematização definitiva por Pacioli (IUDÍCIBUS, MARTINS e CARVALHO, 2005, P13).

A história do pensamento contábil, conforme Schmidt (1996) e Littleton (1977), iniciou no século XV, mais precisamente em 1494 na Itália, fundamentada na obra: *Suma de Aritmética, Proporção e Proporcionalidade*, de Luca Pacioli. Este frei franciscano se tornou o “pai” da contabilidade, pois desenvolveu o método das partidas dobradas, que consiste no princípio de que para todo débito em uma conta contábil, existe simultaneamente um crédito, da mesma maneira que a soma do débito será igual a soma do crédito, bem como a soma dos saldos devedores deverá ser igual a soma dos saldos credores. Este método passou a ser difundido em diversas nações, é utilizado até hoje, pois trata-se de uma das principais técnicas utilizadas na escrituração contábil.

De acordo com Hunt e Sherman (1997), entre o final do século XVIII e o início do século XIX, o aumento do consumo nas cidades manufatureiras, fomentado pela Revolução Industrial, gerou uma expectativa de bons lucros aos empresários, principalmente da Europa e da América do Norte. Como o crescimento da produção industrial avançava de forma geométrica, acompanhado dos investimentos públicos em ações das companhias mais prósperas, a expansão da contabilidade foi uma mera consequência.

Neste período em que o governo realizou investimentos no setor privado, novas leis foram aprovadas pelo Parlamento Britânico entre 1844 e 1870, que conforme Littelton (1977) exigiam que as companhias elaborassem balanços anuais, e estes depois de auditados, deveriam ser apresentados a todos interessados. Estas leis promoveram o crescimento e a notoriedade das organizações profissionais de contabilidade.

A economia norte-americana no período pós-guerra dos anos 20 e com depressão de 1930, passou por um período turbulento. Nesta época de dificuldades financeiras, ficou constatado que as formas de financiamento e seus métodos de avaliações eram deficientes, e assim deveriam ser aperfeiçoados. Logo a legislação de 1933 e 1934, passou a determinar um exame minucioso da contabilidade nas companhias que possuíam financiamento público, ressalta Littelton (1977).

Ainda Littelton (1977), comenta que durante a Segunda Guerra Mundial a contabilidade de custos com as informações de lucro, se tornou fundamental para o governo norte-americano limitar os lucros nos contratos de aquisição de munição.

Estes fatos históricos relatados revelam como a contabilidade acompanhou a evolução da sociedade e a sua importância para os distintos períodos e seus contextos.

Em sua evolução buscou atender inicialmente os sócios e em seguida os credores, posteriormente o fisco e mais recentemente investidores. Estes fatos comprovam a necessidade da separação entre o capital e a gestão, para que ambos possam ser explícitos e independentes, para que a contabilidade possa atender as distintas necessidades dos seus interessados.

Assim quanto mais complexas são essas necessidades, que nem sempre possuem os mesmos objetivos, maior é o nível de detalhamento, segurança e confiabilidade dos relatórios contábeis.

No Brasil a contabilidade teve seu início, conforme estudos de Schmidt (1996), em 1808 com a vinda da Família Real. Dom João VI ao abolir o regime de colônia, possibilita o desenvolvimento econômico, político e social. Para amparar esse desenvolvimento o monarca cria a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegações, e determina aos Contadores Gerais da Real Fazenda, que utilizem o sistema de partidas dobradas na escrituração mercantil.

O 1º Código Comercial foi instituído pela lei nº 556, de 25 de junho de 1850, tendo como referência os Códigos de Comércio de Portugal, da França e da Espanha, com o objetivo de regular as relações entre comerciantes em nosso país. O referido código estabeleceu a forma de escrituração do livro Diário, com a movimentação das contas

contábeis registradas dia a dia, e a composição das contas do Ativo, composto pelos bens e direitos da entidade e do Passivo com as obrigações a pagar (BRASIL, 1850).

Embora fosse exigida apenas a assinatura do comerciante no livro, o “guarda-livros” expressão utilizada para designar o sujeito “prático em contabilidade”, era reconhecido como agente auxiliar do comércio.

Na segunda metade do século XIX, segundo Saes e Cytrynowicz (2001), a economia brasileira era alavancada pela produção de café e pela construção das estradas de ferro, bem como pelo investimento de capital estrangeiro e pela instalação de empresas de serviços urbanos. Esse crescimento tornou a economia complexa, e consequentemente tornando mais do que necessária a presença do “prático em contabilidade” nas companhias.

A crescente demanda por profissionais na área da contabilidade, instigou o reconhecimento da profissão contábil, com a fundação do Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais em 1915. Em 1924 é realizado o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade na cidade do Rio de Janeiro, organizado pelo senador João Lyra, intitulado Patrono dos Contabilistas, pelos relevantes préstimos a classe contábil, principalmente pelo movimento em busca da regulamentação da profissão de contador.

O Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, atende uma das principais reivindicações do 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, que era organizar o ensino profissional comercial, contribuindo de forma decisiva para a educação contábil no país (BRASIL, 1931).

Em setembro de 1945, por meio do Decreto-Lei nº 7.988, a área de conhecimento contábil passa ser reconhecida como nível universitário com a criação dos cursos superiores de Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Atuariais (BRASIL, 1945). No ano seguinte em 1946, no mês de maio, foram criados através do Decreto-Lei nº 9.295, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's), que passaram a regulamentar a profissão de contabilista, em duas categorias: a de técnico em contabilidade e contador (BRASIL, 1946).

Recentemente ocorreu uma grande conquista para a classe contábil, com a publicação do Decreto-lei nº 12.249/2010, de 11 de junho, especialmente do seu artigo 76, que alterou os artigos 1º, 6º, 12, 21, 22, 23 e 27, renumerado-os para o parágrafo único do artigo 12 do Decreto-lei nº 9.295/45 (BRASIL, 2010).

Este recente decreto, menciona que passa a ser atribuição do Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade, a fiscalização do exercício da profissão contábil, dos contadores e técnicos em contabilidade. Ambos os

Conselhos passam também a regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada e principalmente, editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

2.4.1 Objetivos da contabilidade

Um dos principais objetivos da contabilidade é fornecer informações para usuários diante das mais variadas situações. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC 2001, p. 110) “a contabilidade é uma ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das entidades”.

O Conselho Federal de Contabilidade ressalta ainda que:

As informações geradas pela contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões pela compreensão do estado em que se encontra a entidade ou a empresa, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferecem. De acordo com esta norma, os usuários são todas as pessoas: físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, internas ou externas, com interesse na entidade: administradores, sócios ou acionistas, empregados, fornecedores, financiadores e demais credores, clientes, governos nos diversos níveis, participantes do mercado financeiro e de capitais, além dos meios de comunicação e do público em geral. A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa de forma a satisfazer às necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente nenhum deles, pelo fato desses interesses não serem sempre coincidentes (CFC 2001, p. 110).

Conforme Aguiar (2000) as informações contábeis são subordinadas aos princípios ou normas contábeis, e tem como principal transmitir informações confiáveis e úteis para os usuários das informações, que lhes permitam uma melhor interpretação e compreensão da situação econômica e financeira das organizações, reduzindo assim os riscos nos processo de tomadas de decisões.

Assim devem estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, conforme Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que devem permitir que as informações possuam as características necessárias para torná-las úteis. Conforme o artigo 3º da Resolução, são os princípios contábeis: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência (CFC, 1993).

No modelo tributário atual existente é imprescindível a prestação de informações fiscais e contábeis para órgãos públicos competentes e fiscalizadores do Estado, fazendo com que as empresas tratem informações especificamente para esse fim. Mas a utilidade das informações contábeis vão além das exigências públicas pois quando apresentadas em tempo hábil, de modo organizado e em relatórios objetivos, permitem uma visão panorâmica e completa da real necessidade e as possíveis deficiências em cada área da empresa, permitindo

a elaboração de um plano de ação para evitar ou diminuir prejuízos e riscos para a vida futura da organização.

As informações devem estar sempre atualizadas, pois é de pouca valia analisar relatórios de meses anteriores enquanto a realidade da empresa seria outra, correndo riscos de serem tomadas medidas não condizentes com o período que se quer analisar.

Ainda assim, as informações tradicionais apresentadas pelo balanço patrimonial, nem sempre demonstram o que muitos usuários procuram saber, como por exemplo, o atual e futuro grau de competitividade das organizações. Atualmente exige-se uma nova “leitura” da contabilidade, que deve privilegiar a visão do futuro, e não só utilizar o passado como base de referência. Assim será necessário rever, reformular e criar conceitos dentro dessa ótica (PAIVA, 1999).

Entre algumas formas de fazer uma nova “leitura”, pode-se captar e mensurar contabilmente os elementos subjetivos que influenciam a criação de valor das organizações e assim enriquecer a contabilidade, fazendo com que alcance o seu papel informacional, a fim de atender da melhor forma os seus usuários internos e externos.

Marion (1997) comenta que futuramente os modelos de tomada de decisão serão mais explícitos e as informações contábeis serão solicitadas com maior intensidade por outros grupos de usuários, que não acionistas, administradores e governo. Afirmar também que o uso da tecnologia associado à utilização de métodos quantitativos racionalizará os procedimentos contábeis.

Cosenza (2003), comenta que a contabilidade como ciência contemporânea ao longo do tempo, vem passando por mudanças significativas com o rápido avanço científico e tecnológico mundial, e assim tendo que empreender um verdadeiro esforço para acompanhar essa evolução.

Conforme Schmidt (1996) o surgimento de novas tecnologias impõe demandas que exigem velocidade, precisão e abrangência. A globalização da economia introduz significativas alterações no comportamento dos diversos usuários das informações contábeis, e os profissionais da contabilidade devem desenvolver novos relatórios para contemplar estas necessidades.

Para Kolíver (1991), o contador do próximo milênio deverá ter conhecimento profundo, abrangente e atualizado da contabilidade. Além de buscar ser um cidadão com uma visão mais aberta do mundo, capaz de adaptar-se facilmente a cenários cambiantes e que aceite a educação continuada como condição de vida.

Franco (1999), comenta que os profissionais da área contábil têm sido, diretamente relacionados com a tecnologia da informação (TI), mas que o rápido processo de evolução, pode deixar alguns contadores para trás.

As organizações contábeis são empresas prestadoras de serviços de natureza contábil para pessoas físicas e jurídicas, atuantes nas mais diversas atividades econômicas. A sociedade contábil é constituída através de um Contrato Social, conforme o “Novo Código Civil” Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que deve ser registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas responsável pelo município ou região da sede da sociedade, como Sociedade Simples Limitada, ou então na Junta Comercial do seu respectivo estado de origem, como Sociedade Empresária Limitada (BRASIL, 2002).

A Sociedade ou o Empresário, que deverá ter o Requerimento de Empresário registrado na Junta Comercial, também devem ser registrados na Receita Federal do Brasil, para obtenção do CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (BRASIL, 2002).

Posteriormente deve-se proceder o registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC do estado aonde os serviços serão prestados, sob a forma de Entidade Empresarial de Responsabilidade Coletiva (para as Sociedades Simples Limitadas e Sociedade Empresária Limitada), Entidade Empresarial de Responsabilidade Individual (para o Empresário) ou como Escritório Individual (CRCRS, 2011).

- a) Entidade Empresarial de Responsabilidade Coletiva: O seu quadro societário pode ser composto por contabilistas, Contadores e/ou Técnicos em Contabilidade, devidamente habilitados e registrados no Conselho Regional de Contabilidade – CRC, do estado aonde os serviços serão prestados e também por demais profissionais liberais com profissão intelectual regulamentada, devidamente habilitados e registrados em seus respectivos órgão de classe. As responsabilidades dos diferentes profissionais qualificados no contrato, se for o caso, deverão ser mencionadas em cláusula específica do Contrato Social;
- b) Entidade Empresarial de Responsabilidade Individual: É composto por um profissional, que utilizará o seu CNPJ, podendo ser Contador ou Técnico em Contabilidade, devidamente habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC, do estado aonde prestará os seus serviços;
- c) Escritório Individual: É composto por um profissional, que utilizará seu próprio CPF – Cadastro de Pessoa Física, podendo ser Contador ou Técnico em Contabilidade, devidamente habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC, do estado aonde prestará os seus serviços.

Conforme mencionado por Figueiredo e Fabri (2000) os serviços das organizações contábeis surgem a partir do processo de terceirização do setor de contabilidade das empresas.

Os serviços prestados podem ser sob forma de:

- a) execução da contabilidade das áreas: fiscal, pessoal e contábil;
- b) cálculo de custos;
- c) proposição de sistemas gerenciais;
- d) análise econômico-financeira;
- e) planejamento tributário;
- f) assessoria, consultoria, auditoria e perícia;
- g) outros serviços como: constituição e alteração de contratos sociais, elaboração de documentação para processos licitatórios, regularização de pendências junto a órgãos governamentais, declarações diversas, entre outros.

Conforme mencionado na alínea a), geralmente as organizações contábeis, possuem departamentos ou áreas, especializadas em tratar os serviços de forma específica, como segue:

- a) serviços gerais ou recepção: realizam as atividades de apoio, como recepção, triagem e arquivo de documentos, como também contato com cliente e fornecedores, bem como serviços externos em instituições bancárias e governamentais;
- b) setor fiscal: Auxilia a empresa no sentido de atender as exigências do fisco, através de declarações, impostos, encargos, entre outros, de acordo com cada atividade e tipo de organização;
- c) setor pessoal: Executa todos os serviços relacionados à vida dos funcionários na empresa desde a sua admissão, afastamentos temporários até a sua demissão;
- d) setor contábil: Abrange a contabilidade fiscal e a gerencial, com a elaboração de apresentação de relatórios que auxiliam os gestores das organizações na condução dos negócios;
- e) outros serviços: Constituição e alterações, distratos, cisões, fusões de matriz e filiais, inscrição federal, estadual e municipal, atualizações de escrita, entre outros.

2.4.2 A contabilidade no cenário atual

A harmonização, também denominada como convergência para as normas internacionais de contabilidade, será outro desafio a ser superado pelos contadores, principalmente pela globalização da economia.

Franco (1999), afirma que há uma inquietação generalizada quanto ao surgimento de organismos, nacionais e internacionais, para implantação das normas contábeis, e argumenta que, em vez destas contribuírem para a sonhada convergência, podem criar confusão e dificuldades na identificação das normas já existentes. Assim os órgãos de classe devem se mobilizar para buscar a correta interpretação e aplicação desta normas. Atualmente o órgão responsável é o Comitê de Pronunciamento Técnico (CPC), que será abordado logo a seguir.

É imperioso para que os países harmonizem suas normas com as internacionais, que estas estejam sendo aceitas de forma incontestável pelos demais, e que não existam dúvidas sobre qual norma deve ser seguida. No contexto brasileiro, em 2007 foram realizadas duas mudanças relevantes na contabilidade brasileira que a conduzem ao processo de harmonização e convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

A primeira ocorre através do Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, que institui o Sistema Público de Escrituração Digital, SPED, que tem como principal finalidade unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas. Atualmente é composto por três grandes projetos: a Nota Fiscal Eletrônica (NFe), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD).

O SPED busca promover e estimular com efetividade o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, permitindo a identificação de atos ilegais, e como consequência aumentar a arrecadação de impostos para o fisco. Assim as diversas esferas fiscais: união, estados e municípios estarão integrados, compartilhando as diversas informações fiscais e contábeis dos contribuintes, em alguns casos em tempo real.

Conforme Filho (2010):

Em 2006, com a fusão da Receita Federal e da Receita Previdenciária, originou-se a RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ainda nesse período, entrou em funcionamento o software Harpia, um sistema de inteligência artificial desenvolvido em parceria com a Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), com o Instituto Tecnológico da Aeronáutica para a Secretaria da Receita Federal. Esse software desenvolve o perfil de cada um dos contribuintes ao longo dos anos, de maneira a acompanhar qualquer variação substancial nas suas transações e permite o cruzamento das informações obtidas com o movimento financeiro, cartões de crédito, operações entre empresas, etc (FILHO, 2010, p. 34).

Para os contribuintes, no caso as empresas que participam do SPED, entre os benefícios, pode-se apontar uma maior eficiência e produtividade em função da padronização e automatização das informações, além da economia com redução de papel e a sensível redução na manutenção dos arquivos dos documentos físicos. A redução da concorrência

desleal pode também ser um fator importante, pois com o aumento do controle das operações fiscais, tende-se a reduzir a circulação de produtos e mercadorias sem procedência declarada.

Porém para que o contribuinte desfrute destas vantagens, terá que realizar alguns investimentos, iniciando por uma revisão dos seus processos e consequentemente customizar o seu sistema de gestão integrado *Enterprise Resource Planning* (ERP) e em alguns casos, contratar sistemas auxiliares. Também é importante verificar se o sistema de ERP e os sistemas auxiliares, estão alinhados para atender as normas internacionais de contabilidade, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

A segunda e também relevante mudança, ocorreu por meio da Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga alguns dispositivos da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Assim, em 2007 o Brasil iniciou a convergência brasileira aos padrões internacionais, aderindo ao IFRS para as Sociedades Anônimas e de Grande Porte (BRASIL, 2007). As Pequenas e Médias Empresas (PMEs) foram contempladas através da Resolução do CFC nº 1.255/09, aprovada inicialmente com a sigla NBC T 19.41, que posteriormente foi alterada pela Resolução do CFC nº 1.329/11, para NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CFC, 2011).

Estas alterações causaram relevantes mudanças na escrituração contábil, conhecida como contabilidade societária, modificando os critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas. Assim o resultado contábil será diferente do resultado fiscal, que é apurado pela escrituração fiscal. Entre os principais procedimentos e mudanças no dia a dia das pequenas e médias empresas, conforme o CPC PME R1 (2011), pode-se mencionar:

- a) Ajuste a Valor Presente: Efetua o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro como, por exemplo, uma venda ou compra realizada a longo prazo. É aplicado nas operações de longo prazo no Contas a Receber e a Pagar e no curto prazo é aplicado quando houver efeito relevante;
- b) Teste de Recuperabilidade: Também conhecido como “*Impairment test*”, busca apresentar de forma prudente o valor real líquido de realização de um ativo, que pode ser de forma direta ou indireta, respectivamente, por meio de venda ou de utilização nas atividades. Tem como objetivo evitar que um ativo esteja registrado por um valor maior que o valor recuperável ou se não está desvalorizado em relação ao valor real. O ativo estará desvalorizado quando o valor contábil registrado é maior que o valor recuperável, por venda ou por uso. O valor contábil de um ativo está apresentado no balanço patrimonial pelo seu valor histórico

deduzido de depreciação, exaustão ou amortização acumulada e de provisão para perda, se esta existir;

- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial: É uma correção do valor apresentado no balanço patrimonial por um ativo ou passivo, em relação ao seu valor justo. O seu principal objetivo é expressar o real valor do patrimônio da entidade. Assim além de alterar o valor societário dos bens, pode-se também atribuir novos prazos de vida útil, com taxas distintas de depreciação para cada bem, além do seu o valor residual, caso exista a expectativa de vendê-lo após o término do período de depreciação determinado. Assim depreciação para a considerar o tempo em que determinado bem vai gerar de “vida econômica para a empresa”;
- d) Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC): Demonstra informações sobre as alterações no caixa e equivalentes de caixa de um período contábil mostrando o aumento ou redução líquida. É composto por três partes distintas: Atividades Operacionais, Atividades de Investimentos e Atividades de Financiamentos. É elaborado a partir de dois métodos, o Direto e o Indireto. No método Direto são considerados somente os recebimentos e pagamentos que causaram reflexo no caixa e seus equivalentes. No método Indireto são apurados a variação do caixa e seus equivalentes a partir do resultado do exercício e posteriormente efetuados ajustes nas contas que não causaram reflexo no caixa;
- e) Demonstrativo de Lucros e/ou Prejuízos Acumulados (DLPA): Demonstra o resultado da empresa apresentando as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados;
- f) Notas Explicativas: Apresentam informações complementares e descrições narrativas e detalhadas, que justificam àquelas apresentadas no Balanço Patrimonial, na Demonstração de Resultado do Exercício e demais Demonstrações. Contribuem com informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento das Demonstrações Contábeis. As NEs devem ser utilizadas a fim de tornar mais compreensíveis as Demonstrações Contábeis, pois são cada vez mais necessárias devido as diversas situações que precisam ser esclarecidas aos usuários da informação contábil;
- g) Regime Tributário de Transição (RTT) e o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT): O RTT foi introduzido pela Lei 11.941/09, para tratar os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638/07. Seu principal objetivo é buscar a neutralidade tributária, tornando

sem efeito os lançamentos realizados na contabilidade societária não previstos para fins fiscais. Os lançamentos de ajustes tributários do RTT serão registrados no FCONT, que é um programa eletrônico instituído pela Receita Federal através da Instrução Normativa nº 949/2009. O FCONT registrará a escrituração das contas patrimoniais e de resultado, que considera para fins fiscais nos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007. Estes “ajustes” se tornam necessários pois o Fisco não considera as práticas contábeis adotadas no modelo IFRS, principalmente nas empresas tributadas pelo apuração do Lucro Real, pois como estas práticas alteram o resultado, logo o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que incidem sobre o resultado apurado no período, sofrerão alterações nos valores apurados.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), é formado por seis entidades: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis (FIPESCAFI), Atuariais e Financeiras, Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC) e Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA). Possui ainda como participantes a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados e da Receita Federal (SUSEP).

O CPC é a entidade que elaborou, e continua elaborando, os pronunciamentos conceituais básicos, para que as demonstrações contábeis sejam apresentadas dentro dos padrões do IFRS, estes publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As normas do IFRS começaram a ser utilizadas em 2005, pelos países da União Européia, com o principal objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras.

Como os seus benefícios logo foram percebidos pela comunidade financeira, diversos países buscaram a convergência de suas normas contábeis para este padrão do IASB, inclusive o Brasil. Conforme mencionado por Palácios (2010), essas mudanças provocam alterações na contabilidade brasileira, no que tange a adoção de um padrão internacional para elaboração e divulgação das demonstrações de suas empresas.

A convergência e harmonização da contabilidade brasileira as normas internacionais dará mais confiança aos investidores, pois permitirá a comparabilidade das informações. Conforme Oliveira (2008), os mercados potenciais estão aderindo ao padrões das normas internacionais de contabilidade, para que isso facilite a análise do desempenho das empresas pelos investidores.

Em 2010 foram apresentadas pelas instituições financeiras e companhias abertas, as primeiras demonstrações contábeis que contemplam o IFRS na sua íntegra. Durante o processo de adoção das normas internacionais, conforme FIPECAFI (2009), foram encontradas algumas dificuldades da aplicação prática, pois o sistema contábil brasileiro sempre foi influenciado pela legislação fiscal, porém com a convergência e harmonização baseadas no IFRS, a contabilidade no Brasil passa se voltar a fins societários.

A confiabilidade dos relatórios gerados com a finalidade de atender os interesses societários, torna transparente o patrimônio bem como a sua gestão, para os demais interessados, principalmente aos investidores. A convergência ao IFRS torna as demonstrações comparáveis com os números de empresas estabelecidas em diversos países, o que acaba atraindo investidores estrangeiros. Conforme Martins (2010), é importante prover condições para que as informações contábeis sejam confiáveis, para que os acionistas possam vender suas ações quando o mercado acionário crescer, e que as companhias possam obter novos recursos, vendendo suas ações.

Assim percebe-se a crescente necessidade e importância em elaborar relatórios gerenciais que atendam as necessidades e os diversos interesses dos seus usuários, em especial: sócios, investidores e administradores. A globalização acelerou e internacionalizou as transações, entre os diversos segmentos no mundo dos negócios.

Quando a contabilidade das empresas é terceirizada a organizações contábeis, além da elaboração de relatórios gerenciais, se faz necessária para a maioria dos clientes, a apresentação dos resultados. Essa situação decorre em função dos clientes das organizações contábeis terem sua atenção voltada para sua atividade fim, para tanto terceirizam sua contabilidade. Cabe salientar que é importante que profissionais das organizações contábeis tenham amplo entendimento de negócio, do ramo em que seus clientes estão inseridos.

Durante os processos de elaboração de relatórios gerenciais e apresentação dos resultados, são tratadas as particularidades do segmento de cada cliente e também as distintas necessidades de informações que estes demandam. Com isso o contador desenvolve ao longo do tempo, um conhecimento próprio e muito particular de elaborar e apresentar esses relatórios aos clientes. Esse é o conhecimento tácito.

Assim identificar e resgatar o conhecimento tácito torna-se cada vez mais importante por amenizar os problemas decorrentes da transição de pessoas ou de suas funções e também por se constituir uma vantagem competitiva para a organização contábil, podendo colaborar para um melhor desempenho e contínua melhoria desses processos.

FIGURA 5 - Quadro conceitual

1 CONHECIMENTO TÁCITO

1.1 - Nas obras estudadas de Polanyi (1958 e 1966) observa-se a contribuição para uma nova compreensão da epistemologia, sobre os dois tipos de conhecimento, o tácito e explícito, e sua relação permanente. A dimensão tácita do conhecimento que utilizamos na interpretação e produção do conhecimento explícito, não pode ser obtido sem que o tácito se constitua como contexto de referência dentro do qual seja possível a sua compreensão. Nesta mesma linha Nonaka (1994) também ressalta os “elementos cognitivos e técnicos” os que compõem a dimensão tácita do conhecimento.

1.2 - Nonaka e Takeuchi (1997) ao aprofundarem os estudos sobre a divisão do conhecimento estabelecida por Polanyi (1966), estabelecem as seguintes definições de conhecimento. O tácito sendo pessoal e específico ao contexto, logo difícil de ser formulado e comunicado. O explícito refere-se ao conhecimento transmissível em linguagem formal e sistemática.

2 SENSE-MAKING

2.1 - Para Dervin (1983), o *sense-making* é um método de sempre estar em busca do "gap" ou da ponte entre a situação e a ajuda necessária para compreendê-la. Quando o indivíduo identifica uma necessidade de informação e sente uma lacuna entre o estado atual e o desejado, então terá que suprir essa necessidade, buscando informações basicamente de quatro fontes: pessoais, comerciais, públicas ou experimentais. De acordo com Dervin (1983), essa busca e uso da informação, podem ser exemplificados pelas seguintes perguntas, baseadas no triângulo situação-vazio-uso:

Que situação está lhe bloqueando?

O que está faltando em sua situação?

Quais são as dúvidas ou confusões?

Que tipo de ajuda você espera receber?

2.2 - Para Weick (1995) a “construção do sentido” (*sense-making*), é uma atividade central na construção da organização e do ambiente que ela confronta. Ao longo do tempo, as estruturas cognitivas dos indivíduos tornam-se parte de uma visão do mundo socialmente reforçada. No contexto organizacional isso indica que a natureza cíclica de uma determinada atividade implica que os aspectos materiais e cognitivos do negócio devem estar consistentemente entrelaçados.

3 - CONTABILIDADE

3.1 - Estudos recentes na área da contabilidade apontam a importância de investir e estimular o desenvolvimento do capital intelectual das organizações, conforme Boda e Szilávik (2007), Lopes e Rodrigues (2007) e Begley, Taylor e Bryson (2009). Já os autores Brannstrom e Giuliani (2009) e Joshi e Ubha (2009) comentam sobre a necessidade da contabilidade mensurar e registrar o valor do capital intelectual como ativo intangível, utilizando-se das novas normas internacionais de contabilidade (IFRS), nas demonstrações contábeis das organizações.

3.2 - No contexto contábil brasileiro, em 2007 foram realizadas duas mudanças relevantes na contabilidade brasileira que a conduzem ao processo de harmonização e convergência a IFRS e a adoção do SPED. Conforme Palácios (2010), a convergência e harmonização da contabilidade brasileira as normas internacionais dará mais confiança aos investidores, pois permitirá a comparabilidade das informações. Em 2010 foram apresentadas pelas instituições financeiras e companhias abertas, as primeiras demonstrações contábeis que contemplam o IFRS na sua íntegra.

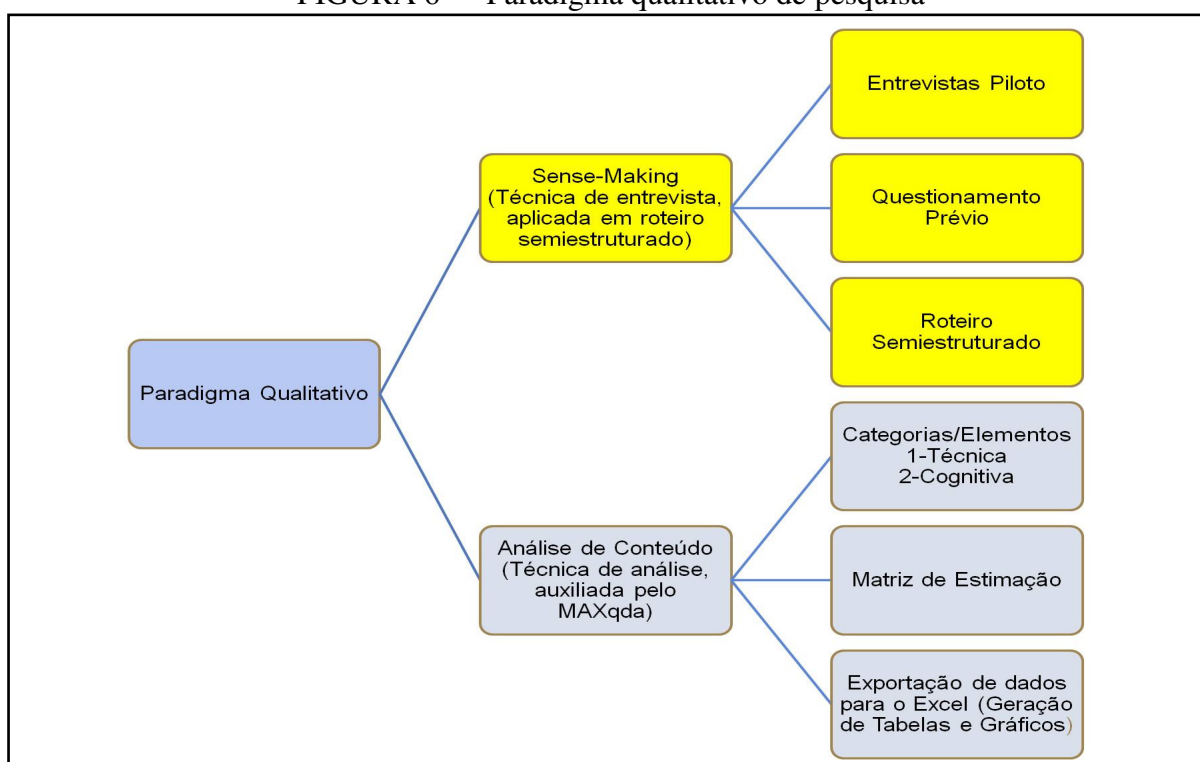
3 METODOLOGIA

A pesquisa enquanto procedimento formal é um método de pensamento reflexivo que implica em um tratamento científico e permite conhecer a realidade ou descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões sugeridas, fazendo uso dos métodos científicos (LAKATOS e MARCONI, 2001).

Para Chizzotti (2003, p.11), “a pesquisa investiga o mundo em que o homem vive e o próprio homem”. O pesquisador se baseia em atividade como observação, reflexão e experiências do passado e do presente para buscar a solução de problemas enfrentados.

Considerando o caráter emergente do objeto de estudo do presente trabalho, a presente pesquisa é exploratória de campo (LAKATOS E MARCONI, 2001). O conhecimento tácito ainda é um campo relativamente recente sendo que ainda não se pode circunscrever o seu campo e muito menos se estabelecer um paradigma teórico que o defina enquanto objeto. Epistemologicamente pode ser considerado como um fenômeno que ainda tem muitas dimensões que necessitam ser estudadas. Por isso o presente trabalho é um estudo multicasos que se apóia no paradigma qualitativo de pesquisa, conforme figura 6, e utiliza métodos conhecidos e validados de análise dos dados obtidos no campo de estudos, no caso, a análise de conteúdo.

FIGURA 6 - Paradigma qualitativo de pesquisa



Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Como técnica de entrevistas foi utilizado o triângulo do *sense-making*, pesquisado por Dervin (1983), que utiliza os fatos para organizar a realidade e dessa maneira colocar a informação dentro do seu contexto. Vale ressaltar que o interesse acadêmico deste estudo multicaso reside também sobre a possibilidade de verificar a aplicabilidade da associação do método de análise de conteúdo com as técnicas do *sense-making*, para resgatar os conhecimentos tácitos identificados nos processos específicos de elaborar relatórios gerenciais e apresentar os resultados aos clientes das organizações contábeis entrevistadas.

3.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO

A análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados que busca identificar o que está sendo comentado a respeito de um determinado assunto. Para Bardin (1977):

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (BARDIN, 1977, p. 37).

Nesta definição acima apresentada, a análise de conteúdo pode variar entre os dois extremos que fazem parte da investigação científica: a rigorosidade da objetividade e a fecundidade da subjetividade. Isto resulta na formação de indicadores quantitativos e/ou qualitativos que induzem o pesquisador a uma segunda leitura da comunicação, baseado na dedução e/ou na inferência.

Assim análise de conteúdo pode ser utilizada em pesquisas de ordem quantitativa, e qualitativa, nas ciências sociais. Minayo (2004) entende que a importância da análise de conteúdo consiste, na sua tentativa de impor um corte entre as intuições e as hipóteses, que conduzem o pesquisador a interpretações mais definitivas, sem se afastar das exigências atribuídas a um trabalho científico.

A origem da análise de conteúdo remete a metodologias quantitativas, cuja lógica se baseava na interpretação cifrada do material de caráter qualitativo, em que o rigor científico invocado era caracterizado pela pretensa objetividade dos números e das medidas (MINAYO, 2004). Uma breve exposição histórica da evolução da análise de conteúdo explicita seu desenvolvimento como instrumento de análise das comunicações. Nesse caso, o que a diferencia e caracteriza em relação às outras técnicas anteriores a ela é a presença de processos técnicos de validação.

Conforme Bardin (1977) e Minayo (2004), os enfoques qualitativos têm como objetivo, atentar para a presença ou ausência de uma característica, ou a um conjunto destas, bem como nas mensagens analisadas, na busca de ultrapassar o alcance meramente descritivo das técnicas quantitativas para atingir interpretações mais profundas com base na inferência.

Desenvolvida no início do século XX na Escola de Jornalismo da Universidade da Columbia dos EUA, a análise de conteúdo era a técnica aplicada principalmente, ao tratamento de materiais jornalísticos. Atualmente é utilizada nas transcrições de entrevistas, documentos institucionais, entre outros (VERGARA, 2008).

No caso da presente pesquisa, para viabilizar a análise de conteúdo, foi utilizado o *software* MAXqda que agilizou e qualificou a análise do conteúdo das entrevistas. O MAXqda é um *software* projetado para auxiliar na análise qualitativa de dados de textos, multimídia e análise em instituições acadêmicas, científicas e de negócios. Ele é o sucessor de WinMax, o que foi feito primeiramente em 1989. O programador que desenvolveu o MAXqda foi Udo Kuchartz, associado à Universidade Livre de Berlin.

Como principal característica, o MAXqda permite importar documentos de diversos editores de texto, sem a necessidade preliminar de pré-formatação, conforme utilizado em estudos realizados por Kippel et al (2004) e Lage (2011).

O MAXqda pode ser utilizado em diferentes tipos de pesquisa devido a sua flexibilidade e fácil adaptação aos dados, objetivos e estratégia do assunto pesquisado, com melhor aproveitamento em pesquisas qualitativas e subjetivas semiestruturadas. Nesta pesquisa foram utilizados documentos gerados pelo editor de textos Word da Microsoft^R.

O MAXqda possui diversos recursos, entre eles:

- a) permite a formatação dos textos tais como: tipos e tamanhos de fontes, características tipo negrito ou itálico, além de possibilitar a alteração e exclusão de palavras e caracteres;
- b) possibilita a edição de documentos existentes que já continham *memos* e dados codificados;
- c) possui recursos para buscas complexas de texto e elementos de linguagem, incluindo o uso de *thesaurus* para encontrar palavras com significados similares;
- d) indexa todas as palavras do texto e cria tabelas de frequência de ocorrência de palavras;
- e) realiza pesquisas do tipo palavra ou texto chave no contexto (*key word in context* – KWIC);
- f) disponibiliza algumas funcionalidades automáticas para análise de conteúdo;

g) possui recursos limitados para criação de gráficos com proximidade de palavras ou expressões.

Nesta pesquisa foram utilizados os recursos de formatação e edição descritos nas letras, (a) e (b), para realizar ajustes nos documentos importados.

Os recursos da letra (c), foi utilizado para concentrar as palavra similares, agrupando-as em uma única palavra chave;

O recurso de indexação (d), foi utilizado para verificar as palavras mais utilizadas, com frequência igual e superior a 6 menções pelos entrevistados, relacionadas as características das categorias dos elementos de ordem técnica e cognitiva pesquisados, para auxiliar na identificação dos conhecimentos tácitos a serem resgatados.

A forma de buscas complexas de texto, disponível no recurso (e) não foi necessário utilizar, pois a pesquisa utilizou-se apenas de palavras em suas análises.

O recurso das funcionalidades automáticas para análise do conteúdo (f), permitiu codificar os diversos segmentos das entrevistas, classificados através da matriz de estimação com sistema de códigos, nas categorias dos elementos de ordem técnica e cognitiva. Estes segmentos uma vez classificados, foram exportados para uma planilha eletrônica Excel da Microsoft^R, que permitiu a identificação e o resgate dos conhecimentos da dimensão tácita dos elementos de ordem técnica e cognitiva. Em seguida foi verificada a frequência dos verbos mencionados, que indicaram as ações mais mencionadas dos entrevistados. Esse recurso facilitou a organização do registro das falas segundo as categorias de análise estabelecidas.

Devido a limitação dos formatos de gráfico gerados pelos do MAXqda (g), posteriormente os dados foram exportados para uma planilha eletrônica Excel da Microsoft^R, que possibilitou gerar a tabelas de ações dos entrevistados (figura 12) e gráficos de frequência dos verbos selecionados (figuras 13 e 14), apresentados a seguir.

3.2 CATEGORIAS DE ANÁLISE

Como já mencionado, a análise de conteúdo admite tanto abordagens quantitativas quanto qualitativas ou, ainda ambas, apesar de ter sido concebida com base na quantificação, conforme mencionam Bardin (1977), Freitas, Cunha Jr. e Moscarola (1996), LaVille e Dione (1999). Em quaisquer dos casos implica em categorizações.

Para Bardin (1977), análise de conteúdo possui duas funções que na prática podem ou não dissociar-se:

Uma função heurística: análise de conteúdo enriquece a tentativa exploratória, aumenta a propensão à descoberta. É a análise de conteúdo *para ver no que dá*. Uma função de administração da prova. Hipóteses sob a forma de questões ou afirmações provisórias servindo de diretrizes que apelarão para o método de análise sistemática para serem verificadas no sentido de uma confirmação ou de uma infirmação. É a análise de conteúdo para servir de prova (BARDIN, 1977, p.25).

No caso da presente pesquisa as categorias de análise foram estabelecidas a partir dos elementos da dimensão tácita do conhecimento, de ordem técnica e cognitiva, classificadas como categorias e sub-categorias, na estrutura da figura 7:

FIGURA 7 - Categorias de análise dos elementos de ordem técnica e cognitiva

- | |
|--|
| 1-ELEMENTOS DE ORDEM TÉCNICA-Capacidades informais
1.1-Habilidades adquiridas (<i>Know-How</i>)
1.2-Competências pessoais desenvolvidas
2-ELEMENTOS DE ORDEM COGNITIVA-Forma de perceber o mundo
2.1-Aspectos Culturais-Crenças, valores, comportamentos
2.2-Aspectos Emocionais-Atitudes, intuições, percepções, esquemas, modelos mentais |
|--|

Fonte: Adaptado pelo autor conforme conceitos de Polanyi (1966) e Nonaka (1994).

Utilizando como recurso o *software* MAXqda foi possível identificar através da análise de conteúdo das transcrições das entrevistas categorizadas através dos elementos de ordem técnica e cognitiva, quais as expressões referentes ao conhecimento tácito, foram mais usadas pelos responsáveis em elaborar relatórios gerenciais e apresentar aos clientes.

Nas pesquisas de análise de conteúdo, conforme Vergara (2008), podem ser utilizadas algumas palavras-chave como: unidades de análise, grade de análise, categorias, frequência de elementos, se a análise for de base quantitativa; e observa-se a: relevância, presença e ausência de elementos, se a análise for qualitativa.

Como principais características da análise de conteúdo, pode-se mencionar que é aplicada tanto aos fins exploratórios, ou seja, de descoberta, quanto aos de verificação, confirmando ou não proposições ou suposições pré estabelecidas. Nesta pesquisa a análise de conteúdo é realizada com fins exploratórios delimitada por uma análise qualitativa de relevância, presença e/ou ausência de elementos.

3.3 PARTICIPANTES

Foram estudadas onze organizações contábeis associadas ao Sescon-Serra Gaúcha, entre as 19 que implataram o Programa de Qualidade Necessária Contábil (PQNC), categoria ouro, oficializada através da entrega do selo de qualidade contábil em 31 de maio de 2011. O PQNC é um programa de certificação de qualidade desenvolvido especificamente para o

segmento contábil pela Directiva Consultoria, a partir da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), NBR ISO 9001 e que tem como filosofia principal o CTC, Comprometimento Total com o Cliente. A implantação é realizada através de um treinamento em oito módulos, acompanhado por uma consultoria especializada, seguindo de pré-auditoria e auditoria de certificação.

A escolha deste grupo de organizações contábeis, está associada a busca pela padronização e consequentemente a qualidade dos seus processos e principalmente a contribuição que estas conquistas proporcionarão a estas organizações contábeis, que rumam a convergência para as normas internacionais de contabilidade.

FIGURA 8 - Informações sobre o perfil dos entrevistados participantes

Código da Organização Contábil do Entrevistado	Sexo	Idade	Nível de Formação na Área Contábil (Técnico, Graduação, Especialização)	Tempo de Atuação na Área (em anos)	Tempo como Empresário Contábil
01	Masculino	62	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão Empresarial	34	34
03	Feminino	28	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria	10	3
04	Feminino	61	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Graduação em Ciências Econômicas	40	33
05	Masculino	51	Graduação em Ciências Contábeis	30	21
07	Feminino	52	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Perícia e Auditoria	31	25
08	Masculino	42	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Gerencial e Finanças	25	15
11	Feminino	55	Técnico em Contabilidade Graduação em Direito Especialização em Recursos Humanos	30	25
12	Feminino	49	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão de Custos	22	18
14	Masculino	47	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão Financeira	25	20
17	Masculino	53	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Gerencial e Finanças	28	17
19	Feminino	44	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão Financeira Especialização em Gestão de Serviços	24	12

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Vale novamente ressaltar que o SESCON – Serra Gaúcha, conta com duzentas e cinquenta e seis organizações contábeis em sua base territorial, distribuídas em quatorze municípios, como segue: André da Rocha, Antônio Prado, Campestre da Serra, Carlos

Barbosa, Caxias do Sul, Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, Ipê, Monte Alegre dos Campos, Nova Pádua, Nova Roma do Sul, Protásio Alves e São Marcos (SESCON, 2011). Dessas 256 organizações, apenas 19 implantaram o PQNC até 31 de maio de 2011.

3.4 ETAPAS DA PESQUISA

3.4.1 Coleta de dados

Como a pesquisa foi do tipo exploratória de campo, a coleta de dados foi realizada por meio da realização de entrevistas com um roteiro semiestruturado com questionamentos. O método utilizado se fundamenta em técnicas de diálogo em conjunto com a análise de conteúdo Bardin (1977), privilegiando análises do *sense-making* conforme Dervin (1983) que utiliza os fatos para organizar a realidade e dessa maneira colocar a informação dentro do seu contexto.

Para obtermos as narrativas, com os prováveis conhecimentos tácitos a serem resgatados, foi desenvolvido um Roteiro Semiestruturado (situação-lacuna-ajuda) (ANEXO B) aplicado aos responsáveis pelas organizações contábeis entrevistadas, precedido de um Questionário Prévio (ANEXO A) sobre os tipos mais comuns de relatórios gerenciais e suas atividades, com respostas de sim ou não, a fim de constar se a organização contábil desenvolvia essas práticas, para assim prosseguir a entrevista, gerando Informações Sobre as Organizações Contábeis Participantes (ANEXO C).

Das dezenove organizações contábeis certificadas, onze participaram da pesquisa. Das demais, três delas afirmaram que não elaboram relatórios gerenciais aos seus clientes, cinco não tiveram interesse em participar, sendo que duas comentaram que retornariam o contato quando tivessem disponibilidade, mas não o fizeram, e outras três comentaram que gostariam de responder os questionamentos por e-mail.

Constatando que a organização contábil elaborava relatórios gerenciais e os apresentava aos seus clientes, foram realizadas as entrevistas com as técnicas do triângulo do *sense-making* (situação-lacuna-ajuda). As narrativas foram gravadas em arquivos de áudio, com ciência e autorização dos participantes, e posteriormente transcritas na sua íntegra, no editor de textos Word da Microsoft^R, e posteriormente importadas para o *software* MAXqda (*Software for Qualitative Data Analysis*).

Nas formas de entrevista individual aos contadores, buscou-se seguir o roteiro semiestruturado construído a partir dos conceitos de *sense-making*. O tema principal dizia respeito à forma pela qual os entrevistados elaboram os relatórios gerenciais e os apresentam aos seus clientes. A finalidade do pesquisador é a de identificar através das narrativas, as três partes do triângulo do *sense-making*, conforme Dervin (1983), alinhadas como categorias de análise conforme Bardin (1977), mediante a aplicação de um roteiro semiestruturado com dez questionamentos, conforme abordado a seguir, buscando identificar:

- a) a situação, ou seja, o que está se manifestando;
- b) "gap" que é aquilo sobre o qual se deseja ter uma resposta, o que não está compreendido ou que tipo de conhecimento falta, ou seja uma lacuna;
- c) a ajuda, o que pode ser feito.

A experiência de Dervin (1999) demonstrou que as perguntas realizadas durante a entrevista dão lugar a muitas repetições, mas a cada resposta obtida, está contida a visão do mundo do entrevistado e, se no lugar de criticar ou corrigir, o entrevistador organiza a fala em triângulos (situação-lacuna-ajuda), obterá não apenas o registro das emoções, mas também, elementos para o desenho de uma base de dados sobre as necessidades de informação de um determinado tipo de comunidade.

Na presente pesquisa a técnica de entrevista baseada no *sense-making*, permitiu provocar narrativas dos entrevistados, através das perguntas realizadas durante as entrevistas e efetivamente muitas repetições ocorreram gerando um vasto material de texto. Os dois elementos da dimensão tácita do conhecimento, de ordem técnica e cognitiva, conforme os conceitos de Polanyi (1966) e Nonaka (1994), foram fundamentais para que a análise gerasse interpretações alinhadas com os objetivos do presente trabalho.

O roteiro semiestruturado utilizado para estabelecer o diálogo com os entrevistados foi desenvolvido a partir dos seguintes questionamentos:

- a) que erros são mais comumente identificados no processo de elaborar relatórios gerenciais e a apresentar os resultados os seus clientes? O que pode ser feito para minimizá-los?;
- b) quais são as habilidades funcionais e emocionais requeridas para desenvolver essas atividades? O que pode ser feito para desenvolvê-las?;
- c) que informações e conhecimentos tácitos, são desenvolvidos pelo contador durante a execução destas atividades?;

- d) quais são as principais dificuldades encontradas pelos atuais e/ou novos contadores da organização, no desempenhar dessas atividades? O que pode ser feito para minimizá-las?;
- e) que tipos de perguntas são feitas pelos clientes ao término das apresentações dos resultados? E quando isto ocorre, as respostas estão nos relatórios gerenciais? Ou tem que serem interpretadas pelo contador? Se houve interpretação, de que forma se originou o raciocínio desenvolvido?;
- f) que alterações poderiam ser implementadas nos relatórios gerenciais e na sua apresentação, para que o cliente tenha amplo entendimento dos resultados?;
- g) em função da natureza dos resultados apresentados aos clientes, positivos ou negativos, o comportamento emocional, do contador e do cliente, apresenta alterações? De que tipo?;
- h) quais foram as experiências e circunstâncias vivenciadas durante as reuniões? (Questionamentos, reclamações, comentários). Se ocorreram, estão registradas de alguma forma?;
- i) descreva como foi realizada uma apresentação de resultados a um cliente que se recorde, que lhe marcou ou que tenha lhe chamado a atenção;
- j) comente qual é a sequência ou como são as etapas e processos do fluxo dos serviços do setor contábil, até o momento de elaborar os relatórios gerenciais e apresentar aos clientes.

Os questionamentos foram validados com duas entrevistas pilotos, com contadores voluntários de outras organizações contábeis que não fazem parte desta pesquisa. Após a realização da primeira entrevista alguns questionamentos foram readaptados, com o objetivo de produzirem maiores narrativas de experiências vivenciadas pelos entrevistados, o que acabou constatando-se nas narrativas da segunda entrevista piloto.

Em cada resposta obtida, efetivamente foi possível identificar a visão do entrevistado. Ao invés de criticar ou corrigir, a entrevista foi organizada através de fala em triângulos (situação-lacuna-ajuda).

Em 1983 a professora Dervin afirmou que enquanto o indivíduo tiver a capacidade de construir significado, irá produzir a oportunidade da constante evolução dos seus conhecimentos. Assim respostas obtidas foram lançadas em uma grade mista, tendo como unidades de análise sobre expressões, palavras e verbos.

Posteriormente procedeu-se análise de conteúdo apoiando-se em procedimentos interpretativos, buscando associar os conhecimentos tácitos resgatados.

3.4.2 Apresentação e análise dos resultados

A apresentação dos resultados obtidos foi estruturada por categorias definidas a partir dos elementos de ordem técnica e cognitiva da dimensão tácita. É importante considerar que este tipo de conhecimento permeia e muitas vezes define as práticas profissionais de forma não consciente. Ou seja, o sujeito aprende com as experiências vividas e vai integrando esse aprendizado nas suas práticas ao longo de sua vida profissional. Sendo assim, ao resgatar as práticas de elaboração de relatórios e apresentação dos resultados contábeis foi possível analisar quais os elementos do conhecimento tácito predominam e como eles se manifestam no conteúdo das falas dos entrevistados, conforme figura 9.

FIGURA 9 - Sistematização das categorias dos elementos no MAXqda

Sistema de Códigos	1	3	4	5	7	8	11	12	14	17	19
Técnica-Capacidade informal											
Habilidades, Know-How ...	■		■			■	■	■	■	■	■
Competências Pessoais ...	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Cognitiva-Forma de percebe...											
Cultural-Crenças, valore...	■	■	■		■	■	■	■	■	■	
Emocional-Atitudes, intu...	■	■	■	■	■	■	■		■	■	■

Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* MAXqda.

O resgate do conhecimento tácito foi organizado por meio do recorte de segmentos da fala dos 11 entrevistados que, uma vez reunidos, possibilitaram a interpretação agrupada por categorias dos elementos conforme abordado na Visualização da Matriz de Estimação - MAXqda (ANEXO D), que apresenta as narrativas extraídas de três entrevistas escolhidas aleatoriamente.

3.4.2.1 Elementos de ordem Técnica-Capacidades informais

São compostos pelas habilidades adquiridas e pelas competências desenvolvidas pelo contador, que foram assim classificadas após o seu resgate nas narrativas das entrevistas realizadas. Também foram identificadas as ações baseadas na experiência profissional, que associadas às práticas que fundamentam o conhecimento tácito.

3.4.2.1.1 Habilidades adquiridas (Know-How)

A percepção do entorno, das situações vivenciadas e seus desdobramentos e conseqüências demonstrou ser uma habilidade central para os entrevistados. Tal percepção pode ser estimulada e conduzida, mas é também fruto da experiência dos entrevistados. Assim, a análise das falas dos entrevistados indica que:

- a) os relatórios gerenciais e a forma de apresentação dos resultados, além de serem definidas em conjunto com o cliente, podem ter a participação de todos envolvidos da organização contábil para que detalhes e particularidades percebidos, sejam contemplados. Após o fechamento dos relatórios gerenciais, as informações chave podem ser previamente confirmadas com o cliente, para evitar divergências no momento da reunião para apresentação dos resultados;
- b) para evitar estreitamento do relacionamento com o cliente, deve-se verificar quais tipos de informações faltantes são mais recorrentes e criar mecanismos para obtê-las. Estar envolvido com o negócio do cliente, pode fornecer condições para que o contador perceba a ausência de informações ou até mesmo alguma informação distorcida pelo próprio sistema de informações;
- c) é importante observar as reações do cliente ao descobrir novas informações ou informações adversas das que ele conhecia, buscando explicar a ele porque existem essas divergências e que dos conceitos contábeis, divergem dos seus entendimentos. Entre as divergências mais comuns estão a forma de compor os custos e os gastos gerais, a correta forma de controlar estoques, a diferença de conceito entre lucro e disponibilidades (valores em caixa e em bancos);
- d) ao apresentar para o cliente a evolução ou retração do seu negócio, comparando com o segmento que está inserido aliado as tendências do mercado e da economia, o profissional de contabilidade demonstra uma visão gerencial mais apurada do negócio do seu cliente;
- e) as sazonalidades do segmento e as diferentes margens dos diversos produtos, mercadorias e serviços e seu impacto nos resultados, devem ser ressaltados pelo contador, nos relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados. Fazer o cliente entender aonde foi aplicado o resultado do seu negócio é vital. Outro entendimento que o contador pode passar para o cliente é de não misturar as contas pessoais com as da empresa, mencionando por exemplo, casos anônimos das conseqüências dessas atitudes para a perpetuação do seu negócio.

Seguem algumas narrativas dos entrevistados, relacionadas as alíneas acima mencionadas:

Organização contábil código 1 “deve-se saber como juntar essas informações e organizá-las de forma que o cliente consiga compreendê-las, ter conhecimento contábil, organização de relatórios, ferramentas de análises, cálculos e saber a relação entre os valores apresentados”. Organização contábil código 4 “as despesas não podem ser maiores que as receitas e que o cliente tem que ter a capacidade de pagamento para assumir qualquer compromisso”. Organização contábil código 17 “conhecimentos técnicos de contabilidade, de gerenciamento e conhecimento do mercado”.

3.4.2.1.2 Competências pessoais desenvolvidas

A sensibilidade de perceber o ambiente, os cenários e suas variações, dos diferentes comportamentos e necessidades dos clientes, demonstrou ser uma habilidade comum entre os entrevistados. A experiência dos entrevistados pode ser o diferencial para a satisfação das reais necessidades dos clientes. Logo, os trechos resgatados das narrativas dos entrevistados demonstram que:

- a) o entendimento do contador sobre como as oportunidades, ameaças e fraquezas da empresa do cliente, contribuem para a compreensão do ambiente em que o cliente está inserido, proporcionando mais eficácia na elaboração e apresentação dos resultados. O contador também deve entender a forma que o cliente administra o seu negócio, para poder avaliar as consequências disso no patrimônio da empresa e dos seus sócios;
- b) nas reuniões de apresentação dos resultados, o contador também deve abordar assuntos pertinentes aos diversos setores da empresa do cliente, principalmente os que fornecem informações utilizadas pelo contador, para estar em constante ajuste da forma que a informação lhe é enviada, buscando assim minimizar as divergências de informações e entre os envolvidos;
- c) durante a explanação dos dados na reunião de apresentação dos resultados, o contador deve observar o comportamento do cliente, buscando perceber o que mais lhe interessa saber e o que ele não consegue entender, para assim ir adequando e aperfeiçoando a forma de elaborar os relatórios e as apresentações dos resultados. Essas atitudes passam segurança e trazem a satisfação do trabalho realizado deixando o cliente, mais disposto e interessado na próxima reunião;

- d) o contador deve desenvolver a sensibilidade para perceber qual tipo de relatório e forma de apresentação, mais interessa e que é entendida pelo cliente: tabelas, cenários, gráficos, indicadores, e também dar mais atenção às áreas de maior interesse do cliente, buscando se especializar nesses assuntos. Esses conhecimentos passarão confiança ao cliente;
- e) também é relevante para o contador, perceber o nível de entendimento do cliente sobre o assunto abordado, buscando não evitar os termos técnicos. É importante exemplificá-los por meio de situações cotidianas que ocorrem na empresa, para que o cliente passe a cada reunião ter um entendimento mais amplo da relação da contabilidade com a gestão do seu negócio. Esta prática gera uma maior aproximação com o contador, que cada vez mais nessas condições, passa a ser um parceiro de negócios necessário e importante nas tomadas de decisões.

Seguem algumas narrativas dos entrevistados, relacionadas as alíneas acima mencionadas:

Organização contábil código 1 “saber qual é o ponto certo desenvolver uma análise tranquila, explicar para o cliente, então a gente procura centralizar esses relatórios e essas reuniões gerenciais, até para ter o contato mais próximo com o nosso cliente e saber o que está acontecendo com a empresa dele”. Organização contábil código 5 “saber ter postura no momento de apresentar, pois uma vez que tu conhece os números, conhece a empresa, e conhecendo a contabilidade, tu vai saber apresentar e responder perguntas”. Organização contábil código 8 “eu noto muitos problemas que não estão nos relatórios gerenciais, mas na má utilização das informações do sistema de informática, que esta lá na empresa do cliente”. Organização contábil código 11 “não ser limitado em avaliar e fazer o trabalho de fechamento da contabilidade, mas entender a situação da empresa como um todo”. Organização contábil código 17 “ter um bom conhecimento da empresa, saber que nenhuma empresa tem o mesmo resultado, embora seja do mesmo ramo, pois as administrações são diferentes”. Organização contábil código 19: “geralmente a gente diz os números, apresenta primeiramente a demonstração de resultados e aí discute e conversa também sobre a lucratividade. Discute também a questão da melhor forma de economizar em impostos e a possibilidade de mudanças da forma de tributação da empresa. Discutimos também a composição dos custos e o que pode ser melhorado”.

3.4.2.2 Elementos de ordem Cognitiva-Forma de perceber o mundo

Foram identificados aspectos culturais e emocionais do contador além de ações e comportamentos decorrentes da experiência do profissional, que associadas as suas práticas e percepções também fundamentam a dimensão tácita do conhecimento.

3.4.2.2.1 *Aspectos Culturais-Crenças, valores, comportamento*

Na análise do conteúdo das entrevistas foi possível identificar que são convergentes os valores mencionados pelos profissionais da contabilidade e que estes influenciam diretamente nos seus comportamentos. A constante busca por um trabalho qualificado e principalmente correto, demonstra a preocupação e até a cumplicidade do contador em relação a melhor gestão do patrimônio dos seus clientes. Com isso, os trechos resgatados das falas dos entrevistados nos apresentam que:

- a) o contador entende que é um dos profissionais mais preparado para interpretar de forma adequada as informações gerenciais para o cliente. Por isso busca conquistar clientes que possuem um perfil de comportamento similar ao seu, procurando fazer o melhor e mais correto possível, para conquistar a empatia do cliente, sempre fazendo-se entender e ciente da sua responsabilidade perante o patrimônio do cliente;
- b) se um possível cliente falar mal de outro contador, pode não ser um cliente interessante;
- c) uma mudança cultural sua e do cliente, em função das normas internacionais IFRS e do SPED, se faz necessária;
- d) a concentração e atenção no momento de elaborar os relatórios gerenciais é fundamental para um trabalho de qualidade. O contador entende que deve ser metódico e ter habilidade em desenvolver padrões e controles que o auxiliem na correta execução dos relatórios gerenciais e sua apresentação. Se algo não funcionar, deve ser aberto a mudanças;
- e) a habilidade e cautela são importantes para contornar alguma divergência do cliente em função dos resultados apresentados, e seu amplo entendimento sobre o negócio do cliente pode ser fundamental para esclarecer possíveis dúvidas;

- f) a qualidade do serviço segundo os entrevistados, também está associada a sua remuneração, e caso o cliente não reconheça isso, o contador busca outros que o reconheçam e entendam que sua credibilidade além de o manter no mercado, atrai novos clientes;
- g) geralmente desenvolve uma forma pessoal de apresentar os resultados, buscando a empatia com o cliente. No início das reuniões comenta assuntos gerais para estabelecer um clima ameno e amistoso, para posteriormente iniciar a análise das informações;
- h) a habilidade técnica e a boa comunicação são imprescindíveis. Quando é claro, simples e objetivo, tem tranquilidade e paciência, o contador passa confiança ao cliente, deixando-o seguro e tranquilo durante as reuniões. Assim o cliente confia ainda mais no seu trabalho e aceita com mais facilidade as sugestões de mudança. Manifestou-se também entre os entrevistados que o gosto pela leitura é muito importante para que o profissional da área contábil se mantenha atualizado, e para que possua uma boa interpretação das leis, normas e regras;
- i) o contador tem realização pessoal, quando o cliente fica satisfeito com o seu serviço.

Seguem algumas narrativas dos entrevistados, relacionadas as alíneas acima mencionadas:

Organização contábil código 1 “a gente tem uma política de querer tentar sempre fazer o melhor possível, a coisa mais correta”. Organização contábil código 3 “na verdade tu tem uma responsabilidade grande, porque o cliente confia no contador e nos resultados que ele está passando”. Organização contábil código 7 “você não pode estar preocupado com outras coisas, tem que estar focado para poder fazer uma boa apresentação, pois não posso estar fechando um balanço e atendendo o telefone e trabalhando no dia a dia, tem que ter uma boa concentração, tem que ter um local que seja mais restrito, para que seja só para esta atividade”. Organização contábil código 8 “nunca começo uma reunião falando direto no assunto, falo de assuntos diferentes para alegrar o ambiente e depois realizar as análises”. Organização contábil código 11 “ter tranquilidade para passar confiança, certeza no que a gente está fazendo, para que o cliente se sinta seguro e tranquilo, normalmente ele não quer muitas informações, apenas diz: eu confio no teu trabalho, tu me diz o que é para fazer ou o que não é para fazer, se precisa mudar alguma coisa eu mudo”.

3.4.2.2.2 Aspectos Emocionais-Atitudes, intuições, percepções, esquemas, modelos mentais

As diversas percepções relatadas pelos entrevistados demonstram algumas de suas características pessoais e principalmente os seus objetivos como profissionais que buscam constantemente oferecer um trabalho diferenciado aos seus clientes. A maioria das atitudes demonstra o foco que os contadores entrevistados exercem em suas atividades de elaboração dos relatórios e a apresentação dos resultados aos seus clientes. Assim, os trechos resgatados das falas dos entrevistados indicam que:

- a) os entrevistados geralmente se envolvem com o cliente, criando vínculo de amizade, vibrando bons resultados e se comovendo com resultados indesejados;
- b) em algumas circunstâncias há indícios de que ocorre a falta de comprometimento do cliente, principalmente com a acuracidade das informações fornecidas. Embora existam exceções, quando ocorrem divergências nos números apresentados, o cliente entende que o maior culpado é o contador, e não de quem passou a informação incorreta da sua empresa. Em alguns casos muitos clientes não são exigentes como deveriam ser. Além disso, a falta de conhecimento na área contábil não permite uma maior interação. Isso torna as reuniões de apresentação dos resultados monótonas. Se os clientes tivessem um maior conhecimento na área contábil, o trabalho do contador seria mais completo e interessante;
- c) a constante mudança na legislação e sua complexidade para acompanhá-la é uma das principais dificuldades mencionadas pelos entrevistados. Destacam também que a falta de bons profissionais no mercado, causa rotatividade na sua equipe, pois muitas vezes perde seus principais auxiliares, que com muito custo formou;
- d) os clientes muitas vezes não querem entender como são elaboradas as demonstrações contábeis, mas querem uma solução para aumentar os seus resultados. Para amenizar essa questão, o contador acredita que os relatórios podem ser simplificados e que os clientes devem ter mais atitude em acatar as mudanças sugeridas durante as apresentações dos resultados;
- e) a maioria dos clientes, conforme os entrevistados os acham “chatos”, por exigir as informações bem detalhadas e também pelo fato de não fecharem os relatórios com documentação faltante;
- f) as normas internacionais IFRS e o SPED (sistema público de escrituração digital) vão mudar, na visão dos entrevistados, o comportamento e comprometimento do cliente com a informação fornecida;

- g) a escassez de bons contadores no mercado é uma boa oportunidade para quem estiver preparado. Além disso, a forma de como os relatórios são elaborados, apresentados e entregues aos clientes é considerada um diferencial. Também percebem que os clientes potenciais, gostariam de ter as informações contábeis disponíveis em tempo real nas suas empresas, para a rápida tomada de decisão ou até que o contador estivesse mais tempo dentro das empresas dos seus clientes;
- h) os clientes mais limitados, não gostam de alterações freqüentes nos modelos de relatórios apresentados nas reuniões, mas possuem interesse que seja comentado de como está o seu negócio, comparando-o de forma anônima com demais clientes similares que o contador possui e de quais são as tendências do mercado e da economia, etc.

Seguem algumas narrativas dos entrevistados, relacionadas as alíneas acima mencionadas:

Organização contábil código 2 “não adianta saber fazer, e não saber o que está acontecendo na empresa do cliente. Tem que saber analisar o contexto”. Organização contábil código 4 “os relatórios são importantíssimos para serem analisados, mas que não adianta ter os relatórios e engavetá-los, as vezes é melhor ter menos relatórios e mais atitudes. Acredito que agora com o SPED parece que os clientes estão se convencendo em trabalhar corretamente”. Organização contábil código 5 “é muito difícil encontrar hoje em dia, uma pessoa que tenha uma boa prática em análise, são poucos profissionais disponíveis no mercado”. Organização contábil código 8 “eu queria muito trabalhar a questão gerencial mas eu não estou conseguindo, vou resolver os problemas tributários primeiramente, mas eu acho que a questão gerencial vai ser o diferencial do contador, analisar a situação da empresa e disponibilizar para ele uma informação que ele não tem”. Organização contábil código 19 “sobre os novos profissionais o que a gente percebe é que eles não tem essa formação de fazer os relatórios de gerenciamento e analisá-los”.

3.4.2.3 Frequência de palavras

A análise da frequência de palavras foi realizada considerando apenas os verbos presentes na fala dos entrevistados. Este critério se fundamenta no objeto da presente pesquisa, uma vez que segundo Polany (1966) o processo interno de como funcionam nossas ações é tácito. Assim, foi considerado que as ações expressas nos verbos utilizados pelos

entrevistados podem ser associadas ao conhecimento tácito e sua associação com as práticas profissionais.

Inicialmente foram selecionadas em uma tabela as 102 palavras relacionadas ao assunto pesquisado, que tiveram frequência igual e superior a 2 menções pelos entrevistados, entre 1992 palavras coletadas, relacionadas aos elementos de ordem técnica e cognitiva da dimensão tácita do conhecimento, com os verbos que indicam as ações dos entrevistados em negrito:

FIGURA 10 - Tabela das palavras com frequência igual e superior a duas menções pelos entrevistados, gerada pelo MAXqda

Palavra	Frequência	Palavra	Frequência	Palavra	Frequência
cliente	110	demonstrar	8	comprometimento	3
analisar	95	empresário	8	desenvolver	3
empresa	81	preocupado	8	gostariam	3
relatórios	60	receita	8	liquidez	3
conhecer	49	reclamação	8	métodos	3
contador	47	melhorar	7	opinião	3
informação	46	perceber	7	resolver	3
apresentar	38	diretoria	6	satisfação	3
resultados	34	trabalha	6	tácito	3
entender	33	verificar	6	transmitir	3
estoque	33	agregar	5	acuracidade	2
verdade	28	confiar	5	argumentar	2
balanço	19	conversar	5	conferir	2
interpretar	19	habilidade	5	consciência	2
reunião	19	interessar	5	contente	2
gerenciais	17	preparado	5	convencer	2
experiência	14	profundo	5	decisão	2
perguntar	14	realidade	5	divergência	2
dificuldade	13	sentido	5	emocional	2
escritório	13	significado	5	ensinar	2
gráficos	12	técnica	5	experiências	2
questionar	12	certeza	4	facilitar	2
realmente	12	costuma	4	felicidade	2
pessoas	11	determinado	4	identificar	2
prática	11	feeling	4	imaginar	2
tranquilidade	11	índices	4	indicadores	2
comparar	10	passivo	4	paciência	2
controle	10	planilhas	4	prejudicar	2
elaborar	10	qualidade	4	refletir	2
explicar	10	responsabilidade	4	retrabalho	2
problema	10	valores	4	sincero	2
prejuízo	9	acreditar	3	vivências	2
surpreender	9	aprender	3	vontade	2
vertical	9	cálculos	3		

Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* MAXqda.

Em seguida foi estabelecido como ponto de corte, as palavras com frequência igual e superior a 6 menções pelos entrevistados, perfazendo 44 entre as 102 palavras anteriormente selecionadas, destacadas na figura 10, para a elaboração da tabela da figura 11, relacionada aos elementos de ordem técnica e cognitiva da dimensão tácita do conhecimento, com os verbos que indicam as ações dos entrevistados em negrito:

FIGURA 11 - Tabela das palavras com frequência igual e superior a seis menções pelos entrevistados, gerada pelo MAXqda

Palavra	Frequência	Palavra	Frequência	Palavra	Frequência
verdade	28	realmente	12	vertical	9
balanço	19	pessoas	11	demonstrar	8
interpretar	19	prática	11	empresário	8
reunião	19	tranquilidade	11	preocupado	8
gerenciais	17	comparar	10	receita	8
experiência	14	controle	10	reclamação	8
perguntar	14	elaborar	10	melhorar	7
dificuldade	13	explicar	10	perceber	7
escritório	13	problema	10	diretoria	6
gráficos	12	prejuízo	9	trabalha	6
questionar	12	surpreender	9	verificar	6

Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* MAXqda

Posteriormente elaborou-se a Tabela de ações dos entrevistados, conforme figura 12, gerada pelo MAXqda com os 15 verbos selecionados, ordenados de forma crescente geral e forma decrescente por categoria dos elementos devidamente organizados no Excel da Microsoft^R, que apresenta os verbos classificados com número 1 e cor azul para os elementos de ordem técnica e número 2 e cor vermelha para os elementos de ordem cognitiva do conhecimento tácito. Esta tabela foi elaborada a partir da Tabela das palavras com frequência igual e superior a 6 menções pelos entrevistados, gerada pelo MAXqda, conforme figura 11.

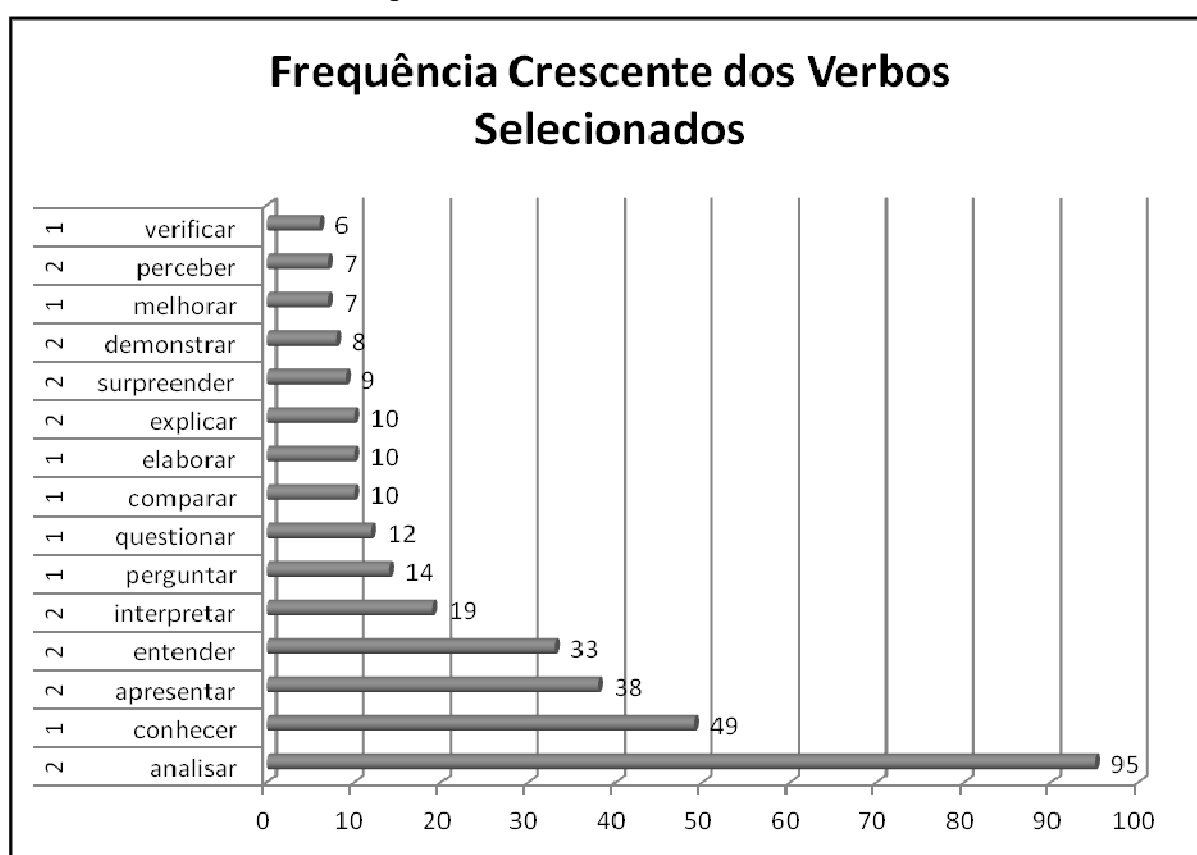
FIGURA 12 - Tabela de ações dos entrevistados

	Palavra	Frequência Crescente		Palavra	Frequência Decrescente
1	verificar	6	1	conhecer	49
2	perceber	7	1	perguntar	14
1	melhorar	7	1	questionar	12
2	demonstrar	8	1	comparar	10
2	surpreender	9	1	elaborar	10
2	explicar	10	1	melhorar	7
1	elaborar	10	1	verificar	6
1	comparar	10	2	analisar	95
1	questionar	12	2	apresentar	38
1	perguntar	14	2	entender	33
2	interpretar	19	2	interpretar	19
2	entender	33	2	explicar	10
2	apresentar	38	2	surpreender	9
1	conhecer	49	2	demonstrar	8
2	analisar	95	2	perceber	7
Total de verbos					15
Total da frequência					327
1	Total de verbos relacionados a elementos de ordem técnica				7
2	Total de verbos relacionados a elementos de ordem cognitiva				8
1	Total da frequência dos verbos dos elementos de ordem técnica				108
2	Total da frequência dos verbos dos elementos de ordem cognitiva				219

Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* Excel da Microsoft^R.

Conforme a figura 11, são classificadas 44 palavras relacionadas aos elementos de ordem técnica e cognitiva da dimensão tácita do conhecimento, destacando os verbos que indicam as ações dos entrevistados em negrito, que permitiram a elaboração da figura 12 com a Tabela de ações dos entrevistados, dando a origem dos gráficos das figuras 13 e 14, que destacam no número 1, os sete verbos relacionados com os elementos de ordem técnica: conhecer, perguntar, questionar, comparar, elaborar, melhorar e verificar. O número 2, indica os oito verbos relacionados com os elementos de ordem cognitiva: analisar, apresentar, entender, interpretar, explicar, surpreender, demonstrar e perceber.

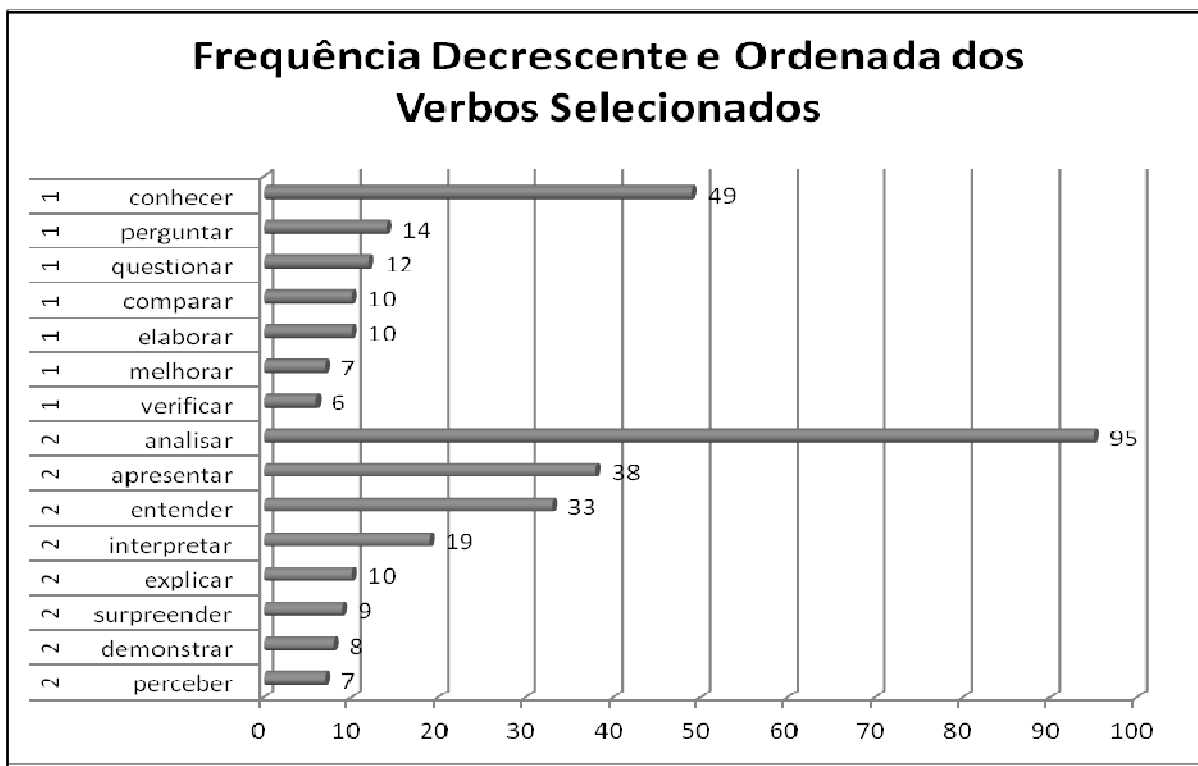
FIGURA 13 - Frequência crescente e ordenada dos verbos selecionados



Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* Excel da Microsoft^R.

Percebe-se então um predomínio dos elementos de ordem cognitiva na frequência dos verbos utilizados pelos entrevistados.

FIGURA 14 - Frequência decrescente e ordenada dos verbos selecionados



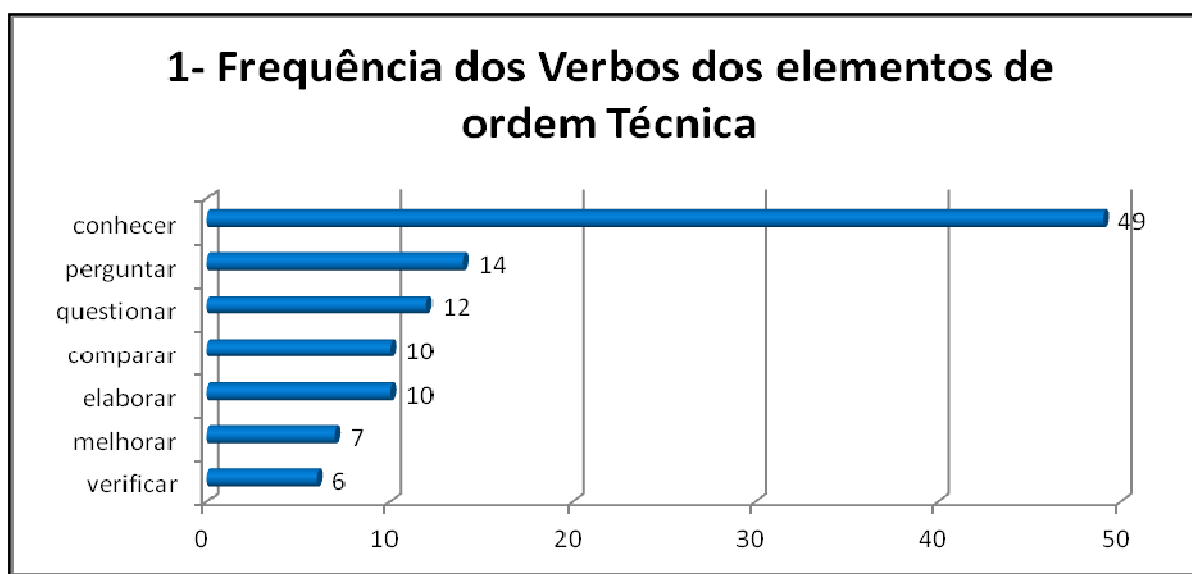
Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* Excel da Microsoft^R.

Sobre a classificação do verbo conhecer com os elementos de ordem técnica, que pode remeter o leitor inicialmente aos elementos cognitivos, se justifica com base nas narrativas dos entrevistados que ao mencionar o referido verbo, o relacionaram ao contexto dos conhecimentos técnicos sobre as práticas contábeis.

Seguem alguns trechos, extraídos das narrativas dos entrevistados: Organização contábil código 1 “conhecimento tem que ser a parte teórica, adquirido com muita leitura”. Organização contábil código 3 “É o conhecimento da contabilidade, como é que funciona, o conhecimento da empresa, tu tens que conhecer o que a empresa faz, como é a rotatividade de estoque, o fluxo financeiro”. Organização contábil código 14 “o cliente deve ter a capacidade de pagamento para assumir qualquer compromisso, então esse é o conhecimento que eu adquiri”. Organização contábil código 17 “deve-se ter um bom conhecimento no cálculo do consumo dos produtos vendidos”. Organização contábil código 19 “o contador deve conhecer a elaboração de gráficos e as análises vertical e horizontal.”

Os verbos perguntar e questionar podem ser associados, pois possuem similaridade entre si. A presença do verbo elaborar estabelece a relação dos elementos de ordem técnica com a elaboração dos relatórios gerenciais. Os demais verbos se explicam pelos seus significados. A figura 15 apresenta a frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica.

FIGURA 15 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica

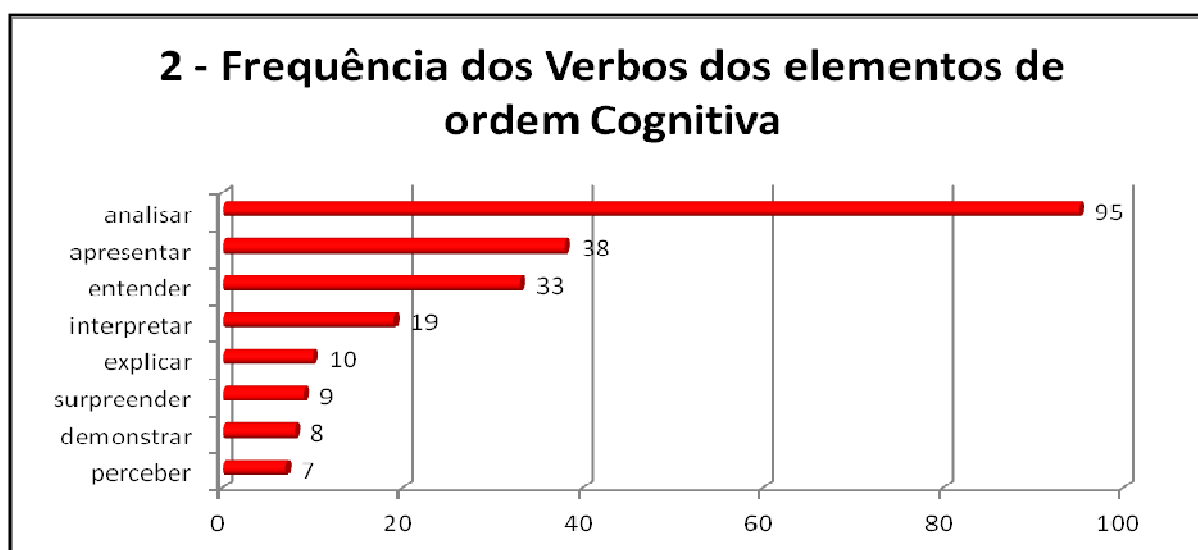


Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* Excel da Microsoft^R.

Nos elementos de ordem cognitiva se destaca com relevância à frequência do verbo analisar. Por definição, analisar pressupõe processos cognitivos de interpretação de diferentes informações associados a contextos específicos. Percebe-se então um predomínio de elementos cognitivos na frequência dos verbos utilizados pelos entrevistados.

Outro aspecto importante da análise da frequência dos verbos diz respeito do verbo apresentar que está associado ao verbo demonstrar, pois estabelece a relação dos elementos cognitivos com a apresentação dos resultados. Os demais verbos se explicam pelos seus próprios significados. A figura 16 apresenta a frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem cognitiva.

FIGURA 16 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem cognitiva



Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software* Excel da Microsoft^R.

Percebe-se nos gráficos das figuras 15 e 16, que os verbos mais utilizados pelos entrevistados se alinham com o significado tanto dos elementos de ordem técnica quanto cognitiva do conhecimento tácito. Este alinhamento indica a viabilidade de se utilizar tais elementos para se analisar o conhecimento que se acumula a partir das experiências e do sentido das práticas realizadas pelos sujeitos, mesmo que seja em atividades tão específicas e com alto grau de especialidade, como é a contabilidade.

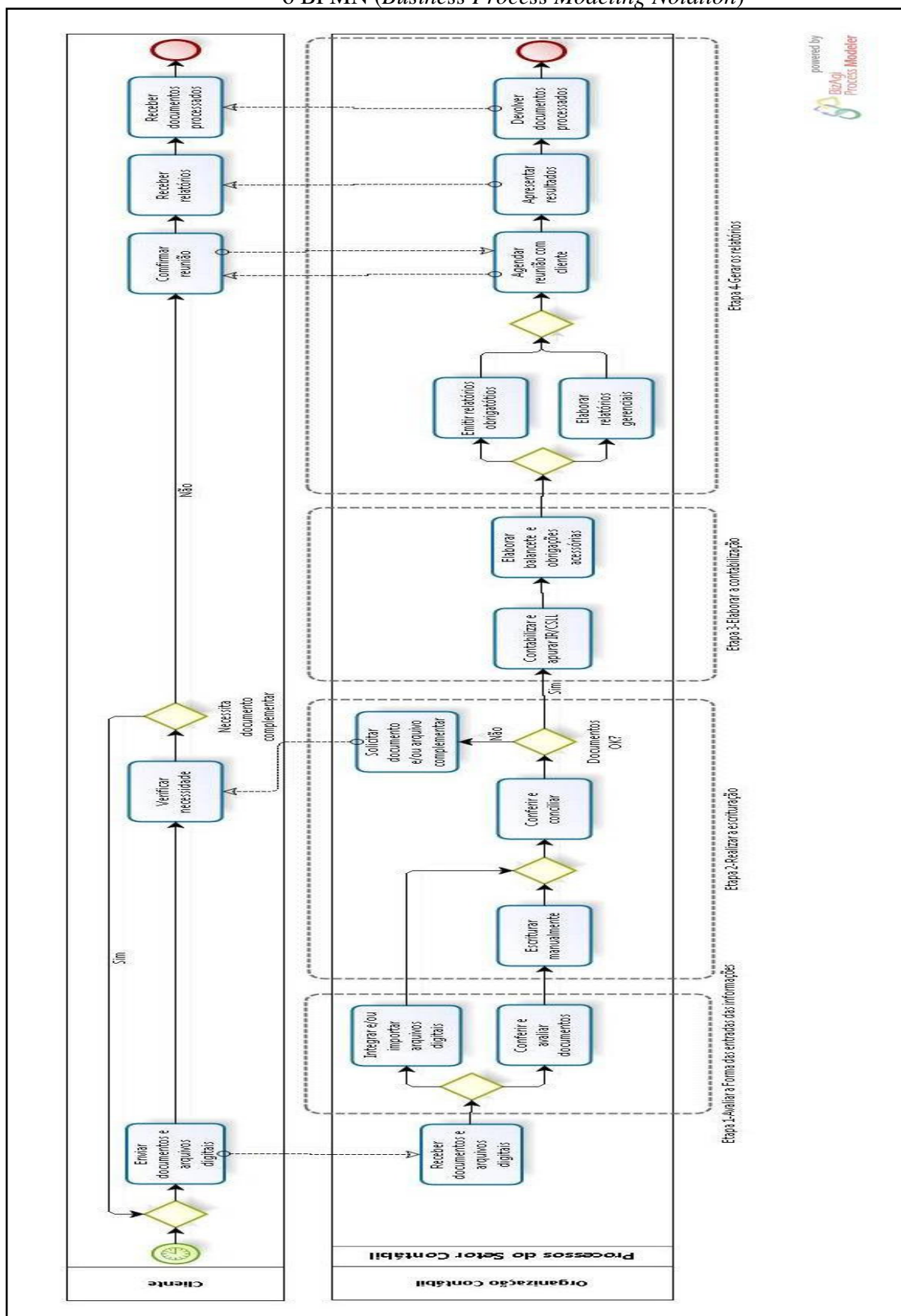
Segue um trecho da narrativa do entrevistado da organização contábil código 17: “a pessoa que coordena a contabilidade faz esses relatórios pra mim, depois eu analiso todos eles, marco horário e apresento para o diretor da empresa”.

Se levarmos em conta que a elaboração de relatórios e apresentação dos resultados é uma prática que não é obrigatória e portanto considerada um diferencial para as organizações contábeis que as realizam, a capacidade de análise pode ser então o elemento que fundamenta tal diferencial.

3.4.2.4 Modelagem das etapas identificadas nos processos do setor contábil

As diversas falas relacionadas ao último questionamento do Roteiro Semiestruturado (ANEXO B), forneceram condições para elaborar uma modelagem das quatro etapas identificadas nos processos do setor contábil, conforme a figura 17, que apresenta através de uma sequência lógica, as atividades desenvolvidas, bem como elas podem estar associadas a uma tomada de decisão, representada pela figura geométrica de um losângulo.

FIGURA 17 - Modelagem das quatro etapas identificadas dos processos contábeis, utilizando o BPMN (*Business Process Modeling Notation*)



Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do software BPM (*Bizagi Process Modeler*).

O conhecimento tácito se manifestou nas narrativas dos entrevistados tanto nos elementos de ordem técnica como de ordem cognitiva. O triângulo do *sense-making* (situação-lacuna-ajuda) provocou entre os entrevistados uma narrativa mais detalhada de suas atividades, com isso fazendo emergir o conhecimento tácito internalizado, desenvolvido durante a repetida execução das atividades de elaborar relatórios gerenciais e apresentação dos resultados aos clientes. Assim pode-se confirmar afirmação de Polanyi (1966) que o conhecimento é socialmente construído e tem como base a experiência pessoal de cada indivíduo sobre a realidade em que está inserido.

A relação dos elementos de ordem técnica com a elaboração dos relatórios, se manifesta na padronização e/ou regramentos nas etapas que compõem o processo de sua construção. Nestes elementos as técnicas do *sense-making* contribuíram para resgatar, através da análise de conteúdo das narrativas dos entrevistados, a sensibilidade de percepção dos entrevistados quanto ao ambiente que estão inseridos, os cenários e suas variações e os diferentes comportamentos e necessidades dos seus clientes.

Foram resgatadas entre as capacidades informais dos elementos de ordem técnica, sobre as habilidades adquiridas (*Know-How*), as percepções dos entrevistados do entorno, das situações vivenciadas e seus desdobramentos. Entre as competências pessoais, desenvolvidas durante o tempo de execução destas atividades de elaborar relatórios gerenciais e apresentar os resultados aos clientes, foi também resgatada a sensibilidade que os entrevistados tem de perceber o ambiente, os cenários e suas variações, dos diferentes comportamentos e necessidades dos clientes.

O desenvolvimento destas experiências podem ser o diferencial para a satisfação dos clientes. Vale salientar que a respeito de experiências, Davenport e Prusak (1998) comentam que o conhecimento adquirido através da experiência que permanece em sua forma tácita, nem sempre podem ser expressados através da linguagem, nem incorporados em ferramentas cognitivas, tais como documentos.

Os elementos de ordem cognitiva também permitiram um regaste efetivo do conhecimento tácito, principalmente nos aspectos emocionais, principalmente na percepção dos entrevistados sobre o envolvimento e empatia do cliente, das responsabilidades em gerir as informações, que venham a nortear as decisões dos clientes. Vale destacar também que estes elementos se referem aos valores pessoais mencionados pelos profissionais da contabilidade e que estes influenciam de forma direta nos seus comportamentos.

A relação dos elementos de ordem cognitiva com a apresentação dos resultados aos clientes, justifica-se devido a subjetividade dos diferentes contextos que cada cliente está

inserido em um determinado momento. As ansiedades e incertezas fazem parte do pensamento do cliente, e conforme a intensidade destas variáveis for, a apresentação dos resultados pode ter seu enfoque voltado para estas variáveis.

Nestes elementos as técnicas do *sense-making* contribuíram para resgatar, através da análise de conteúdo das narrativas dos entrevistados, a percepção sobre como as suas crenças, e seus valores éticos e morais influenciam no comportamento do profissional contábil, ou seja, os elementos cognitivos sobre o aspecto cultural. Nas diversas narrativas percebeu-se a preocupação destes profissionais em realizarem um trabalho correto e qualificado, na elaboração dos relatórios gerenciais e apresentação dos resultados aos seus clientes.

Pode-se também perceber a cumplicidade do contador em relação a melhor gestão do patrimônio dos seus clientes. Esta cumplicidade está relacionada a uma forma de evolução dos conhecimentos do contador que Dervin (1999) demonstrou que enquanto o indivíduo tiver a capacidade de construir significado, irá produzir a oportunidade da constante evolução dos seus conhecimentos.

Foram também resgatadas os elementos cognitivos sobre o aspecto emocional, em suas atitudes, intuições, percepções, esquemas, modelos mentais, algumas de suas características pessoais e principalmente os seus objetivos como profissionais que buscam constantemente oferecer um trabalho diferenciado aos seus clientes. Conforme Wright (2008), pode-se encontrar novas fontes de conhecimento tácito, no caso de não conseguirmos administrá-lo, devemos encontrar formas para obter esse conhecimento tácito identificado, afim de para de forma que possa ser útil para os serviços de promoção humana e ao lucro.

Sobre estes aspectos pode-se perceber como o *sense-making*, faz o sentido para contabilidade atualmente, resgatando o conhecimento tácito na atividade de elaboração de relatórios e apresentação dos resultados aos clientes, sob os elementos de ordem técnica e cognitiva, principalmente nos aspectos das capacidades informais e competência pessoais, bem como sob a visão de sua cultura e forma que se evoluem emocionalmente com a execução dos seus trabalhos. Segundo Nonaka e Takeuchi (1997), para que ocorra a criação de conhecimento dentro das organizações, é necessário que exista a conversão do conhecimento tácito em explícito e vice-versa.

Também constatou-se que em algumas narrativas, os entrevistados ao perceberem o seu entorno através dos questionamentos, recordaram-se de práticas que não utilizavam mais, ou seja: não lembravam que sabiam. Essas circunstâncias podem remeter a afirmação de Polanyi (1966, p.4): “sabemos mais do que podemos dizer”.

FIGURA 18 - Quadro resumo

O roteiro semiestruturado aplicado aos responsáveis pelas 11 organizações contábeis entrevistadas, permitiu obter as narrativas, com os prováveis conhecimentos tácitos a serem resgatados. As respostas obtidas foram lançadas em uma grade de análise mista, tendo como unidades de análise: expressões, palavras e posteriormente verbos;

A pesquisa utilizou recursos de formatação, edição e concentração de palavra similares, agrupando-as em uma única palavra chave, com ajuda do software MAXqda, com o recurso de indexação para verificar as palavras mais utilizadas, com frequência igual e superior a 6 menções pelos entrevistados;

Foi utilizada também a matriz de estimação gerada pelo MAXQDA, com sistema de códigos, nas categorias dos elementos de ordem técnica e cognitiva. Estes elementos classificados, foram exportados para o software Excel da Microsoft^R, com a frequência dos verbos mencionados, que possibilitou a geração das tabelas de ações dos entrevistados e gráficos de frequência dos verbos mais utilizados;

Foram identificados 15 verbos. Sete verbos relacionados com os elementos de ordem técnica: conhecer, perguntar, questionar, comparar, elaborar, melhorar e verificar e oito verbos relacionados com os elementos de ordem cognitiva: analisar, apresentar, entender, interpretar, explicar, surpreender, demonstrar e perceber;

Considerando que a elaboração de relatórios e apresentação de resultados é uma prática que não é obrigatória e portanto considerada um diferencial para as organizações contábeis que as realizam, a capacidade de analisar pode ser o elemento que fundamenta tal diferencial. Logo constata-se a viabilidade de se utilizar os elementos de ordem técnica e cognitiva, para se analisar o conhecimento tácito que se acumula a partir das experiências e do sentido das práticas realizadas pelos sujeitos, mesmo que seja em atividades tão específicas e com alto grau de especialidade, como é a contabilidade.

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa demonstrou algumas descobertas interessantes e também algumas incertezas. Mais do que antes registrado, a contabilidade atravessa um momento de mudanças relevantes, em especial nos seus últimos cinco anos em função da implantação por parte do fisco, do Sistema Público de Escrituração Digital, o SPED e principalmente em decorrência da harmonização e convergência das normas contábeis brasileiras, aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS), conforme o IASB. Para acompanhar essas mudanças, as organizações contábeis entrevistadas buscaram qualificar-se.

Para tanto adotaram o, Programa de Qualidade Necessária Contábil (PQNC), que busca certificar o segmento contábil, baseado na Associação Brasileira de Normas Técnicas, ABNT NBR ISO 9001. O PQNC tem como filosofia principal o CTC, Comprometimento Total com o Cliente, que busca elevar a qualidade dos processos, bem como alcançar melhores condições para atender as novas exigências fiscais nacionais (SPED) e normas internacionais (IFRS). Neste quadro, a demanda pela informação contábil é crescente, daí a importância dos processos de elaboração de relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes.

A informação contábil de aplicação imediata no processo gerencial se situa justamente nesta fase do processo. Mesmo não sendo fases obrigatórias do processo contábil, a elaboração de relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes tem se configurado como uma prática de valor diferenciado reconhecido pelos clientes. Poucas organizações contábeis realizam essa prática e por isso mesmo, o aprendizado tem se constituído a partir das experiências vivenciadas ao longo do tempo.

Esse aprendizado de natureza sobretudo prática é que fundamenta o conhecimento cuja dimensão tácita é um fator determinante para a adaptação das organizações contábeis a esse movimento de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais e ao contexto atual na medida em que contribui para a qualidade dos relatórios. A socialização desse conhecimento tácito pode ter reflexos na qualidade das práticas contábeis, no caso a elaboração de relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes.

O desafio nesse contexto é que se constituiu no problema de pesquisa dessa dissertação foi o de buscar elementos de respostas para a questão de como identificar e analisar a dimensão tácita do conhecimento agregado às práticas contábeis, especificamente nos processos de elaborar relatórios gerenciais e apresentar resultados, de forma a contribuir para a evolução das boas práticas contábeis alinhadas ao padrão internacional vigente.

A pesquisa não pretendeu estudar como ocorrem as relações entre gestão do conhecimento e a contabilidade. Também não buscou definir as melhores práticas das organizações entrevistadas ou modelos de relatórios gerenciais e seus formatos mais adequados de apresentação dos resultados aos clientes das organizações contábeis entrevistadas. O objetivo foi de identificar e analisar os elementos de ordem técnica e cognitiva da dimensão tácita do conhecimento presentes nas práticas de elaboração e apresentação dos relatórios gerenciais nas organizações contábeis.

Para tanto o método empregado foi um estudo multicaso exploratório de campo com uma associação do triângulo do *sense-making* (resgate de conteúdo) e análise de conteúdo (para análise e tratamento dos dados).

A utilização do *sense-making* proporcionou obter não apenas o registro das percepções dos entrevistados, mas também, elementos para pré-estabelecer uma modesta base de dados, sobre os conhecimentos tácitos mais utilizados pelos contadores envolvidos no processo contábil, especificamente na elaboração de relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados aos seus clientes.

A aplicabilidade do *sense-making* aos elementos de ordem técnica, resgatou entre os entrevistados habilidades em comum como: a sensibilidade de perceber o ambiente, os cenários e suas variações e os diferentes comportamentos e necessidades dos clientes. A utilização do *sense-making* nas entrevistas para provocar as narrativas dos entrevistados, com a posterior análise de conteúdo, demonstrou eficácia ao resgatar características dos elementos cognitivos dos entrevistados, que foram convergentes quanto aos valores pessoais mencionados pelos profissionais da contabilidade e que estes influenciam diretamente nos seus comportamentos.

O MAXqda, possibilitou uma melhor visualização da composição da estrutura das categorias dos elementos de ordem técnica e cognitiva, contribuindo de forma significativa para uma melhor classificação, das narrativas dos entrevistados, utilizando as técnicas do triângulo do *sense-making*.

De fato, no processo da pesquisa, o *sense-making* se revelou um poderoso aliado para o resgate do conhecimento tácito. Por isso, uma proposição que emerge do presente estudo multicaso é de que as técnicas de diálogo do *sense-making*, podem possibilitar a sistematização do resgate do conhecimento tácito no setor contábil e fundamentar a organização de uma base de conhecimento que poderia ser compartilhada e consultada pelos membros da organização. Essa possibilidade depende da estrutura da organização contábil,

em disponibilizar funcionários que tenham conhecimento sobre o determinado assunto, no caso, a elaboração de relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados aos seus clientes.

A possibilidade de sistematização do resgate do conhecimento tácito e a sua organização e registro em bases específicas que permitem compartilhamento e consulta faz emergir outra proposição: O conhecimento tácito quando compartilhado, pode influenciar os processos contábeis pela via de suas práticas. Assim, o conhecimento tácito ao influenciar as práticas, pode ser um elemento central para a inovação incremental nos processos contábeis. No entanto, como demonstrou a presente pesquisa, não é um processo espontâneo e por isso tem ser provocado. Ou seja, a influência do conhecimento tácito só vai ocorrer na medida em que for resgatado.

Em termos de limitações do presente estudo, podemos indicar aquelas decorrentes das dificuldades encontradas no andamento da pesquisa. Confusões entre alguns conceitos contábeis a respeito do que são relatórios gerenciais, em detrimento dos fiscais foram comuns, bem como os tipos de informações que devem ser apresentadas em um relatório gerencial, por serem diferentes e em alguns casos, específicas conforme a necessidade de cada um dos clientes. E um alerta preocupante: a percepção dos contadores em relação ao significado da real utilidade destes relatórios, por parte dos seus clientes, pois infelizmente alguns gestores ainda se limitam a apenas olhar “a última linha do balanço”.

O tempo hábil foi um limitante para que a pesquisa se tornasse mais profunda, principalmente sobre os elementos de ordem cognitiva da dimensão tácita do conhecimento, qual possui uma frequência dos seus verbos relacionados significativamente superior aos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica conforme nas tabelas da figura 12.

Em termos de perspectivas para estudos futuros, podemos indicar que além das proposições mencionadas sobre a utilização do *sense-making* para a sistematização e organização do conhecimento e a relação entre conhecimento tácito e inovação incremental em processos contábeis, um aprofundamento da análise sobre os elementos de ordem cognitiva do conhecimento tácito poderia produzir resultados muito interessantes e relevantes.

Também como sugestão para futuros estudos, poderia ser desenvolvida uma metodologia para realizar o resgate e a mensuração do conhecimento tácito, embasada na inovação incremental de processos, para confirmar que fazer questionamentos é de vital importância na tentativa de entender o conhecimento tácito e torná-lo visível.

E finalmente, o que a presente pesquisa evidenciou foi que nos elementos cognitivos, reside a maior parte do conhecimento tácito dos contadores entrevistados, envolvidos nos processos de elaboração de relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados aos clientes.

Vale ressaltar que a utilização do *sense-making* na identificação e resgate do conhecimento tácito na elaboração de relatórios gerenciais e na apresentação dos resultados aos clientes das organizações contábeis entrevistadas, pode ser muito mais amplo do que aqui relatado. Ainda como sugestão para futuros estudos, o *sense-making* poderia ser utilizado em outras áreas das ciências sociais aplicadas.

FIGURA 19 - Quadro final

1ª Proposição: as técnicas de diálogo do *sense-making*, podem possibilitar a sistematização do resgate do conhecimento tácito no setor contábil e fundamentar a organização de uma base de conhecimento que poderia ser compartilhada e consultada pelos membros da organização.

2ª Proposição: o conhecimento tácito quando compartilhado, pode influenciar os processos contábeis pela via de suas práticas, podendo ser um elemento central para a inovação incremental nos processos contábeis. Porém não é um processo espontâneo e por isso tem ser provocado, ou seja, a influência do conhecimento tácito só vai ocorrer na medida em que for resgatado.

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Anderson Braga de. **Objetivos da Contabilidade: Uma Reflexão**. In: I Seminário de Contabilidade. EAC/FEA/USP, 2000, São Paulo. **Anais**.

ANTUNES, Maria T. P. **Capital Intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BEAGLEY, Sandra; TAYLOR, Michael; BRYSON, John R. Firms as Connected, Temporary Coalitions: Organisational Forms and the Exploitation of Intellectual Capital. **The Electronic Journal of Knowledge Management**. v. 7, p. 11-20, 2009. Disponível em: <<http://www.ejkm.com/search/index.html?name=keyword&value=temporary%20coalitions>>. Acesso em: 21 jun. 2011.

BODA, György; SZLÁVIK, Peter. Alternative Accounting to Manage Intellectual Capital. **The Electronic Journal of Knowledge Management**. v. 5, p. 7-18, 2007. Disponível em: <<http://www.ejkm.com/volume5/issue1/p7>>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRÄNNSTRÖM, Daniel; GIULIANI, Marco. Intellectual Capital Valuation and IFRS3: A New Disclosure Opportunity. **The Electronic Journal of Knowledge Management**. v. 7, p. 21-30, 2009. Disponível em: <<http://www.ejkm.com/volume7/issue1/p21>>. Acesso em: 19 mai. 2011.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007a. **DOU de 22.01.2007**. Edição extra. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 16 dez. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **DOU de 14.06.2010**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2010/lei12249.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 20.158, de 30 de junho de 1931. **DOU de 03.07.1931**. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-norma-pe.html>> Acesso em: 12 dez. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. **DOU de 28.05.1946**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=27880>> Acesso em: 12 dez. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **DOU de 28.05.1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 12 dez. 2011.

BRASIL. Deliberação CVM nº 639, de 07 de outubro de 2010. **DOU de 08.10.2010**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 16 dez. 2011.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. **DOU de 17.06.2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 22 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **DOU de 11.01.2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 22 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007b. **DOU de 28.12.2007**. Edição extra. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 16 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **DOU de 28.05.2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 22 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 566, de 25 de junho de 1850. **DOU de 27.06.1850**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm> Acesso em: 11 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **DOU de 17.12.1976**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 16 dez. 2011.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. São Paulo: Cortez, 2003.

COMITÊ DE PRONUCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1)**, de 06 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso em: 16 dez. 2011.

COMITÊ DE PRONUCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC PME R1**, de 08 de abril de 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 10 nov. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.329, de 18 de março de 2011**. Disponível em: <<http://crrsnews.blogspot.com.br/2011/03/resolucoes-cfc.html>>. Acesso em: 09 nov. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Disponível em: <http://www.crrs.org.br/arquivos/livros/livro_principios.PDF>. Acesso em: 14 nov. 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL - CRRS. Disponível em: <<http://sistema.crrs.org.br/spw/fichacadastral/crc/>>. Acesso em: 04 nov. 2011.

COSENZA, José Paulo. As práticas contábeis na era moderna e contemporânea. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Rio Grande do Sul: CRRS, 2003.

CRAWFORD, Evan. **Na era do capital humano**: o talento, a inteligência e o conhecimento como forças econômicas, seu impacto nas empresas e nas decisões de investimento. São Paulo: Atlas, 1994.

DAVENPORT, Thomas H.; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento empresarial:** como as organizações gerenciam o seu capital intelectual. 4ª ed. Tradução de Lenke Peres. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

DE LONG, David. **Building the knowledge-based organization:** How culture drives knowledge behaviors. Center for Business Innovation: Ernest & Young LLP, 1997.

DERVIN, Brenda. An overview of *sense-making* research: concepts methods, and results to date. In: the annual meeting of the International Communication Association, 1983, Dallas. **Anais.**

DERVIN, Brenda. **On studying information seeking methodologically:** The implications on connecting metatheory to method. Information Processing and Management, 1999.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1995.

DRUCKER, Peter F. **Uma era de descontinuidade.** Tradução de Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Zahar, 1970.

ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS.** 1. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

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

FILHO, Artur Nardon. **Da escrituração manual ao SPED:** A relação do Fisco com as Empresas. Porto Alegre: CRCRS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2010.

FILHO, João da Mota P; CABRAL, Augusto C. A. **“Construção-de-sentido” em Organizações:** Análise para Contribuição aos Estudos Brasileiros. 2005. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, 2005.

FRADE, Cristina. **Componentes Tácitos e Explícitos do Conhecimento Matemático de Áreas e Medidas.** 2003. Dissertação (Doutorado), Faculdade de Educação - UFMG, Belo Horizonte, 2004.

FRADE, Cristina; BORGES, Oto. 2002. **Tacit Knowledge in Curricular Goals in Mathematics.** In: Proceedings of the 2nd International Conference on the Teaching of Mathematics. Hersonissos, Greece, 1-6 Jul.

FRANCO, Hilário. **A Contabilidade na Era da Globalização.** São Paulo: Atlas, 1999

FREITAS, Henrique M. R. de; CUNHA JR.; Marcus V. M. da; MOSCAROLA, Jean. **Pelo resgate de alguns princípios de análise de conteúdo:** aplicação prática qualitativa em marketing. Porto Alegre: UFRGS/FCT/PPGA, 1996.

GARCIA-PEREZ, Alexeis; MITRA, Amit. Tacit Knowledge Elicitation and Measurement in Research Organisations: a Methodological Approach. **The Electronic Journal of Knowledge Management.** v. 5, p. 373 - 386, 2008. Disponível em: <www.ejkm.com>. Acesso em: 12 nov. 2011.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GRANT; Kenneth A. “Tacit Knowledge Revisited – We Can Still Learn from Polanyi” **The Electronic Journal of Knowledge Management** v. 5 , p 173 - 180, 2007. Disponível em: www.ejkm.com. Acesso em: 12 nov. 2011.

GROPP, Beatrice M. C; TAVARES, Maria das Graças P. Dimensões intangíveis: A relevância do conhecimento tácito em processos de inovação e sustentabilidade. In: 6ª Conferência Internacional sobre Inovação e Gestão, 2009, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

HUNT, E. K; SHERMAN, Houward J. **História do Pensamento Econômico**. 15 ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

INTERNATIONAL SOCIETY FOR COMPLEXI, INFORMATION, AND DESIGN - ISCID. Disponível em: < <http://www.iscid.org/polanyi.php>>. Acesso em: 17 dez. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu . CARVALHO, L. Nelson Carvalho. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças** – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 - 19, Maio/Ago. 2005

JIMES, Cynthia; LUCARDIE, Larry. “Reconsidering the tacit-explicit distinction - A move toward functional (tacit) knowledge management” **The Electronic Journal of Knowledge Management** v. 1, p 23 - 32, 2003. Disponível em:<www.ejkm.com>. Acesso em: 11 nov. 2011.

JOSHI, Mahesh; UBHA, Singh D. Intellectual Capital Disclosures: the Search for a new Paradigm in Financial Reporting by the Knowledge Sector of Indian Economy. **Electronic Journal of Knowledge Management**. v, 7, p. 575-582, 2009. Disponível em: <http://issuu.com/academic-conferences.org/docs/ejkm-volume7-issue5-ticle207?mode=a_p> Acesso em: 24 jun. 2011.

KLIPPEL, Marcelo. et al. A pesquisa em Administração com o uso de softwares QDA (Qualitative Data Analysis). In: Simpósio sobre Excelência em Gestão e Tecnologia, 2004, Rio de Janeiro. **Anais**.

KOLIVER, Olívio. Reflexões e tentativa de diagnóstico e prognóstico sobre a formação do Contador nas décadas vindouras. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, v. 20, n. 66, 1991.

LAFFIN, Marcos. **De Contador a Professor: A trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. Santa Catarina: 2002. 191p. Dissertação (Doutorado em Engenharia da Produção), Centro Tecnológico, Universidade de Santa Catarina, 2003.

LAGE, Maria Campos. Softwares do tipo CAQDAS e a sua contribuição para a pesquisa qualitativa em educação. **Educação e Temática Digital**. v 12, n 2, p.42-58. São Paulo, 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean, **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artes Médicas Sul, 1999.

LITTLETON, A. C. **Structure of Accounting Teory**. American Accouting Association, 1977.

LOPES, Ilídio T; RODRIGUES, Ana M. G. Intangible Assets Identification and Valuation – a Theoretical Framework Approach to the Portuguese Airlines Companies. **The Electronic Journal of Knowledge Management**. v. 5, p. 193-202, 2007. Disponível em: <<http://www.ejkm.com/volume5/issue2/p191>>. Acesso em: 22 jun. 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, José Carlos. **O Ensino da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **O impacto das normas contábeis na internacionalização das empresas brasileiras e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC**. Vídeo produzido pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI – São Paulo - 2011. Disponível em:<<http://www.fipecafi.org/videos/eliseu.aspx>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua Evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil da Universidade Federal de Pernambuco**. v. 1, nº 1, p 7-30, set de 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTESSICH, Richard. *Beginnings of Accounting and Accounting Thought*. New York: Garland, 2000

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 8ª. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MISSOURI WESTERN STATE UNIVERSITY - MWSU. Disponível em: <<http://www.missouriwestern.edu/orgs/polanyi/>>. Acesso em: 18 dez. 2011.

NONAKA Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. The knowledge-crating company: **How Japanese companies create the dynamics of innovation**. New York: Oxford University Press, 1995.

NONAKA, Ikugiro. Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. **Organization Science**, v. 5, n. 1, p. 14-37, fev. 1994.

NONAKA, Ikujiro. The knowledge-creating company. **Harvard Business Review**, p. 96-104, 1991.

NONAKA, Ikujiro. The knowledge-creating company. **Harvard Business Review on Knowledge Management**. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento**. Tradução de Ana Thorell. Porto Alegre: Bookman, 2008.

OLIVEIRA, Alexandre Martins Silva de et al. **Contabilidade Internacional: Gestão de Riscos, Governança Corporativa**. São Paulo: Atlas, 2008.

PAIVA, Simone Bastos. O capital intelectual e a contabilidade: o grande desafio no alvorecer do 3º milênio. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.117, p.76-82, mai./jun. 1999.

PALÁCIOS, Antônio Carlos. O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade com as normas internacionais. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRC/RS**, nº 1, maio, 2010.

PIRES, Marco A. A. **Evolução doutrinária científica da contabilidade no Brasil**. In: IX Congresso Português de Contabilidade promovido pelos Institutos Superiores de Contabilidade e Administração, 2002, Portugal.

POLANYI, Michael. **Personal Knowledge: Towards a post-critical philosophy**. London: Routledge & Kegan Paul, 1958.

POLANYI, Michael. **The tacit dimension**. London: Routledge & Kegan Paul, 1966.

POLANYI, Michael; PROSCH, Harry. **Meaning**. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

PUUSA, Anu; EERIKÄINEN, Mari. “Is Tacit Knowledge Really Tacit?” **Electronic Journal of Knowledge Management** v. 8, p. 307 - 318, 2008. Disponível em: www.ejkm.com. Acesso em: 03 nov. 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria geral do conhecimento contábil**. 1ª ed. Belo Horizonte: IPAT – UNA / Artes Gráficas Siracusa, 1993.

SAES, Flávio de Azevedo Marques; CYTRYNOWICZ, Ronei. O Ensino Comercial na Origem dos Cursos Superiores de Economia, Contabilidade e Administração. **Revista Álvares de Penteado**. FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, v.3, n.6, p37-59, jun. 2001.

SCHMIDT, Paulo. **Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil**. 1996. Dissertação (Doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, 1996.

SENKER, Jacqueline. “Tacit Knowledge and Models of Innovation” . **Oxford Journals Industrial and Corporate Change**, v. 4, p 425-447, 1995. Disponível em: <http://icc.oxfordjournals.org/content/4/2/425.short>. Acesso em: 11 nov. 2011.

SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS, ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS DA REGIÃO SERRANA DO RIO GRANDE DO SUL- SESCON - Serra Gaúcha. Base Territorial. Disponível em: http://sesconserragaucha.com.br/sescon/base_territorial.asp >. Acesso em: 11 nov. 2011.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso em: 16 dez. 2011.

SORENKO, A. ; BONTIS, N. Meta-Review of Knowledge Management and Intellectual Capital Literature: Citation Impact and Research Productivity Rankings. **Knowledge and Process Management**, July-Sep 2004.

THE ENCYCLOPAEDIA OF INFORMAL EDUCATION - INFED. Disponível em: <<http://www.infed.org/thinkers/polanyi.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2011.

TILLMANN, Katja; GODDARD, Andrew; LOPES A. Strategic management accounting and *sense-making* in a multinational. **Management Accounting Research**. v. 19, p. 80-102, 2008. Disponível em:<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450050700053>>. Acesso em: 16 ago. 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WEICK, Karl E. **Sensemaking in organizations**. Traduzido por: Aline Vieira Malanovicz, 2010. Thousand Oaks: Sage Publications, 1995.

WRIGHT, Harvey. "Tacit Knowledge and Pedagogy at UK Universities; challenges for Effective Management." **The Electronic Journal of Knowledge Management** v. 6, p. 49 - 62, 2008. Disponível em:<[http:// www.ejkm.com](http://www.ejkm.com)>. Acesso em: 01 nov. 2011.

ANEXO A - Questionamento Prévio

Aplicado aos responsáveis das Organizações Contábeis: “A vossa organização contábil elabora ou não, relatórios gerenciais, buscando principalmente apresentá-los aos clientes?”, com respostas: s (sim) ou n (não):

Questionamento Prévio/ Códigos das Organizações Contábeis	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1- Composição das principais contas do ativo e do passivo? (Ex: principais clientes e fornecedores em aberto em valores e percentuais)	s		s	s	s		s	s	n	s	n	s		s	n		s		n
2- Orçamento mensal das contas de resultado? (Ex: comparando valores previstos com realizados e o acumulado do exercício)	n		s	s	n		n	s	n	n	s	n		n	n		n		n
3- Análise horizontal e vertical das contas de resultado? (Ex: os percentuais de quanto as contas que compõem o CMV, CPV ou CSV, representam sobre o faturamento)	s		s	s	s		s	s	n	s	s	s		s	n		s		s
4- Variação dos índices de liquidez, rentabilidade, endividamento e operacionais, do exercício atual com exercícios anteriores?	s		s	s	s		n	n	n	n	s	s		n	n		s		s
5- As apresentações são realizadas na forma de relatórios?	s		s	s	s		s	s	n	s	s	s		s	n		s		s
6- As apresentações são realizadas na forma de relatórios e planilhas?	s		s	s	s		s	s	n	s	s	n		s	n		s		s
7- As apresentações são realizadas na forma de relatórios, planilhas e gráficos?	s		s	s	s		s	n	n	n	s	n		n	n		n		n
8- São realizadas reuniões eventuais para a apresentação dos resultados?	s		s	s	n		s	s	s	s	n	n		s	n		s		n
9- São realizadas reuniões periódicas para a apresentação dos resultados?	s		s	s	s		n	s	s	n	s	s		s	n		s		s
10- São realizadas reuniões mensais para a apresentação dos resultados?	s		s	s	n		n	s	s	n	n	n		s	n		s		n

ANEXO B - Roteiro Semiestruturado (situação-lacuna-ajuda)

Aplicado aos responsáveis pelas organizações contábeis entrevistadas:

1	Que erros são mais comumente identificados no processo de elaborar relatórios gerenciais e a apresentar os resultados os seus clientes? O que pode ser feito para minimizá-los?
2	Quais são as habilidades funcionais e emocionais requeridas para desenvolver essas atividades? O que pode ser feito para desenvolvê-las?
3	Que informações e conhecimentos tácitos, são desenvolvidos pelo contador durante a execução destas atividades?
4	Quais são as principais dificuldades encontradas pelos atuais e/ou novos contadores da organização, no desempenhar dessas atividades? O que pode ser feito para minimizá-las?
5	Que tipos de perguntas são feitas pelos clientes ao término das apresentações dos resultados? E quando isto ocorre, as respostas estão nos relatórios gerenciais? Ou tem que serem interpretadas pelo contador?
6	Que alterações poderiam ser implementadas nos relatórios gerenciais e na sua apresentação, para que o cliente tenha amplo entendimento da apresentação dos resultados?
7	Em função da natureza dos resultados apresentados aos clientes, positivos ou negativos, o comportamento emocional, do contador e do cliente, apresenta alterações? De que tipo?
8	Quais foram as experiências e circunstâncias vivenciadas durante as reuniões? (Questionamentos, reclamações, comentários). Se ocorreram, estão registradas de alguma forma?
9	Descreva como foi realizada uma apresentação dos resultados a um cliente que se recorde, que lhe marcou ou que tenha lhe chamado a atenção.
10	Comente qual é a sequência ou como são as etapas e processos do fluxo dos serviços do setor contábil, até o momento de elaborar os relatórios gerenciais e apresentar aos clientes.

ANEXO C - Informações Sobre as Organizações Contábeis Participantes

Código da Organização Contábil	Município onde atua	Datas que contatos foram realizados pelo pesquisador	Se participou ou não do questionamento prévio	Se participou ou não do roteiro dos questionamentos	Tempo de duração da gravação da entrevista em minutos	Quantidades de páginas transcritas da gravação
01	Farroupilha	08/11 às 17:01 11/11 às 17:06	Sim	Sim	16	3
02	Caxias do Sul	08/11 às 17:00 11/11 às 17:08 16/11 às 10:40	Não teve interesse, pois disse que gostaria de retornar quando tivesse disponibilidade, mas não retornou	Não	0	0
03	Caxias do Sul	14/11 às 14:01	Sim	Sim	5	1
04	Farroupilha	08/11 às 16:40 11/11 às 14:48	Sim	Sim	20	3
05	Caxias do Sul	08/11 às 17:04 11/11 às 14:50 11/11 às 16:50	Sim	Sim	8	1
06	Caxias do Sul	08/11 às 17:06 11/11 às 14:51 16/11 às 10:43	Não teve interesse, pois disse que gostaria de retornar quando tivesse disponibilidade, mas não retornou	Não	0	0
07	Caxias do Sul	11/11 às 15:49 16/11 às 10:44 16/11 às 11:10	Sim	Sim	12	2
08	Caxias do Sul	11/11 às 16:20 16/11 às 10:30 16/11 às 11:02 16/11 às 11:31 16/11 às 16:10	Sim	Sim	28	4
09	Caxias do Sul	08/11 às 17:38	Sim, mas não elabora relatórios	Não	0	0
10	Caxias do Sul	08/11 às 17:30 11/11 às 15:53 11/11 às 16:41 14/11 às 15:43 16/11 às 10:48 16/11 às 14:20	Sim, mas não elabora relatórios	Não	0	0

continua

conclusão

11	Caxias do Sul	08/11 às 17:48 11/11 às 16:00	Sim	Sim	14	2
12	Caxias do Sul	08/11 às 17:55 11/11 às 14:52 14/11 às 15:45 21/11 às 15:20 22/11 às 17:40	Sim	Sim	8	1
Código da Organização Contábil	Município onde atua	Datas que contatos foram realizados pelo pesquisador	Se participou ou não do questionamento prévio	Se participou ou não do roteiro dos questionamentos	Tempo de duração da gravação da entrevista em minutos	Quantidades de páginas transcritas da gravação
13	Caxias do Sul	11/11 às 14:56 11/11 às 17:16 14/11 às 15:40 16/11 às 10:49 16/11 às 11:28	Não teve interesse, pois deixou recado afirmando que gostaria de responder por e-mail	Não	0	0
14	Caxias do Sul	11/11 às 14:58	Sim	Sim	17	2
15	Caxias do Sul	11/11 às 14:56 11/11 às 15:43	Sim, mas não elabora os relatórios	Não	0	0
16	Caxias do Sul	11/11 às 15:31 14/11 às 15:48 14/11 às 15:58 16/11 às 10:50 16/11 às 15:46	Não teve interesse, pois deixou recado afirmando que gostaria de responder por e-mail	Não	0	0
17	Caxias do Sul	11/11 às 15:33 11/11 às 17:00	Sim	Sim	7	1
18	Nova Prata	11/11 às 14:03 11/11 às 15:33 14/11 às 16:04 16/11 às 14:05 16/11 às 15:43	Não teve interesse, pois deixou recado afirmando que gostaria de responder por e-mail	Não	0	0
19	Caxias do Sul	08/11 às 17:04 21/11 às 15:25	Sim	Sim	7	1

ANEXO D - Visualização da Matriz de Estimação – MAXqda

Códigos das organizações contábeis entrevistadas, sendo escolhidas aleatoriamente 3 entre as 11 participantes			
Categorias de análise	1	4	8
1 - Elementos de Ordem Técnica-Capacidades Informais:			
1.1 - Habilidades adquiridas			
Agora o estoque sim é um ponto crucial e que é fundamental para o resultado da empresa, 1 Perguntas relacionadas a como a gente faz uma análise, vamos dizer assim, compara meses, uma análise horizontal e uma vertical, comparando meses e anos anteriores. 5 Claro a gente sempre tenta argumentar, faz uma varredura na empresa e olha no geral, o estoque aumentou, o estoque caiu, o teu ativo imobilizado, tu não obtive lucro, porém tu incorporou mais no teu ativo imobilizado, só que muitas vezes o cliente tá preocupado, sempre focado muito no resultado e aí ele deixa despercebido algumas coisas que a gente lembra e fala. 6 Nós somos gestores da informação, eu não produzo a informação, a gente esmiúça e digere as informações. 8 Nós nos reunimos então eu e os diretores, eram dois diretores e o financeiro da empresa, fizemos uma apresentação em gráficos e as análises ROL e TIR, análise vertical e horizontal... São duas empresas distintas, então o que aconteceu, consolidei as informações das duas empresas, e eles queriam saber a análise de cada uma das empresas separadas depois uma consolidação, porque uma na verdade presta serviços para outra, então isso influenciou com certeza na apuração do resultado. 9	O empresário não tem maiores cursos, mas ele tem o feeling do dia a dia do comércio, da indústria, da criatividade e ele utiliza uma folha aonde ele diz: as minhas despesas não podem ser maiores que a minha receita, e que eu tenho que ter a capacidade de pagamento para assumir qualquer compromisso, então esse é o conhecimento que eu adquiri. 3 Em primeiro lugar, sempre tenho que ter o mesmo parâmetro nos estoques. 7	Solicitei uma posição de clientes, que são os títulos em aberto, sendo analisado pelo gerente financeiro para ver, se está tudo legal. O saldo da posição, tem que ser igual ao que está o diário, se ele é atual, tem que ser igual ao atual do diário e muito me surpreendeu que isso não estava acontecendo. Na elaboração de um balancete a gente percebe que o saldo não é coerente por exemplo, clientes a receber, dependendo da rotatividade do prazo de recebimento dos clientes, o cara percebe se alguma coisa está errada. 1 No cálculo do CMV não depende apenas de uma só informação, você deve estar analisando uma informação e juntar ela com outra, para daí sim chegar a um resultado final. 3	

Códigos das organizações contábeis entrevistadas, sendo escolhidas aleatoriamente 3 entre as 11 participantes			
Categorias de análise	1	4	8
1 - Elementos de Ordem Técnica-Capacidades Informais:			
1.2 - Competências pessoais desenvolvidas			
O que a gente mais tem pegado são erros de estoques. 1 Então muitas vezes a gente faz uma análise simples, bem objetiva até uma análise vertical horizontal, muitas vezes ela vem buscando períodos anteriores, mostrando a evolução ou a regressão da empresa. 2 Muitas vezes a gente tem pessoas, com experiência e com formação, mas não tem aquele tique de contador, de chegar e saber passar para o cliente na verdade o que aquelas informações estão demonstrando. Saber qual é o ponto certo para desenvolver uma análise tranquila, explicar para o cliente, então a gente procura centralizar esses relatórios e essas reuniões gerenciais, até para ter o contato mais próximo com o nosso cliente e saber o que está acontecendo. 4 A gente sempre faz a ligação com esses períodos, então aí são pequenas explicações, porque ocorreram certas variações, muitas vezes a gente resume e tem que buscar uma abertura maior, mostrar aonde gastaram mais. 5 Eu me sentiria bem se eu pudesse chegar com uma apresentação, um negócio muito mais bem explicado, mais elaborado. 6 Após receber os documentos ou arquivos, realizamos uma conferência, para depois fazer a escrituração ou então a importação dos arquivos. Quando concluímos a conciliação apuramos os impostos e geramos os arquivos acessórios. 10	O que mais percebo, é que faltou apropriar um aluguel, teve um contrato de compra e venda e a empresa não mandou. 1 Conhecimento tem que ser a parte teórica, muita leitura, muito treinamento e juntamente com a parte prática. 3 O programa é uma ferramenta que vai me ajudar, mas se ele deixou de fazer ou deixou de apresentar, eu tenho a obrigação de ver porque isso não ocorreu. 4 Muitas vezes a gente sabe na ponta da língua, e muitas vezes a gente tem que interpretar. Um questionamento comum é: como é que eu faturei mais, as minhas despesas fixas são as mesmas e meu lucro não é o mesmo? 5 Os relatórios, o balanço contábil da maneira que ele está, o meu cliente nunca vai interpretar isso, então por exemplo, nós temos uma análise vertical, que ela é bem simples de ser interpretada. 6 Quando a gente vai apresentar, fazer a apresentação, tu pega o teu DRE lá e tu mostra despesas por centro de custos, muitas das despesas tu abre nota por nota. O que eu percebo muitas vezes, e que ocorreram despesas que o diretor não sabia que elas estavam ocorrendo. 9 Quando chegam os documentos, conferimos para ver se não falta nada e depois iniciamos a escrituração que é finalizada pela conciliação. Depois disso geramos o balancete. 10	Muitas vezes precisa os macetes que a gente vai pegando, eu noto muitos problemas que não estão nos relatórios gerenciais mas na má utilização das informações do sistema de informática, que esta lá na empresa. Eu não entendia como a Fulana pegava os macetes lá, ela pegava uma determinada conta contábil e dizia: pô isso aqui esta errado! E eu dizia: não, eu já verifiquei isso, nós olhamos e esta fechando, mas tem alguma coisa errada. Hoje com o tempo eu falo pra ela: agora eu entendo como tu pegava isso! É o conhecimento da contabilidade, como é que funciona, o conhecimento da empresa, tu tem que conhecer o que a empresa faz, como é a rotatividade de estoque, o fluxo financeiro, se entender um pouquinho disso, tu vai entender profundamente mas alguma coisa e vai fazer a análise. 1 O que eu apresento é um relatório inicial. No primeiro, segundo e no terceiro mês, vão surgir muitas dúvidas e aí eu tenho que adaptar isso e explicar ao cliente. 5 Quanto menos redação você colocar melhor, quanto mais o relatório se tornar visual melhor para o cliente. Ele capta mais isso, então os sentidos mais aguçados que o ser humano tem é a visão e a boca. O gráfico é a visão mais interessante que achei para mostrar nos relatórios gerenciais. 6 Sempre quando chegam os documentos, realizamos a conferência para ver se não estão faltando documentos, para daí ligar e cobrar do cliente. Aí fazemos os lançamentos da escrituração e importamos arquivos ou realizamos a integração com o módulo fiscal. Depois de tudo conciliado, calculamos os impostos e posteriormente geramos o balancete e o DRE. 10	

Códigos das organizações contábeis entrevistadas, sendo escolhidas aleatoriamente 3 entre as 11 participantes			
Categorias de análise	1	4	8
2 - Elementos de Ordem Cognitiva-Forma de perceber o mundo:			
2.1 - Aspectos Culturais: Crenças, valores, comportamentos			
Os nossos clientes, acredito que não estão muito preparados no geral, eu digo com relação ao controle de estoques, pois muitas vezes não existe comprometimento com relação a isso. 1 Na minha opinião é interpretação dos dados que tu tem em mãos, que só o contador pode lhe passar. 3 Quando o resultado é positivo, é impressionante a felicidade, está estampada no rosto do cliente, agora quando muitas vezes o resultado é negativo, de certa forma até a gente se sente mal. 7 A gente pelo menos tem uma política de querer tentar sempre fazer o melhor possível, a coisa mais correta. 8	Uma mudança de cultura que temos que ter é conhecer a empresa, as atividades da empresa e compartilhar da gestão da empresa. 2 Tem que haver uma mudança de cultura e cada um fazer a sua parte. 8	A primeira habilidade questão da atenção, tu tem que ter atenção, segunda habilidade, ser uma pessoa metódica, você tem que ter habilidade de criar, eu vou fazer dessa maneira, sempre faz o mesmo procedimento. Se ver que não funciona, muda o método. Você sobe cinco degraus para fazer a sua nota, você tem que descer os cinco degraus e subir novamente e descer. O ser humano não contempla isso, então o que eu peço no primeiro degrau, é que você vai verificar tudo o que for relativo aquele assunto e verifica todo montante dos documentos fiscais. Esse é o método que eu ensino para o pessoal, que o pessoal faz para facilitar a conferência, boa atenção, ser metódico, tem que ter também um pouco de senso crítico. Amanhã tu pode estar lembrando, daqui a cinco anos tu não vai lembrar! Então isso que eu cobro bastante do pessoal que trabalha comigo. 2 Se tu não se prepara, não adianta, a leitura é essencial, conhecimento seja ele geral, técnico, um pouco de cada. Ler é hoje a principal qualidade junto com a interpretação de texto. O contador não precisa só saber matemática pura, aqueles cálculos de financeira, valor presente etc 4 Tu nunca começa uma reunião falando direto no assunto da apresentação, tu vai dar uma amenizada, que nem vendedor, aí tu fala de assuntos diferentes alegra o ambiente, para depois demonstrar os relatórios para o cliente. Agora algumas vezes, ele diz esse dado não está batendo e tu vai te que apurar porque aconteceu aquilo. 7 A maneira como apresento não é com datashow. É uma pasta, sei que tenho que mudar isso, pois o cliente tem que visualizar as informações. 9	

Códigos das organizações contábeis entrevistadas, sendo escolhidas aleatoriamente 3 entre as 11 participantes			
Categorias de análise	1	4	8
2 - Elementos de Ordem Cognitiva-Forma de perceber o mundo:			
2.2 - Aspectos Emocionais: Atitudes, intuições, percepções, esquemas, modelos mentais			
Eu acho que na verdade tem que ter um belo conhecimento de análise, mas nossos clientes não são tão exigentes com relação a uma análise muito profunda. 2 Interpretar, passar os dados de uma maneira confiante para o cliente, isso na minha opinião só um contador sabe fazer. 3 Eu gostaria ainda de chegar em um cliente, na verdade o que mais me deixaria motivado e feliz, seria chegar num cliente aonde eu pudesse aplicar, fazer uma demonstração de relatório e de encerramento de balanço, aonde que eu sentisse que o cliente realmente entende e que tenha um conhecimento, que possa agregar até no nosso trabalho. Então eu me sentiria mais contente se eu chegasse num cliente que ele tivesse uns cinco minutos ou dez minutos que a gente fosse conversar e que ele tivesse o mínimo de conhecimento para poder argumentar, pois em muitas vezes a apresentação fica um pouco monótona. 6 Muitas vezes o empresário até tem boa vontade e tal, mas muitas vezes não tem pessoas comprometidas trabalhando consigo. Já tem empresas que tem uma consciência muito diferente, pois são comprometidas. Os comentários que a gente mais escuta é com relação a fazer as coisas certas e passar uma legislação certa para o cliente. 8 Os clientes gostam de fazer comparativos com anos anteriores, comparativo com dois, três, cinco anos. Então eles projetam um pouco a frente um crescimento que eles entendam que seja possível de atingir e assim a gente se reúne com o diretor e os principais cabeças financeiro para tomar as decisões. 9	Os relatórios são importantíssimos para serem analisados, mas não adianta o cliente ter os relatórios e engavetá-los, as vezes é melhor ter menos relatórios e mais atitudes. 3 A maioria das questões que o empresário faz em cada mês, dependem da nossa interpretação. 5 Na maioria das empresas, a gente tem que fazer muito trabalho, para que os clientes apropriem todas as despesas dentro do mês. E por isso eles acham que a gente é muito chato. Agora com o SPED parece que eles estão se convencendo de mudar. 8 Com essas análises, o diretor pode descobrir o corpo mole que existe dentro de uma fábrica, porque tu sabe que hora extra é que nem droga, ela vicia. 9	Sinto um problema grave dos nossos funcionários: a forma de redigir um email. Isso é uma dificuldade grande porque o pessoal não pratica a leitura. Aí como o cliente vai entender o que tu quer dizer? Então não adianta colocar mil informações, mas coloca poucas palavras, que sejam precisas e claras. 4 O cliente que se acostumou a receber o relatório gerencial, é o cliente que eu já sei o que ele quer, eu já boto as informações necessárias que ele quer, o gráfico que ele quer, que ele melhor entende. Eu não procuro mudar muito o entendimento dele. A coisa que os clientes mais confundem é o seguinte: caixa e o resultado, eles confundem muito isso. Eles entendem que se está faltando dinheiro nesse mês, é sinal que eu estou com resultado negativo, mas não tem nada haver uma coisa com a outra. Eu queria muito trabalhar a questão gerencial mas eu não estou conseguindo, vou resolver os problemas tributários primeiramente, mas eu acho que a análise gerencial vai ser o diferencial do contador. Analisar a situação da empresa e disponibilizar para o cliente uma informação que ele não tem. 5 Entregar os relatórios em uma pasta, e não entregar as folhas soltas, pois a apresentação visual é muito importante. 6 Nas reuniões os clientes nos pedem, qual é a perspectiva que nós temos sobre o mercado, como é que estão os demais clientes que você tem, como está o ramo metalúrgico, o comércio, etc... Os clientes pedem muitas vezes algo que não está na contabilidade, mas conhecimentos gerais que ouviu falar por fora, ele quer saber a amplitude do negócio dele, e percebo que muitas vezes o cliente sabe a resposta, mas ele só quer confirmar ou está te testando. 8	

