



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

A análise da relação entre a Remuneração do Profissional Contábil e a Utilidade da Informação fornecida aos usuários da contabilidade

Rayane de Lima Silva

Universidade Federal da Paraíba - PPGCC

Paulo Amilton Maia Leite Filho

Universidade Federal da Paraíba - PPGCC

RESUMO

Este estudo propõe-se investigar a relação entre as variações da remuneração do profissional contábil e a utilidade da informação contábil fornecida aos usuários. Busca-se analisar se a percepção de utilidade da informação é refletida no custo (preço) de obtenção/elaboração e, conseqüentemente, na remuneração de quem as produz, ocasionando uma diferença salarial entre profissionais contábeis tendo em vista qual o público-alvo que atendem (usuários internos ou externos). Para alcançar o objetivo da pesquisa gerou-se uma hipótese de pesquisa a ser respondida e em seguida foi aplicado o modelo de Mincer (1974) onde dados foram tratados por meio de estatística descritiva e do coeficiente de correlação de *Spearman*. Tal análise partiu de pressupostos entendidos pela Teoria da Utilidade da Informação e Teoria do Capital Humano que convergem à ideia que, a utilidade, exigência e qualidade da informação são atribuídas ao processo de obtenção da informação, elevando o custo dos serviços. Os dados foram coletados através da aplicação de questionário junto a contadores com registro profissional ativo no Conselho Regional de Contabilidade – CRC. Os indicativos mostram que conforme o direcionamento das necessidades informacionais volta-se para os usuários externos, esta inclinação é refletida na remuneração do profissional contábil, sendo perceptível o incremento salarial na remuneração do indivíduo. Outras variáveis foram incrementadas ao modelo com a intenção de torná-lo mais completo e observar o comportamento da variável de interesse após inserção de cada variável de controle, são elas: tipo de formação (técnico ou bacharel), anos profissionais, tipo de pós-graduação (*Lato* ou *Stricto*), a instituição de onde veio (pública ou privada), gênero, idade, local de trabalho, porte da empresa onde trabalha e descendência profissional.

Palavras Chave: Remuneração; Usuários Internos e Externos; Utilidade da Informação.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

1 INTRODUÇÃO

As informações sintéticas e analíticas fornecidas pela contabilidade resultantes das ações operacionais de uma empresa são utilizadas, principalmente, para auxiliar e também justificar as decisões tomadas por seus agentes, assim como demonstrar a saúde financeira aos seus acionistas e potenciais investidores. Estas informações podem ser fornecidas por meio de demonstrações contábeis consolidadas, onde muitas delas tornaram-se padronizadas/reguladas por órgãos que buscam manter seu caráter isonômico, imparcial e de precisão (livre de erros), capaz de reduzir a assimetria informacional existente entre proprietários e executores de gestão, assim como contribuir para a análise de conflitos de agência.

Desde o século XX, a informação financeira é elaborada com base no paradigma da utilidade. Este paradigma surge nos anos 70 nos Estados Unidos da América (EUA) e tem como principal foco a finalidade das demonstrações financeiras e os seus destinatários (Coy, Fischer e Gordon, 2001). A evolução histórica da Contabilidade pode ser definida através de marcos assentes em três grandes paradigmas: O legalista, o econômico e o utilitarista (Guimarães, 1998).

A visão legalista da informação contábil buscava atender essencialmente a forma das demonstrações (Farinha 2010), reportando bens, direitos e obrigações através dos dados. Porém tal cenário foi desmistificado pelo paradigma econômico, este por sua vez, buscava a fidedignidade no registro das informações e da situação patrimonial, com métodos adequados a cada transação. Por fim, surge o paradigma utilitarista, onde a utilidade da informação para a tomada de decisão torna-se o principal objetivo. Faria (2005) conclui que o objetivo da contabilidade é a produção e comunicação de informação para auxiliar os seus utilizadores no processo de tomada de decisão. Sobre este ponto, Cañibano e Angulo (1997) enquadram a informação contabilística dentro de um modelo de tomada de decisão, como um tipo de matéria-prima, que é influenciada pelo contexto e características do decisor, cuja sua eficiência é medida através da sua utilidade.

Para tanto, as informações na contabilidade são geradas para atender determinados usuários. Segundo o parágrafo 12 da Estrutura Conceitual (2015) estabelece que "...o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões econômicas.". Tais usuários podem ser segregados em usuários internos e usuários externos. Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis da empresa, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis, com vistas na saúde financeira, continuidade e capacidade de retorno dos investimentos, o que implica, por exemplo, na captação de financiamentos e atração de potenciais investidores. Por este fator, a sugestão é que para esses dois grupos, a percepção de utilidade da informação seja diferente. Isso porque as necessidades informacionais de cada usuário seja ele interno, ou externo, assim como as decisões tomadas a partir das informações, são diferentes.

Decorre desta dualidade de usuários, a existência de uma diversificação de rotinas e formas de emissão de relatórios inerentes a cada público-alvo, onde é observado que o usuário interno normalmente demandará relatórios mais personalizados para suas diferentes necessidades internas gerenciais, posicionando-se mais distante do uso de um relatório que segue essencialmente um padrão (exigido pelos órgãos reguladores), como os direcionados aos usuários externos (Favero, Lonardoní, Souza e Takakura, 2009, p.3), enquanto que gestores, analistas, funcionários, entre outros usuários internos, podem elaborar informações para fins gerenciais e de controle a critério das próprias necessidades.

Para corroborar com este raciocínio, foi necessária a reflexão sobre contextos corporativos, de salários e conceitos pertinentes ao valor da informação. Portanto, introduzindo às



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

questões corporativas e direcionando para a ótica empresarial, é sabido que existe por parte da entidade uma preocupação latente com a imagem, no que se refere à forma como são refletidas, externamente, suas práticas corporativas/contábeis e, conseqüentemente, a comunicação com investidores no sentido de demonstrar, de forma atrativa e positiva, a seriedade e fidedignidade de suas informações. Essas empresas, para adentrarem e pertencerem a determinados grupos no mercado de capital, bem como ganharem visibilidade e confiança, são submetidas ao cumprimento de padrões mínimos de qualidade e de práticas corporativas que demonstrem sua integridade. Neste primeiro momento o foco é no investidor, sendo tais ações voltadas para esse público, em que, normalmente, o objetivo da empresa consiste em captá-los. Portanto a percepção de utilidade da informação neste primeiro cenário tem como principal foco, além do cumprimento de exigências básicas para sua manutenção no mercado, atrair novos investidores.

A assimilação, no entanto, da utilidade das informações contábeis para usuários internos é outra. Pode-se observar esse fato partindo da conjectura onde empresas que dão uma atenção maior na estruturação do seu sistema de custo/gerencial são típicos casos onde há grande preocupação no acompanhamento e geração de informação para os usuários internos, como exemplo, a avaliação do desempenho por setor, produto ou região geográfica, nas quais é nítida a preocupação da administração para obtenção de bons resultados e acompanhamento tempestivo, no sentido de confirmar o acerto de uma estratégia ou sua correção imediata. Um estudo desenvolvido por Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011), que buscou entender as prioridades entre qualidade das informações aos usuários externos e contabilidade gerencial (internos), encontrou que as empresas premiadas por troféus de transparência e atendimento aos usuários externos, não utilizavam de artefatos modernos de contabilidade gerencial, sendo bastante distanciada a relação entre esses dois “mundos”.

Para o cumprimento dessas exigências tanto de mercados (abertura de capital e manutenção no setor – agregação de valor por acionistas), de órgãos reguladores, quanto de necessidades internas (gerenciamento e avaliação de desempenho) faz-se necessário um conjunto de esforços que representam custos. Esses custos, segundo a Teoria da Utilidade, estão em consonância à utilidade gerada por parte da informação ao seu usuário, ou seja, quanto maior a utilidade gerada pela informação contábil fornecida, maior a disposição do agente que a utiliza em pagar pela mesma, Varian (2015). Neste sentido, o salário do fornecedor da informação deve ter ligação com o tipo de informação que ele gera. Ou seja, se a utilidade da informação for relativamente vantajosa/benéfica ao usuário, maior deve ser o custo de aquisição dessa informação. Nesse sentido, a Teoria da Utilidade Econômica, aponta na direção de uma diferença de salário em virtude da perspectiva de utilidade entre os profissionais que fornecem informações para os usuários externos ou internos.

Diante disso, além do fato atrelado ao tipo de usuário atendido pela informação, proposta do trabalho, a Teoria do Capital Humano sugere que outras variáveis inerentes às características dos profissionais possam afetar a remuneração do indivíduo, portanto, tais variáveis foram incrementadas ao modelo com a intenção de torná-lo mais completo e observar o comportamento da variável de interesse após inserção de cada variável de controle, são elas: tipo de formação (técnico ou bacharel), anos profissionais, tipo de pós-graduação (*Lato* ou *Stricto*), a instituição de onde veio (pública ou privada), gênero, idade, local de trabalho, porte da empresa onde trabalha e descendência profissional.

Concretizou-se então como objetivo do trabalho, responder a seguinte problemática: de que maneira atender as demandas informacionais dos usuários externos, influencia a remuneração do profissional?

As respostas a estas perguntas indicarão se a percepção de utilidade dessas informações é refletida no custo (preço) de obtenção/elaboração e, conseqüentemente, na remuneração de quem as elabora, ocasionando uma diferença salarial entre esses profissionais tendo em vista qual o público-alvo que atendem (usuários internos ou externos).



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Espera-se nesta relação identificar, mediante as características inerentes aos tipos de usuários atendidos, melhor remuneração/valorização no mercado de trabalho dos profissionais que forneçam informações para usuários externos, devido ao fato estar associado ao interesse direto e iminente da empresa, seja para obtenção de empréstimo, linha de financiamento, captação no mercado, atendimento ao fisco (municipal, estadual e federal) ou a órgãos reguladores (Comissão de Valores Mobiliários, (CVM), Banco Central do Brasil, (BACEN), etc, além de tratar-se, normalmente, de profissionais que possuem a renda variável baseada em resultados.

Para chegar a essa conclusão, foi testada a seguinte hipótese:

H₁: A percepção de utilidade das informações para usuários externos é maior que internos e, portanto, profissionais que fornecem informações para usuários externos têm maior remuneração do que aqueles que fornecem informações para usuários internos.

Enfatiza-se que, adicionado à sua relevância no meio acadêmico devido à singularidade e ineditismo dos objetivos propostos assim como pertinência do assunto, trabalhos dessa ordem também podem configurar-se como contribuição às pesquisas de mercado, trazendo indicativos de rentabilidade e indicativos de direcionamentos profissionais ao leitor.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Tipos de usuários e as demandas informacionais

Nos estudos da teoria contábil (Hendriksen e Van Breda (1992) e Iudícibus, 1997), é enfatizado que a contabilidade tem como objetivo atender adequadamente os seus diferentes usuários. No campo da teoria e da prática contábil têm se consolidado os campos de atuação da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial objetivando atender as demandas dos usuários externos e usuários internos, respectivamente.

As informações aos usuários concentram-se normalmente em dois grandes blocos: através da contabilidade financeira e gerencial: a contabilidade financeira atende aos requisitos da Legislação Societária e Princípios da Contabilidade para atender os usuários externos. Já a contabilidade gerencial utiliza-se de procedimentos específicos da área, distanciado, muitas vezes, dos padrões da contabilidade previstos em normas específicas, Garcia, Bortotti e Favero (2014, p. 11). Atkinson, Banker, Kaplane Young, (2000, p. 45) trás detalhamentos sobre as atividades específicas dentro da contabilidade gerencial e a financeira. Entre elas destaca que a contabilidade gerencial é responsável pelo controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e estratégico. Favero et al., (2009, p.8) detalha que os usuários externos têm necessidades distintas devido ao seu público alvo que busca atender: instituições financeiras, entidades governamentais, acionistas e sindicatos; e por este motivo mantém seu foco na captação de recursos, demonstração de rentabilidade e transparência.

O pronunciamento básico contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 00, traz que o objetivo fundamental da contabilidade é prover, aos seus usuários de demonstrações financeiras, com informações que os ajudarão no processo de tomada de decisão, pronunciamento técnico CPC-00, (2011, p. 3). O texto ainda esclarece que para cada usuário, há uma necessidade de informação distinta. Nas Normas Brasileiras de Contabilidade TG Estrutura Conceitual, ocorre a distinção e priorização dos tipos de usuários que, em um primeiro momento, o pronunciamento traz o investidor (usuário externo) como sendo o essencial, e principal, usuário dessas demonstrações. Os segundos usuários são os usuários internos, que compreendem os que buscam informação sobre o gerenciamento do seu ciclo operacional e avaliação de desempenho, Resolução do CFC n° 1374/11 (2011, p. 6).

Como observado, o próprio CPC traz essa diferenciação bem nítida e assim como nos mostra indicativos de prioridade nesta relação. Tal suposição pode justificar, inicialmente, as diferenças de tratamento e valorização do trabalho em termos remuneratórios dos profissionais que atendem os usuários internos ou externos, podendo estar relacionado ao fato de os usuários



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

internos referirem a funcionários normalmente pagos por hora, com salários mensais, enquanto que trabalhos que envolvem metas e baseados em desempenho tendem a ter uma flexibilidade maior nos aspectos remuneratórios variáveis.

É importante que esclarecer que existe ainda no exercício da profissão contábil uma linha tênue nesta divisão de usuários que fragiliza a dualidade. Para alguns profissionais, o exercício da sua profissão atende ambos os usuários, sendo muito sensível esta percepção de divisão. Este primeiro cenário geralmente é encontrado em pequenas empresas e prestadores de serviços autônomos ou quando nos deparamos com empresas de estruturas contábeis muito concentradas, sem divisão de atividades, pois não há uma diferença clara na remuneração para um profissional que atende ao usuário externo e, para o outro, que atende ao interno, normalmente, o mesmo profissional é remunerado por ambos os serviços, portanto, em um certo nível onde a informação gerada ainda é muito básica, não é confiável afirmar que o profissional está atendendo a um usuário exclusivamente. Diferente do que ocorre em empresas de grande porte, com estruturas organizacionais solidificadas e processos operacionais maiores e mais complexos, pois, essas empresas carecem, devido ao seu porte, de uma descentralização administrativa atenuada que permita a aproximação da gestão e seus usuários.

Sobre a dualidade de cenários para atividade contábil e seus usuários, o trabalho de Gilio e Costa (2016) traz detalhamentos sobre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira no que se refere ao ponto em que se aproximam e a forma como são direcionadas atividades em cada setor. O objetivo do estudo foi analisar de que maneira pode existir aproximação entre os conceitos usados pela contabilidade gerencial e aqueles usados pela contabilidade financeira após o processo de convergência internacional. Foi observado que além da norma, há outros aspectos que deveriam permear um processo de aproximação entre as duas contabilidades e assim minimizar o distanciamento que ocorre, passando pela questão da: dominância entre as contabilidades; a formação do estudante e futuro profissional contábil; a perspectiva cultural que coaduna a importância da norma e, conseqüentemente, do profissional a ela vinculado; e o próprio processo de convergência, que necessita de tempo para se sedimentar e propiciar, de fato, aproximação. Também há possibilidade de aproximação entre as duas contabilidades ao ser identificada a maior ênfase na utilização dos conceitos econômicos e quando há uma convergência de objetivos entre a gestão e os usuários, como no caso dos pronunciamentos técnicos que reforçam o uso da mensuração a valor justo, os que enfatizam a prevalência da relevância das transações (internos) e outros mais voltados ao *disclosure*, como é o caso das informações por segmento (externo). A contribuição deste trabalho à pesquisa foi de agregar consistência a dicotomia de atividades em virtude do usuário atendido, esclarecendo também as rotinas profissionais que diferem entre as duas áreas de modo que possa subsidiar a proposta deste trabalho no tocante aos indicativos de diferenciação salarial entre os profissionais contábeis que intermedeiam esta relação do mercado e da gestão.

Nos trabalhos sobre o estudo da remuneração de Oyadomari, Cesar, Souza e Oliveira (2009), teve como finalidade identificar quais práticas de remuneração variável estão sendo usadas pelas empresas e como as metas de remuneração estão ligadas aos objetivos derivados do Sistema de Controle de Gestão e também, se existe coerência entre os objetivos individuais e organizacionais. O primeiro resultado mostra que a remuneração variável, com metas individuais, está vinculada ao alcance das metas organizacionais, o que é justificado pelo interesse corporativo e que favorece o ambiente competitivo. Neste caso, a prioridade é dada ao pagamento através de metas por estarem diretamente ligados ao resultado da empresa. O segundo resultado foi que as práticas adotadas pelo mercado para a remuneração variável têm um poder diferente quando relacionado ao comportamento gerencial; ou seja, a diferenciação entre retornos fixos e variáveis baseado nas atividades dos profissionais afetam diretamente este comportamento gerencial. Porém, ainda sobre este tema, é possível perceber uma lacuna literária acentuada quando refere-se ao comportamento da remuneração diante da utilidade gerada pelo



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

serviço oferecido pelo profissional contábil. Tal lacuna busca ser suprimida pelo presente estudo, de forma que agregue à literatura sobre o tema.

2.2 A Teoria da Utilidade e Preferência

A Teoria microeconômica conceitua “utilidade” como uma qualidade que torna uma mercadoria desejada e conseqüentemente fornece uma medida de satisfação baseado na rentabilidade de determinado bem, produto ou serviço. Para fins desse trabalho, conceituamos nosso produto como os tipos de informações (demonstrações/informações contábeis) que são emitidas para os usuários seja ele interno ou externo, onde estas, por sua vez, devem ser capazes de influenciar o processo de tomada de decisão do usuário. A lógica então seria: quanto maior a utilidade dessa informação e sua adequação às necessidades de análise dos investidores e/ou usuários, maior a minha disposição em pagar pelas mesmas, e conseqüentemente mais valorizado torna-se o meu produto.

A função de preferência dentro das abordagens da utilidade, afirma que o objetivo da utilidade é maximização da satisfação para determinado nível de renda monetária, e que a escolha por determinados produtos e serviços equiparáveis emergem da capacidade de comparação entre orçamentos e/ou utilidade de certas alternativas de mercadorias ou serviços e determinar sua preferência entre eles, Varian (2015 ed. 9°).

A utilidade pode ser considerada como um parâmetro de satisfação relativa das partes. A observação da sua variação em termos de demanda permite explicar o comportamento que resulta das opções tomadas por cada agente para aumentar a sua satisfação. A utilidade é normalmente aplicada pelos economistas em construções como a curva de indiferença que apresenta, para um determinado nível de satisfação, a quantidade de bens que um indivíduo estaria disposto a pagar.

Analisar aspectos sobre a função da utilidade é atribuir números reais aos itens oferecidos e perceber que o conjunto de produto ou serviços prestados e que são teoricamente preferidos pelos seus usuários, possuam números mais elevados na sua determinação de valor, Oliveira (2012). Portanto, as nuances dos fatores que concretizam a utilidade da informação contábil permite entender o comportamento que culmina nas opções escolhidas por cada indivíduo no intuito de aumentar sua satisfação. A escolha do usuário é então inclinada a fatores que maximizem sua utilidade, respeitando as limitações orçamentárias, e essa utilidade é refletida no seu custo.

Tais conceitos aplicados ao cenário contábil trazem a reflexão que embora exista concorrência entre mão-de-obra e sistemas de suporte na contabilidade, a preferência da informação neste momento surge da comparação da utilidade e conseqüentemente da singularidade das demandas informacionais de cada agente. Portanto, a utilidade da mesma informação contábil possui contextos diferentes para usuários externos e internos à empresa e esta relação pode ser observada pela ótica dos profissionais contábeis que fornecem informações direcionadas aos usuários aos quais atendem e que fazem essa associação entre o usuário/investidor e a empresa.

2.3 Teoria do Capital Humano e Segmentação de Mercado

A lógica da Teoria do Capital Humano neste trabalho é de trazer suporte teórico para as variáveis de controle incrementadas ao modelo, bem como trazer esclarecimentos sobre variação salarial e mercado de trabalho. O termo capital humano faz alusão ao conjunto das capacidades produtivas dos seres humanos. Essa capacidade produtiva refere-se aos conhecimentos, atitudes e habilidades que geram resultado financeiro. Para Becker (1971), esta teoria fundamenta-se no conceito que a aquisição de mais conhecimentos e habilidades melhora o valor do capital humano das pessoas, aumentando sua empregabilidade, produtividade e rendimento em potencial; ou seja, de modo sucinto, a teoria do capital humano busca encontrar respostas para as diferenças salariais (capacidade produtiva *versus* capital humano) existentes no mercado de trabalho, e sobre isso, foi



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

apenas em 1974 que Mincer obteve sua primeira tentativa de mensuração do capital humano, sua fórmula inicial era utilizar da variável anos de instrução e treinamento que o indivíduo por sua vez possuísse como fator diferencial para calcular determinados níveis de acúmulos de capital humano que justificasse o nível salarial do indivíduo.

Frigotto (2003) traz em seus estudos a idéia precípua sobre a contribuição marginal dos investimentos em capital humano. Para ele, o acréscimo da capacidade de produção do indivíduo está proporcionalmente relacionado ao acréscimo marginal de instrução, treinamento e educação que são adquiridos pelo indivíduo. Porém, uma fragilidade da Teoria do Capital Humano é partir do pressuposto de que não há segmentação de mercado e todos são iguais em capacidades e oportunidades. Sobre essa lacuna então, surge a hipótese da teoria do mercado segmentado onde é trazido argumentos que sugerem que se a remuneração dos trabalhadores fosse analisada apenas pelo quantitativo de capital humano, surgiriam estratificações de trabalhadores em classes. Neste momento para o trabalho, continua-se a considerar a lógica do capital humano porém visualizando pela ótica de mercados segmentados onde cada segmento possui suas características e comportamentos distintos e que acréscimos marginais de produtividade não necessariamente representam a mesma proporção de acréscimos marginal em outro mercado.

Em nível de simplificação, Lima (1980) estratifica os mercados em dois mercados distintos: o primário e secundário.

O mercado primário é caracterizado por hábitos de trabalho e emprego estáveis, salários relativamente altos, produtividade alta, progressos técnicos, pela existência de canais de promoção dentro das próprias firmas, pelo oferecimento de treinamento no próprio trabalho (*on-the-job*), promoção por antiguidade e etc. Já o mercado secundário, é caracterizado por alta rotatividade da mão-de-obra, salários relativamente baixos, más condições de trabalho, baixa produtividade, estagnação tecnológica e níveis relativamente altos de desemprego, Lima (1980, pp. 16).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa é considerada como de campo em sua aplicação e caracterizada como exploratório-descritivo com resolução de problema através de métodos quantitativos.

3.1 Caracterização da amostra

A população-alvo desta pesquisa encontra-se em contadores com cadastro no Conselho Regional de Contabilidade ativo que forneçam informações para usuários externos ou internos, exclusivamente. Para compor a amostra foram colhidos 148 questionários aplicados em evento regional de contabilidade. A escolha por este evento foi motivada pela oportunidade de reunir profissionais de todo o país, com diversos níveis de remuneração e pelo fato de haver um contato próximo no momento da aplicação do questionário, já que estes foram aplicados de modo individual diretamente com o entrevistador. Quanto à população da amostra foram excluídos profissionais que eram professores e contadores, pois não houve detalhamento sobre o nível de remuneração exato para cada função; e profissionais em que não havia diferenciação entre os usuários que são atendidos dentro da sua função/cargo, se externo ou interno, pois não fazem parte do perfil de análise proposta pela pesquisa.

A remuneração dos respondentes foi coletada de duas formas: com espaçamento para livre preenchimento e outro espaço onde havia a opção de selecionar por escalas com intervalos de 200,00. Todos os respondentes preencheram o espaçamento livre. Quanto às características inerentes aos respondentes 86 eram homens e 62 mulheres, 68 indivíduos possuíam pós-graduação *lato sensu*, 42 *stricto sensu*, e 44 contadores não possuíam nenhuma pós-graduação. Os dados apresentam que todos os profissionais que declararam fornecer informações para usuários externos possuíam algum tipo de pós-graduação; os cargos que compunham este grupo passavam entre diretores, peritos e auditores. A maior parte dos entrevistados estava entre



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

profissionais que forneciam informações para usuários internos e/ou que eram empregados internamente na empresa, o nível de graduação entre este grupo entrava entre pós-graduados e graduados e em suas respectivas funções a predominância foi de gerente e empresário contábil.

3.2 Descrição e operacionalização das variáveis

Para captar as influências das características selecionadas à remuneração, foi realizada uma adaptação ao modelo seminal de Jacob Mincer (1974) o qual foi o pioneiro em elaborar uma equação para rendimentos que seria dependente de fatores explicativos associados à escolaridade e à experiência, além de possivelmente outros atributos, como sexo, local de origem, idade, etc. A equação seminal de salários foi descrita como:

$$(1) \ln Y(s, x) = \alpha + \beta_s + \gamma_x + \delta_x^2$$

em que, $Y(s, x)$ é a renda ajustada pelas horas de trabalho, s é anos de estudo e x é a experiência. O coeficiente β é conhecido como coeficiente (ou retorno) minceriano de educação.

3.2.1 Variável independente: remuneração do indivíduo (REM)

O salário atribuído como variável independente foi calculado dividindo o salário mensal bruto informado pela quantidade de horas trabalhadas, na intenção de minimizar as variações salariais excessivas, Becker (1971).

3.2.2 Variável dependente: usuário atendido (USO)

Para a aplicação deste modelo adaptado aos objetivos da presente pesquisa, acrescentamos como variável dependente, uma *dummy* para identificar se o profissional respondente atende aos usuários externos (1) ou aos usuários internos (0) na intenção de detectar se este também é um fator que pode influenciar a remuneração do indivíduo. Entendeu-se como profissionais que trabalham para usuários internos, aqueles que exerciam suas funções no âmbito da criação de modelos de gestão, sistemas de gestão, sistemas de informação e ainda conceitos de mensuração e avaliação de desempenho, que possam ser utilizados pelos profissionais da Contabilidade Gerencial; Já como usuários externos, profissionais que predominantemente, em suas funções, atendem ao fisco (municipal, estadual e federal) ou órgãos reguladores, atuando em atividades que fogem das práticas rotineiras empresariais, que tenham como destinatário fim, usuários externos e que trabalham predominantemente com contabilidade financeira.

3.2.3 Variáveis de controle

Na intenção de incrementar o modelo e verificar outras informações inerentes ao profissional contábil que exerça algum poder explicativo na remuneração, foram adicionadas as seguintes variáveis:

i) Tipo de formação (FORM)

Dentro da profissão contábil existem/existiam duas formas de credenciais profissionais: técnicos e bacharéis. Este primeiro está limitado a não realizar serviços de auditoria e perícia e sua formação inclui conhecimentos predominantemente técnicos e lineares, Moraes (2014). Portanto, este quesito foi acrescentado ao modelo no intuito de identificar possíveis contribuições pela graduação em detrimento à formação técnica na remuneração do indivíduo, sendo atribuído o valor de 1 para bacharéis e 0 para técnicos.

ii) Anos profissionais e anos profissionais² (EXP e EXP²)

A experiência pode ser equiparada à idade, porém, a primeira, estratifica apenas os anos em que o profissional dedicou-se a determinada função. É importante destacar que neste caso a experiência deve comporta-se de modo positivo à remuneração, inclusive quando reportados ao período em determinado cargo. A inclusão desta variável é justificada pelos trabalhos seminais na área realizados por Becker (1971) e Jacob Mincer (1974) e depois adaptado por Lima (1980). A justificativa para elevar a mesma variável ao quadrado é de analisar como tal variável comporta-se no decorrer do tempo.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

iii) *Lato sensu* ou *stricto sensu* (LATU e SENSU)

A Teoria do Capital Humano afirma que a habilidade está ligada à formação/educação e às credenciais adquiridas pelo profissional no decorrer da vida. Quanto mais formação, mais habilidade, mais acúmulo de capital humano e conseqüentemente mais renda, Lima (1980 p. 13). Afim de testar essa hipótese, foi questionado sobre o nível de formação dos respondentes, se eles tinham pós-graduação *stricto sensu* ou *lato sensu* e dessa forma observar se este fator também estaria relacionado com a renda do indivíduo. A divisão em *Stricto* ou *Lato* foi para identificar se existe diferença salarial significativa entre contadores com as respectivas formações. Em virtude de pouca representatividade amostral, os doutores foram agrupados com mestres, formando apenas uma classificação: a *stricto sensu*, dessa forma foi atribuído 1 para *Stricto* e 0 para *Lato*.

iv) Tipo de instituição de ensino superior (IES)

Estudos como o realizado por do Monte et al. (2009) mostram que a formação do contador em instituição pública/privada exerce influência na sua atuação profissional e conseqüentemente na sua remuneração e inclusão no mercado de trabalho, sendo a instituição pública mais significativa nesse sentido, ratificando então, o mito sobre esses dois cenários. Outros estudos como os desenvolvidos por Silva (2005) e Souza e Nascimento (2005) seguem a mesma linha de raciocínio e foi por esse fator que a variável binária instituição pública (1) ou privada (0), foi adicionada ao modelo, na intenção de identificar se o fato do indivíduo vir de instituição pública ou privada também explica a remuneração dos respondentes.

v) Gênero (GEN)

A variável *dummy* gênero, (1) feminino e (0) masculino, foi adicionado para identificar possíveis diferenciais compensatórios que de acordo com Becker (1957, 1971) podem existir de fontes (subjéctivas) e mecanismos que provocam a discriminação e que tais ações podem ser captadas pelo seu reflexo no salário.

vi) Idade e idade² (ID e ID²)

Outro item acrescentado foi a idade, o que justifica isso é que a teoria do capital humano trata a idade e a idade² como *proxy* para experiência e assim tornaria o modelo mais completo em relação a seu propósito quando observado pela lógica do Capital Humano que diz que quanto mais tempo de experiência você obtiver mas estes fatores estarão atrelados à remuneração de maneira positiva e que com o decorrer do tempo, Lima (1980), o fator de acréscimo relacionado ao salário/acúmulo de capital humano, cresce cada vez menos, com taxas até negativas ao fim do ciclo, fator que motivou a elevação ao quadrado da variável.

A idade e experiência estão inclusas juntas no mesmo trabalho por dois motivos: a experiência relaciona-se apenas ao período em que o indivíduo manteve sua vida profissional ativa, enquanto que a idade reporta todo período do respondente, e; por serem muito próximas porém igualmente importantes, foi visto como necessário separá-las no momento da análise.

vii) Local (LOC)

Quanto à localidade (cidade), que se refere ao local de trabalho do entrevistado, foi diferenciado entre morar na capital e em outras cidades. Essa variável incrementada ao modelo foi motivada através do estudo inicial de EHREMBERG (1985) sobre diferenciais compensatórios, onde o mesmo afirma que, o contraditório de trabalhar nas capitais, regiões metropolitanas, e conseqüentemente ter mais oportunidades e salários melhores, é a compensação salarial de estar fora da sua zona de conforto, afirmando que por esta justificativa, a compensação salarial torne a remuneração de trabalhadores do interior, equiparável aos profissionais que trabalham na capital, confrontante a essa lógica, profissionais da capital tem mais oportunidades, mais acessibilidade a credenciais e conseqüentemente pode auferir maior renda. Para isso foi atribuído uma *dummy* onde 1 seria os respondentes que moram na capital e 0, o contrário.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

viii) Tamanho da empresa (TAM)

Outro fato que pode influenciar também a remuneração, é o porte da empresa onde o profissional está empregado ou presta serviço. Vários estudos no âmbito da Governança Corporativa corroboram com esta afirmação, Lazear,(2000), Zhou, (2000),Gigliotti. (2013): a renda dos profissionais concorda com o tamanho da empresa; e, para testar essa hipótese na amostra colhida esta variável foi inserida. Para fins de segregação, elas foram estipuladas de acordo com a indicação do SEBRAE que conceitua portes e empresa pela quantidade de funcionários que ela tem. Dessa forma foram separadas entre microempresa (ME), (até 9 funcionários), empresas de pequeno porte (EPP) (de 10 a 49 empregados), empresa de médio porte (EMP), (50 a 99) e grandes empresas (GE),(100 ou mais empregados), essas duas últimas classificações foram somadas devido ao pequeno peso em relação a outras classificações, dando origem a junção chamada de EMP_M&G. Para as dummies, foram classificados como 1 aqueles pertencentes ao grupo, e 0 que não.

3.3 Apresentação dos modelos de regressão

Para testar a hipótese formulada, foi utilizada a técnica que consiste em avaliar gradativamente os efeitos as variáveis: *stepwise*, através dos seguintes modelos de regressão:

$$REM = \beta_0 + \beta_1 USO + \epsilon_i(1).$$

O objetivo foi de primeiramente verificar isoladamente se a categoria usuário externo impacta a remuneração dos respondentes ao questionário aplicado, ignorando outras variáveis que possam influenciar a relação.

A partir de então novas variáveis foram sendo incrementadas ao modelo em conjunto a variável de interesse no intuito de melhorar o modelo e observar o comportamento da variável de interesse. E então, a nova equação ajustada passa a ser:

$$REM = \beta_0 + \beta_1 USO + \beta_2 FORM + \beta_3 PROF + \beta_4 LATO + \beta_5 STRICTO + \beta_6 IES + \epsilon_i(2)$$

Na terceira e última regressão, foram adicionadas outras variáveis restantes, a saber: localidade onde trabalha, tamanho da empresa e o gênero, cuja composição total foi:

$$REM = \beta_0 + \beta_1 USO + \beta_2 FORM + \beta_3 PROF + \beta_4 LATO + \beta_5 STRICTO + \beta_6 IES + \beta_7 GEN + \beta_8 LOC + \beta_9 ME + \beta_{10} EPP + \beta_{11} EMP_M\&G + \epsilon_i(3)$$

A estratificação da fórmula final possibilitou a análise do impacto gradual das variáveis na construção do resultado final.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O salário médio da categoria usuário interno tem valor de R\$652,33 na ausência de usuários externos e é estatisticamente válido. O β_1 , que é o coeficiente diferencial, tem valor de R\$1.092,62. Ou seja, o profissional que fornece informações para usuários externos tem um salário maior do que os profissionais que fornecem para usuários internos nesta magnitude, dado que o valor da estatística t (8,90) torna essa diferença válida estatisticamente à 99% de confiança de acordo com a amostra.

As variações dos salários dos respondentes do questionário são 34,71% explicadas pela diferença entre o atendimento predominante de informações para usuário interno e usuário externo conforme declarado em questionário. Ou seja, outras variáveis impactam na diferença salarial, e aqui, serão usadas como variáveis de controle, pois também podem afetar a inclinação do respondente em fornecer informações para usuários internos ou externos, assim como, variáveis de cunho econômico-social que impactam sua remuneração indiretamente, quais sejam: o tipo de formação, se bacharel e/ou técnico, se adveio de formação pública ou privada, se tem pais que já trabalham com contabilidade e/ou que tem ensino superior, gênero, idade, local de trabalho, experiência no cargo e quantidade de funcionários na empresa indicando o porte.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Essa diferença salarial entre esses dois grupos pode ser justificada de duas formas: a primeira encontra respaldo na Teoria da Utilidade e Preferência que diz que o valor da informação está ligado a sua utilidade, quanto mais útil/importante ao destinatário final, mais disposto estaria o cliente/usuário a pagar por elas e conseqüentemente isto afetaria o seu custo de aquisição. Outra justificativa é trazida pela Teoria do Capital Humano, que diz que profissionais são mais bem remunerados quando há maiores acúmulos de capital humano, e esta, por sua vez, só é alcançado por intermédio da educação através de credenciais, isto por que todos os profissionais que declaram fornecer informações para usuários externos exclusivamente possuíam pós-graduação. Para este primeiro momento, o importante a ser destacado é que, sem a influência de outras variáveis, profissionais que fornecem informações para usuários externos são bem mais remunerados que aqueles que trabalham com contabilidade gerencial.

No segundo momento da regressão, onde foram acrescentados outros tipos de variáveis como descritos na metodologia, a tabela mostra que as variáveis de controle escolhidas para a segunda regressão, limitado aos dados da amostra, impactaram os salários dos profissionais que fornecem informações para usuários externos. O comportamento deu-se conforme o esperado, mantendo sua significância apenas com uma elevação para 10% de incerteza com magnitude reduzida para R\$334,10 de diferença salarial entre as classes, o previsto após incluir outros fatores na amostra.

Agora, nesta segunda regressão, as variações no salário são 51,06% explicadas pelas variações ocorridas na remuneração em decorrência dos anos de profissão e nos anos de profissão² (que são *proxy's* para a experiência dos respondentes); no nível de instrução do indivíduo quando separados por *Stricto Sensu* e *Lato Sensu* dado que ambos foram estatisticamente relevantes ao nível de 1% e 5%, respectivamente; na formação do indivíduo se adveio de ensino público ou privado; e no tipo de formação do profissional contábil, seja ele bacharel ou técnico.

Os resultados indicam, ao nível de 95% de confiança, que embora a participação de técnicos tenha sido bastante pequena dentro da amostra, os respondentes que se declararam bacharéis ganham mais que os técnicos em R\$197,18 em sua remuneração. Este resultado pode corroborar com a ideia de que os técnicos são limitados à prática de auditoria e perícia, onde na amostra concentram-se os maiores salários.

Outro fator que pode corroborar para este efeito são os reflexos da lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, na qual diz que os técnicos em contabilidade têm assegurado o seu direito ao exercício da profissão limitado ao ano de 2015, o que pode desvalorizar sua participação no mercado de trabalho tendo em vista sua descontinuidade. Fazendo um acréscimo a este fator, pode-se refletir sobre natureza do serviço técnico em contabilidade que limita suas ascensões funcionais em virtude do seu caráter formativo metodista e mecânico, resguardando para estes, atividades secundárias (lançamento, registro, etc), sendo atenuada as disparidades com a evolução da profissão em termos de quantidade de profissionais e ascensão dos cursos bacharéis na área. No entanto, estes efeitos não são objetivo do estudo, e seria necessária outra metodologia adaptada para captá-los de modo coerente. Em relação ao tipo de instituição de ensino superior, a relação foi negativa porém irrelevante estatisticamente.

Os sinais das variáveis de controle corresponderam ao preconizado pela teoria, onde podemos notar pelas variáveis de controle que se referem à experiência, por exemplo, β_2 e β_3 , foi positivo e negativo respectivamente. Corroborando com essa lógica, a Teoria do Capital Humano (Lima, 1980) diz que quanto maior o acúmulo de capital humano (de experiências e de anos de estudo), mais esses índices refletem na remuneração do indivíduo, ou seja, a tendência é que seja uma relação positiva: quanto mais aumenta-se os anos de experiência mais é aumentado sua remuneração. A intenção de elevar a mesma variável ao quadrado é de sugerir a criação de uma *proxy* que identifique o comportamento desse acúmulo de experiência no decorrer do tempo.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Sobre este ponto, a teoria aborda que seu comportamento é crescente porém decresce à medida que o tempo passa, ou seja, uma hora, o acréscimo de capital humano não corresponde ao acumulado em seu salário e a sua produtividade, mantendo-se estável, e no fim do ciclo, decrescendo. Portanto, esta segunda relação deve ser negativa para demonstrar esse efeito, como ocorreu na amostra. A primeira relação foi válida estatisticamente, ao nível de 1%, enquanto que a segunda, a 10%.

Neste mesmo raciocínio, segue a lógica das credenciais (titularidades) adquiridas pelo indivíduo num determinado período. A teoria do capital humano sugere que a produtividade do indivíduo é diretamente relacionada às titularidades obtidas no decorrer da vida, pois lhes permitem habilitações para participar de determinado mercado e, conseqüentemente, auferir maior renda, o que decorre de uma maior produtividade. Sobre este ponto, é natural, e esperado, que pessoas detentoras de uma especialização mesmo que a nível de *Lato Sensu* percebam uma remuneração maior do que aqueles que se mantiveram graduados. Na amostra, é possível notar que entre a especialização mais solicitada estava a de MBA e que faziam link aos respondentes que exerciam atividades de auditoria (não registrados na CVM). Dos 62 indivíduos que continham especialização à nível de MBA 18 eram auditores e isso pode justificar uma elevação de remuneração em 10% para 18 indivíduos. A magnitude da relação para usuários com especialização foi de \$213,02 na remuneração, em relação àqueles que não obtinham nenhum tipo de especialização e obteve significância de 5%.

É um efeito interessante de ser observado é que para indivíduos que se declararam mestres ou doutores, o valor da intensidade da relação duplica, passando para \$460,25, sendo também significativo à 5%. O cargo mais citado no que abrange essa titularidade passou entre peritos, CEO (*Chief Executive Officer*) e diretores de grandes empresas e que mantinham, predominantemente, suas ações voltadas para o atendimento aos usuários externos, conforme declaração.

Para a terceira regressão, os resultados indicam que neste novo modelo, as variáveis tipo de instituição, que indica se o indivíduo realizou cursos superiores em instituições públicas ou privadas, não foi estatisticamente relevante, ou seja, para a amostra não há diferenciação em termos de remuneração neste ponto, contrariando resultados encontrados em trabalhos realizados outrora.

Em relação às divisões da empresa por tamanho de funcionário também não foram significativos. Este resultado pode ser atrelado ao fato de haver na amostra um número considerável de empresários autônomos com salários altos, porém com poucos funcionários nas suas empresas e, por isso, não há uma representação que corrobore fidedignamente com a teoria anteriormente apresentada. Aqui, mesmo tendo um número pequeno de funcionários, isto não é sentido pela remuneração, dado que se refere aos proprietários.

A localidade do indivíduo também não foi fator preponderante para influenciar a remuneração, dado sua invalidez estatística. Uma variável a ser observada foi a de gênero que de certa forma não era esperada ser insignificante estatisticamente. Após testes de médias sobre esta última relação foi chegada à conclusão que a coleta da amostra é responsável por esse resultado, dado que sua aplicação foi realizada em evento regional que contava com presenças de empresários bem sucedidos entre homens e mulheres. Diversos estudos sobre remuneração entre gêneros corroboram com a discriminação salarial, porém não foi ratificada essa realidade nesta observação empírica. Indicativos de diminuição do *gap* entre remuneração de homens e mulheres? Representatividade feminina da oportunidade? O viesamento amostral pode ser responsável por este resultado assim como outras conjecturas.

A pós graduação à nível de especialização também mostrou-se insignificante, porém as de perfil *stricto sensu* mantiveram sua representatividade na amostra. Isso pode demonstrar que as diferenças salariais entre pessoas que tem pós graduação *lato sensu* e pessoas que não tem nenhuma especialização não são apenas explicadas por esta credencial ou, pelo menos, esta



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

relação não é tão forte.

Para respondentes com cursos *lato sensu* existem outras variáveis que também influenciam e a sua especialização não foi ponto crucial. Realidade esta, que muda, quando analisamos indivíduos com *stricto sensu*, que, a um nível de confiança de 95%, é possível identificar que a magnitude da diferença salarial chega a \$436,76 para respondentes que possuem mestrado e/ou doutorado.

A representatividade da variável idade e idade² seguiram a linha esperada de relação: quanto mais idade, mais experiência, mais acumulação de capital humano, mais produtiva e, conseqüentemente, mais remuneração. Quando observado este fato no decorrer do tempo, também é demonstrado que a idade passa a ser fator negativo na remuneração, assim como ocorreu com a *proxy* de experiência (anos de profissionalização). Sobre pais que já tem carreira acadêmica na mesma área de contabilidade, e sua influência na remuneração do filho, também não foi significativa.

Para concluir, houve permanência da validade estatística na categoria: técnicos ou bacharéis, ratificando a diferença salarial entre essas duas classes. Em relação a variável de interesse, seu comportamento seguiu o esperado nas três regressões e embora haja uma pequena variação de magnitude nos resultados demonstrados, a inclusão dessa segregação ocupacional demonstrou ser válida no estudo da remuneração de indivíduos.

Tabela 1

Regressões para fatores atrelados à remuneração

Variáveis	1	2	3
USO	1092,62 (8,90)***	334,10 (1,81)*	390,39(2,16)**
FORM		197,18(2,24)**	244,81 (2,31)**
EXP		57,19(3,35)***	-115,43(-1,81)
EXP ²		-0,60(-1,56)	5,72(2,46)**
LATO		212,51 (2,01)**	190,10(1,57)
STRICTO		483,62 (2,58)***	436,76(2,30) **
IES		-128,40(-1,25)	-148,63(-1,46)
GEN			119,98(1,11)
ID			475,39(2,67)*
ID ²			-6,48(-2,67)*
LOC			101,93(0,93)
ME			504,76(2,84)
EPP			263,43 (1,75)
EMP_M&p			411,36(2,40)
Observações	148		
R ²	34,71%	51,06%	53,39%

Nota: i)*, ** e*** significância estatística a 10%, 5% e 1%, respectivamente.ii) Todas as regressões apresentadas a seguir foram obtidas com tratamento robusto para heterocedasticidade. Os dados apresentaram distribuição normal e homogeneidade das variâncias.

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018.

4.1 Análise no espaço amostral de empresas de médio porte e grandes empresas

Conforme indicado na literatura e observação empírica, empresas de pequeno porte tendem a não segregar de forma brusca informações para usuários externos ou internos em relação aos profissionais que elaboram as demonstrações contábeis, assim como, remuneram seus funcionários proporcionalmente ao seu porte. Este fato contribuiu para a motivação de uma análise separadamente para profissionais que são de grandes empresas e empresas de médio porte, na intenção de perceber se essas variações de remuneração entre profissionais que



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

fornecem informações para usuários internos ou externos também são sentidas em ambiente composto por empresas maiores.

De um total de 25 respondentes pertencentes a estes dois grupos, 14 informaram trabalhar predominantemente para usuários externos (grupo 1), os cargos para este recorte são divididos entre 12 auditores e 2 consultores. Dos 11 profissionais que trabalham com informações internas, os cargos são divididos entre 2 controller's, 6 contadores de escritório (empresários) e 3 contadores do setor gerencial/empregados (grupo 2). A média de remuneração para o primeiro grupo é de \$13.366,66 enquanto que para o grupo dois é de \$6.018,18.

Esta observação primária trás indicativos de concordância com a idéia apresentada e os resultados gerais encontrados, pois, independente de ser estratificado para empresas de porte maiores, a diferença salarial entre esses dois grupos ainda existe.

5 CONCLUSÕES

O objetivo da presente pesquisa foi de identificar se o fato do profissional fornecer informações para usuários internos ou externos, afeta a sua remuneração. Para complementar o modelo e melhorar seu poder explicativo, outros fatores também foram incrementados, a exemplo do gênero, grau de instrução, experiência, idade, tipo de formação, tipo de instituição formada e o porte da empresa em que o profissional presta serviço. Na amostra selecionada foi constatado que o profissional que trabalha com a produção de informação para o usuário externo é mais valorizado em sua remuneração em detrimento àqueles que fornecem para usuários internos.

Foi mostrado que o atendimento ao usuário externo, normalmente, está associado a interesse direto e iminente da empresa em captar recursos e por isso pode ser mais valorizado, seja para obtenção de empréstimo, linha de financiamento, captação no mercado, atendimento ao fisco (municipal, estadual e federal) ou órgãos reguladores, tornando a informação mais desejável e útil ao usuário, sendo refletido no seu custo. Outra justificativa é que foi observado que todos os profissionais que se declararam como fornecedor de informações para usuários externos possuem pós-graduação e segundo a Teoria do Capital Humano, o acúmulo de conhecimento através de credenciais, dá ao profissional uma margem de lucro diferenciada. Profissionais que declararam em questionário que são exclusivamente profissionais da linha interna à empresa e fornecem informações para usuários internos, ganham em média 390,00/mês a menos que àqueles que fornecem à externos.

As variáveis incrementadas ao modelo atingiram o objetivo proposto variando seu comportamento de acordo com os fatores controlados. O tipo de formação, bacharel ou técnico, é fator relevante na determinação salarial tendo em vista sua natureza e limitações e mantiveram suas relações esperadas. As credenciais adquiridas através da pós-graduação *stricto sensu* e *lato sensu* comportou-se como esperado. Foi observado que pessoas possuidoras de mestrado e doutorado ganham, em média, quase o dobro quando comparadas com aquelas que não adquiriram estas titularidades. Em relação à especialização *lato sensu*, quando incrementados outros fatores à regressão, demonstrou sua baixa representatividade perdendo a significância, o que pode ser explicado pela baixa diferença salarial entre quem tem pós-graduação a nível *lato sensu* e os profissionais que apenas tem graduação, ou seja, essa titularidade não é fator determinante, existem outras variáveis que explicam com mais propriedade.

Os anos profissionais assim como a idade, seguiram a lógica do capital humano e foi observada relação positiva entre a remuneração e as *proxy's* atribuídas à experiência. O viesamento amostral observado na categoria sexo justifica seu resultado: devido a localidade da coleta dos questionários, não houve diferença salarial entre homens e mulheres. Todos os respondentes pareciam participar do mesmo mercado primário. O porte da empresa foi classificado segundo orientações do SEBRAE porém não pôde ser relacionada a remuneração de modo confiável devido ao número de proprietários de escritórios que mesmo com uma pequena



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

quantidade de funcionários, ganham salários elevados. A instituição de ensino que precedeu o profissional contábil também não foi relevante estatisticamente.

Portanto, tendo em vista a hipótese apresentada no trabalho: H1: Profissionais que fornecem informações para usuários externos têm maior remuneração do que aqueles que fornecem informações para usuários internos, percebe-se, então, que H1 não foi rejeitada. Observado o problema de pesquisa a ser respondido, considera-se satisfatória a conclusão obtida, dado que o objetivo principal foi analisar se a percepção de utilidade dessas informações, é refletido no custo (preço) de obtenção/elaboração e, conseqüentemente, na remuneração de quem as gera, ocasionando uma diferença salarial entre esses profissionais tendo em vista qual o público-alvo que atendem. A conclusão é que há uma diferença na percepção da utilidade e que este fator possui grandes indicativos de justificar a diferença salarial, assim como também, as credenciais obtidas pelos profissionais que fornecem informações para usuários externos.

Cabe ressaltar, no entanto, que trata-se de uma constatação piloto e que estudos mais aprofundados com amostras mais representativas são indicadas para este tema.

6 REFERÊNCIAS

Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Young, S. M. (2000). Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas.

Becker, G. S. (1993) Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education. Chicago, University of Chicago Press, 3rd ed.

Callado, A. L. C., Santana, G. M. J. (2016). Fatores determinantes da remuneração dos contadores: um estudo exploratório no nordeste brasileiro. **Revista de Gestão Organizacional** v. 9, n. 3 (2016).

Resolução CFC n. 774, de 16 de dezembro de 1994. Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774.doc

Crawford, R. (1994). 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.

Favero, L. H., Lonardon, M., Souza, C., Takakura, M. (2009) Contabilidade Teoria e Prática. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas:

Garcia, R. L., Favero, B. H. P., Favero L. H. (2015). A contabilidade financeira e gerencial e a importância de custos na geração das informações. Recuperado de: http://fcv.edu.br/admin/assets/repositorio_arquivo/eeb98b91e5c59730748aa2e687349244.pdf.

Gigliotti, M. (2013) The compensation of top managers and the performance of Italian Firms. *The International Journal of Human Resource Management*, Vol. 24, 4, pp.899-903.

Gilio, L., Costa, S. A. (2016). Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira: uma abordagem sob a ótica do processo da convergência internacional. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*. v. 4, n. 12.

Guerreiro, R., Cornachione, B. E. J., Soutz, D. O. (2011) Empresas que se destacam pela qualidade



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113.*

Hal R. Varian. (2015) *Microeconomia uma abordagem moderna*. 9º edição.

Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F. (1992) *Accounting theory*. 5. ed. Richard D. Irwin.

Lazear, E.P. (2000) Performance Pay and Productivity. *The American Economic Review*, Vol. 90, 5, pp. 1346-1361

Lima, R. (1980) Mercado de trabalho: o capital humano e a teoria da segmentação. *Pesquisa e Planejamento Econômico, IPEA, Vol. 10, 1.*

Martins, O. S., Vasconcelos, A. F., Monte, P. A. (2009). IES Pública X IES Privada: Uma Investigação Sobre o Mito da Influência do Tipo de IES na Atuação Profissional do Contador. *Contabilidade Vista e Revista v. 20, n. 2*. Recuperado de: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/614>.

Martins. O. S. (2009) Fatores que influenciam os salários dos contadores à luz das teorias econômicas do emprego: um estudo exploratório na Paraíba e no Rio Grande do Norte. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Março / abril 2009 - n.º176.

Morais, J. J. S., Lima, R. L. (2014). Ensino técnico-profissional no Brasil: escola técnica de comércio Santo Antônio Guarabira – Paraíba/Brasil (1952-1974). *Educação, Gestão e Sociedade: revista da Faculdade Eça de Queirós, ISSN 2179-9636, Ano 4, número 16, Novembro.*

Oaxaca, R. (1973) Male-female wage differentials in urban labor markets. *International Economic Review*, 14, 693-709.

Pronunciamento Básico do CPC 00. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acessado 15 de dezembro de 2017.

Raven, E. S. (2007) Executive compensation: a new view from a long-term perspective, 1936-2005. *Finance and Economics Discussion Series 2007-35*, Board of Governors of the Federal Reserve System (U.S.).

Silva, W. R. (2005) Escolha do curso de administração: uma análise comparativa entre uma instituição pública e uma instituição privada. *Anais do congresso EnANPAD, 29.*, Brasília. Recuperado em: uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170509160812.pdf.