

A Dimensão Tácita do Conhecimento nas Práticas Contábeis: Uma Análise dos Processos de Elaboração e Apresentação de Relatórios em Organizações Contábeis

Autores:

Fernando Luís Bertolla¹, Ana Cristina Fachinelli²

¹ Docente de Ciências Contábeis e Mestre em Administração-UCS, Caxias do Sul, RS

² Docente do Mestrado em Administração-UCS, Caxias do Sul, RS

Resumo

Esta pesquisa estudou a dimensão tácita do conhecimento no setor contábil, utilizando os conceitos de Polanyi (1966) e de Nonaka e Takeuchi (1995). O método utilizado foi um estudo a partir do resgate do conhecimento tácito, utilizando as técnicas do *sense-making* associado ao método de análise de conteúdo. O estudo foi realizado nas organizações contábeis associadas ao Sescon-Serra Gaúcha, que implantaram o Programa de Qualidade Necessária Contábil. Os resultados indicaram 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.

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

Abstract

This research studied the tacit dimension of knowledge in the accounting industry, using the concepts of Polanyi (1966) and Nonaka and Takeuchi (1995). The method used was an multicase study from the redemption of tacit knowledge, using the techniques of sense-making associated with the method of content analysis. The study was conducted in organizations associated with the accounting Sescon-Serra Gaucha, which implemented the Quality Program Accounting Required. The results indicated that tacit knowledge when shared, can influence the processes by means of its accounting practices, which may be a central element for incremental innovation in accounting processes.

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

1 - Introdução

Polanyi (1966), com a obra *The Tacit Dimension*, estabelece o princípio fundamental do conhecimento tácito, afirmando que nós podemos saber mais do que podemos dizer. 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).

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).

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.

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 padrões do *International Accounting Standards Board* (IASB).

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.

Assim, a questão que norteou o 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 ?

Para buscar elementos de resposta à esta questão, a presente pesquisa desenvolveu um estudo multicaso cujos dados foram levantados por meio de 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 (DERVIN, 1984).

Acreditamos que resgate do conhecimento tácito e o seu compartilhamento entre os contadores das organizações contábeis, pode 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.

2 - Referencial Teórico

2.1 - Conhecimento Tácito

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 técnicos” os que compõem a dimensão tácita do conhecimento.

Ainda 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.

Recentes estudos 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:

- conhecimento tácito que não pode ser formalizado;
- conhecimento tácito que pode ser formalizado;
- conhecimento explícito.

Corroborando com Jimes e Lucardie (2003), estudos de Garcia-Peres e Mitra (2007), baseadas na suposição de Polanyi (1966) “podemos saber 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:

- conhecimento que não pode ser comunicado;
- conhecimento que pode ser comunicado, mas não pode ser expresso em documentos (conhecimento tácito);
- 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.

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.

Ainda assim, o principal desafio que se apresenta para a compreensão e gestão dos ativos intangíveis é a criação coletiva de sentido a partir da aquisição e compartilhamento do conhecimento tácito. Da mesma forma que Nonaka e Takeuchi (1991,1995) agregam à dimensão epistemológica do conhecimento tácito, a dimensão de gestão, 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.

2.2 - *Sense-making*

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.

Para Weick (1995) a “construção do sentido” (*sense-making*), é uma atividade central na construção da organização e do ambiente que ela enfrenta. 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.

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.

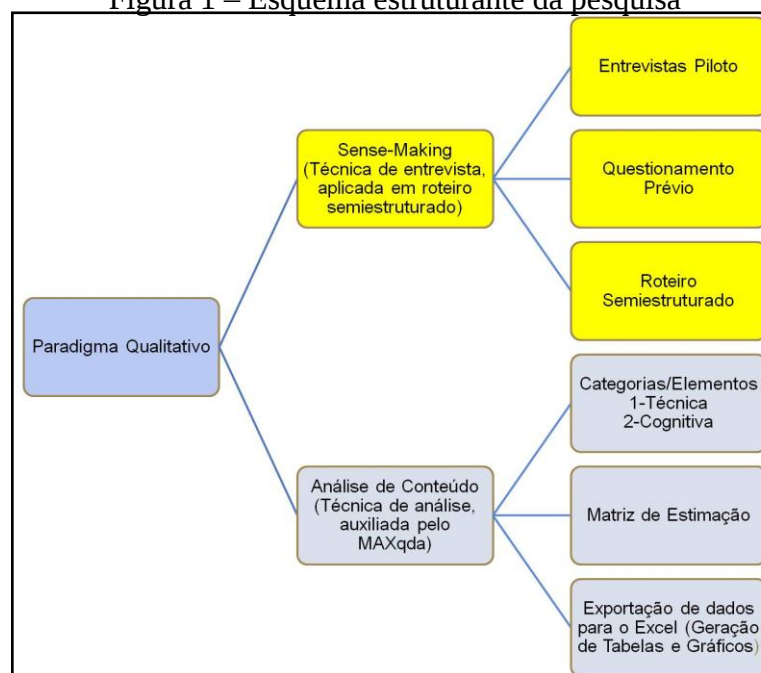
Segundo pesquisa realizada por Puusa e Eerikäinen (2008) comportamentos com base na intuição e relacionamentos pessoais, podem representar um tipo de conhecimento tácito, assim a natureza do conhecimento tácito varia. É teoricamente interessante as pessoas refletirem sobre os meios para a transferência 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.

3 - Metodologia

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 multicase que se apóia no paradigma qualitativo de pesquisa, conforme figura 1, e utiliza métodos conhecidos e validados de análise dos dados obtidos no campo de estudos, no caso, a análise de conteúdo.

Figura 1 – Esquema estruturante da 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 multicase 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

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.

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.

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 possui diversos recursos, entre eles foram utilizados para esta pesquisa os recursos de formatação e edição para realizar ajustes nos documentos importados, bem como o recurso para concentrar as palavras similares, agrupando-as em uma única palavra chave.

O recurso de indexação 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. Também foi utilizado o recurso das funcionalidades automáticas para análise do conteúdo, que permitiu codificar os diversos segmentos das entrevistas, classificados através da matriz de estimação com sistema de códigos, nas categorias e sub-categorias dos elementos de ordem técnica e cognitiva, conforme a figura 2. Esse recurso facilitou a organização do registro das falas segundo as categorias de análise estabelecidas.

Figura 2 - 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).

Os segmentos uma vez classificados, foram exportados para uma planilha eletrônica *Excel* da *Microsoft*, 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.

3.2 - Participantes

Foram estudadas onze organizações contábeis associadas ao Sescon-Serra Gaúcha, entre as 19 que implataram o PQNC, Programa de Qualidade Necessária Contábil, categoria ouro, oficializada através da entrega do selo de qualidade contábil em trinta em um 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.

Figura 3 – 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	57	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis	37	25
03	Feminino	33	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria	10	5
04	Feminino	30	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão Financeira	12	4
05	Masculino	51	Graduação em Ciências Contábeis	30	21
07	Feminino	53	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão de Custos	30	18
08	Masculino	45	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis	25	10
11	Feminino	29	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão de Custos	10	3
12	Feminino	35	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria	12	8
14	Masculino	62	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Gestão Financeira	42	31
17	Masculino	65	Graduação em Ciências Contábeis	40	35
19	Feminino	54	Técnico em Contabilidade Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria	30	22

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Vale 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).

3.3 - 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 baseado na técnicas de diálogo do *sense-making* (situação-lacuna-ajuda) conforme figura 4. Foram entrevistados os responsáveis pelas organizações contábeis, precedido de um questionamento prévio, sobre os tipos mais comuns de relatórios gerenciais elaborados e suas demais atividades, com respostas de sim ou não, a fim de constar se a organização contábil desenvolvia essas práticas, para assim prosseguir a entrevista.

Figura 4 - Roteiro Semiestruturado (situação-lacuna-ajuda).

01	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?
02	Quais são as habilidades funcionais e emocionais requeridas para desenvolver essas atividades? O que pode ser feito para desenvolvê-las?
03	Que informações e conhecimentos tácitos, são desenvolvidos pelo contador durante a execução destas atividades?
04	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?
05	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?
06	Que alterações poderiam ser implementadas nos relatórios gerenciais e na sua apresentação, para que o cliente tenha amplo entendimento da apresentação dos resultados?
07	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?
08	Quais foram as experiências e circunstâncias vivenciadas durante as reuniões? (Questionamentos, reclamações, comentários). Se ocorreram, estão registradas de alguma forma?
09	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.

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

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*, e posteriormente importadas para o *software* MAXqda (*Software for Qualitative Data Analysis*).

A finalidade do pesquisador foi 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 a figura 5, buscando identificar:

- a situação, ou seja, o que está se manifestando;
- "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;
- a ajuda, o que pode ser feito.

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.

Os questionamentos realizados pelo Roteiro Semiestruturado conforme a figura 5, 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). 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.

4 - 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 5.

Figura 5 - 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 como seguem:

4.1 - 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.

4.1.1 - 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.

4.1.2 - 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.

4.2 - 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.

4.2.1 - Aspectos Culturais-Crenças, valores, comportamentos

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.

4.2.2 - 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.

4.3 – 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 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 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 previamente selecionadas, para a elaboração da tabela da figura 6, 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 6 - Tabela das palavras

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 7, gerada pelo MAXqda com os 15 verbos selecionados, ordenados de forma crescente geral e forma decrescente por categoria dos elementos devidamente organizados no Excel, que apresenta os verbos classificados com número 1 para os elementos de ordem técnica e número 2 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 6.

Figura 7 - 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*

Conforme a figura 6, 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 7 com a Tabela de ações dos entrevistados, dando a origem dos gráficos das figuras 8 e 9.

Se destacam com número 1, os sete verbos relacionados com os elementos de ordem técnica: conhecer, perguntar, questionar, comparar, elaborar, melhorar e verificar. E para com o número 2, indica os oito verbos relacionados com os elementos de ordem cognitiva: analisar, apresentar, entender, interpretar, explicar, surpreender, demonstrar e perceber.

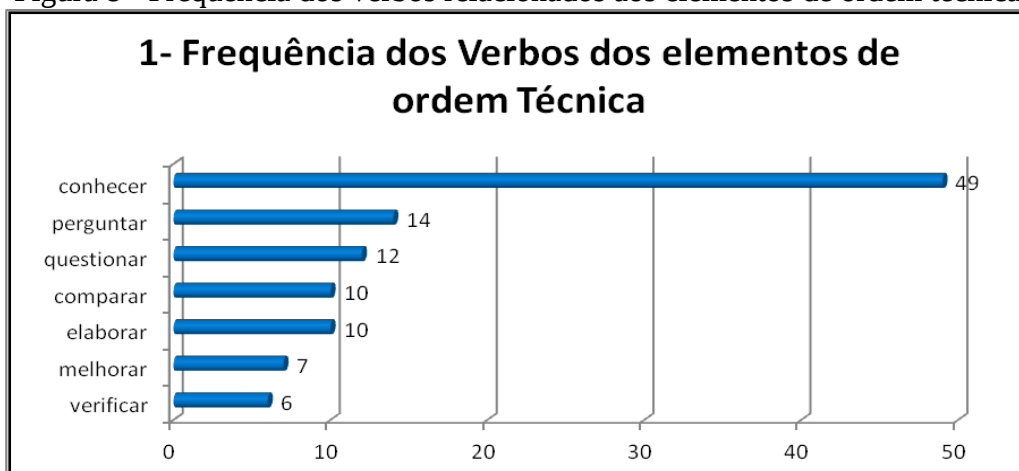
Sobre a classificação do verbo conhecer com os elementos de ordem técnica, que pode remeter o leitor inicialmente aos elementos cognitivos, se justifica com base nas narrativas dos entrevistados que ao mencionar o referido verbo, o relacionaram ao contexto dos conhecimentos técnicos sobre as práticas 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 adquirir”. Organização contábil código 17 “deve-se ter um bom conhecimento no cálculo do consumo dos produtos vendidos”.

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 próprios

significados. A figura 8 apresenta a frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica.

Figura 8 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem técnica

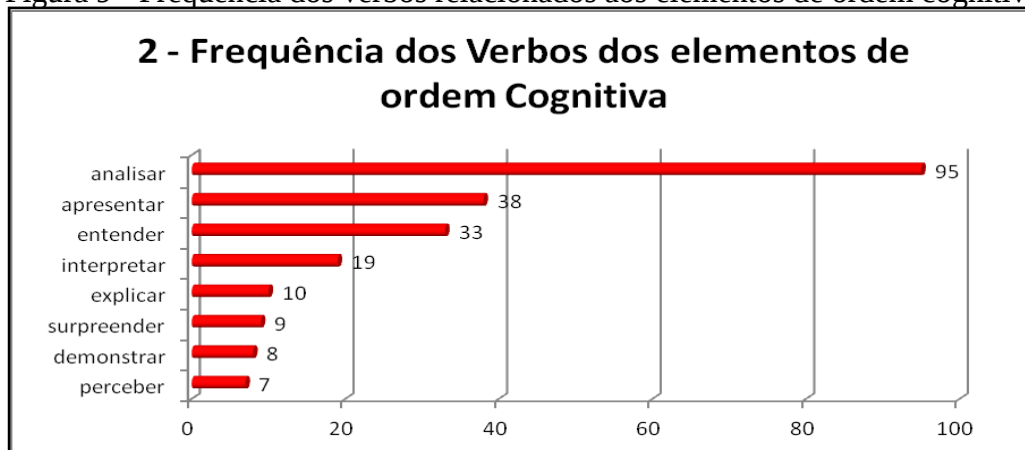


Fonte: Desenvolvido pelo autor com auxílio do *software Excel da Microsoft*

Nos elementos de ordem cognitiva se destaca com relevância a 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 9 apresenta a frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem cognitiva.

Figura 9 - Frequência dos verbos relacionados aos elementos de ordem cognitiva



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

Percebe-se nos gráficos das figuras 8 e 9, 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.

5 - Considerações Finais

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 PQNC, Programa de Qualidade Necessária Contábil, 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 do processo de elaboração de relatórios gerenciais e a apresentação dos resultados aos clientes.

O desafio nesse contexto e que se constituiu no problema desta pesquisa 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.

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 o que nos permite indicar algumas proposições resultantes desta pesquisa:

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.

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 seus 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.

6 - Referências Bibliográficas

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

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

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. 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 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.

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.

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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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**.
- DRUCKER, Peter F. **Uma era de descontinuidade**. Tradução de Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Zahar, 1970.
- 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.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- 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**.
- 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.
- 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.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 8ª. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.
- NONAKA, Ikujiro. The knowledge-creating company. **Harvard Business Review**, p. 96-104, 1991.
- NONAKA, Ikujiro. Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. **Organization Science**, Vol. 5, Nº. 1, p. 14-37, feb. 1994

- NONAKA Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. The knowledge-creating company: **How Japanese companies create the dynamics of innovation**. New York: Oxford University Press, 1995.
- NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.
- 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.
- POLANYI, Michael. **Personal Knowledge**: Towards a post-critical philosophy. London: Routledge & Kegan Paul, 1958.
- POLANYI, Michael. **The tacit dimension**. London: Routledge & Kegan Paul, 1966.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria geral do conhecimento contábil**. 1ª ed. Belo Horizonte: IPAT – UNA / Artes Gráficas Siracusa, 1993.
- 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
- 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.