

# IMAGEM E DESEMPENHO DE UM CONSELHO PROFISSIONAL: O CASO DO CRC-RJ

*IMAGE AND PERFORMANCE OF A PROFESSIONAL COUNCIL: THE CASE OF CRC-RJ*

**FREDERICO A. DE CARVALHO**  
fdecarv@msn.com

## RESUMO

No Brasil, muitas profissões são publicamente reguladas e fiscalizadas por sistemas nacionais de controle, organizados em torno de um conselho federal e de diversos conselhos regionais. Por motivos legais, os estudantes de graduação constituem um público-alvo cativo para a atuação de tais conselhos. Este trabalho investiga se a imagem de um conselho regional, o CRC-RJ, conforme percebida por uma amostra de estudantes universitários do estado do Rio de Janeiro, está associada ao desempenho da organização. Os dados foram coletados junto a uma amostra de conveniência com pouco mais de 300 estudantes de estabelecimentos privados e públicos. Partindo de uma escala de diferencial semântico contendo inicialmente 23 itens, indicados na literatura sobre imagem institucional, a aplicação do Alfa de Cronbach permitiu validar uma escala final contendo 16 itens. Os dados foram submetidos a várias análises fatoriais, chegando-se finalmente a uma solução contendo dois fatores: Atendimento e Institucional. Essa solução pode ser interpretada como uma verificação empírica do modelo de dois fatores de Folland *et al.* (1991). Utilizando duas definições para o desempenho percebido, foram estimadas duas equações de regressão múltipla, que mostraram haver uma associação positiva e significativa entre a imagem da instituição e a percepção sobre seu desempenho. As três equações estimadas mostraram que o fator Atendimento exerce a maior influência sobre o desempenho da organização. Considerando que a amostra utilizada é composta de universitários, é compreensível que o Atendimento ao estudante tenha sido o fator com maior influência, já que a percepção sobre o papel do fator Institucional poderia requerer mais maturidade, pessoal ou profissional.

*Palavras-chave:* conselho profissional, imagem institucional, análise multivariada.

## ABSTRACT

In Brazil some professions are publicly regulated through nationwide control systems operated by a federal council and several regional councils. For legal reasons, students preparing to receive one of those professional grades constitute a sort of captive target for overall councils' actions and activities. This study elaborates and applies an empirical methodology to assess whether image may be related to performance and, to that extent, be seen as a public governance tool. Data were collected through a convenience sample of about 300 undergraduate students in Accounting throughout the state of Rio de Janeiro. Starting from an initial scale of 23 items suggested in the reviewed literature, the repeated application of Cronbach's Alfa to improve reliability yielded a final scale of 16 items. Data were iteratively factor-analyzed and a final solution containing two factors has been retained. This solution may be seen as an empirical test of a model proposed by Folland *et al.* (1991). Regression analysis showed that there is a positive and significant association between image and perceived performance of the selected professional organization, supporting the potential role of institutional image as a public governance tool.

*Key words:* professional council, institutional image, multivariate analysis.

## INTRODUÇÃO

Para Kotler e Armstrong (1995, p. 461), o Marketing Institucional consiste em diversas atividades executadas com o objetivo de criar, manter ou modificar as atitudes e o comportamento dos diferentes públicos-alvo com relação a uma organização. Mesmo organizações sem fins lucrativos – tais como organizações públicas, instituições de caridade, museus e associações profissionais – podem praticar *marketing* com o objetivo de levantar fundos, de atrair membros ou patrocinadores, ou simplesmente para facilitar seus contatos com os membros atuais ou potenciais. Na verdade, essas organizações passaram a pensar em ações de *Marketing* Institucional ao mesmo tempo em que se deram conta da importância dos desejos e das expectativas das pessoas quanto ao papel que a instituição deveria desempenhar, passando a definir e redefinir seus serviços para atender aquelas expectativas.

A razão básica para o interesse pelos princípios do *marketing* é que permitem que a organização se torne mais eficaz na obtenção de seus objetivos (Kotler, 1978, p. 24), já que a maioria das organizações depende de trocas voluntárias para que possam realizar esses objetivos. Os recursos devem ser atraídos, os empregados devem ser estimulados, os clientes devem ser encontrados. O planejamento de incentivos apropriados é um passo importante no estímulo dessas trocas.

Mesmo em algumas organizações públicas em que a inscrição ou o registro de "filiais" pode ser uma obrigação legal, como é o caso dos conselhos profissionais no Brasil, a gestão pode ser dificultada quando se perde de vista que, para além das responsabilidades e atribuições "oficiais", um conselho é, ainda, um prestador de serviços, que expede registros ou certificados, pode realizar exames de suficiência e promove atividades de atualização profissional, podendo ser remunerado pelo serviço prestado.

Para todo conselho profissional existe, então, além da missão de difundir e salvaguardar os valores éticos da profissão e de fiscalizar seu exercício, uma atividade relacionada ao atendimento dos membros inscritos ou potenciais. Além disso, os conselhos devem, também, representar oficialmente a profissão diante de outros públicos externos, tais como a imprensa e demais meios de comunicação, as autoridades governamentais ou a sociedade em geral. Em todos esses casos, os benefícios fornecidos pelo conselho são essencialmente intangíveis, configurando, para seus gestores, uma situação gerencial em que a literatura aponta a relevância do conceito de imagem (Grönroos, 1995, cap. 7).

No Brasil, diversas profissões são reguladas por um conselho federal e vários conselhos regionais (estaduais). Em algumas profissões, depois de completar um certo número de anos de estudos universitários, os diplomados devem obter seu registro profissional junto a um conselho regional antes de terem acesso à plena prática da profissão que escolheram. Os estudantes universitários são, pois, parte integrante dos públicos-alvo dos respectivos conselhos.

Toda organização tem vários públicos-alvo e, segundo a literatura, uma imagem para cada um deles. O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (CRC-RJ) também tem vários públicos – os Contabilistas já titulados, outros profissionais, a imprensa, o público em geral, dentre outros. O objetivo deste trabalho é analisar a imagem do CRC-RJ perante os estudantes de graduação em Ciências Contábeis no Estado do Rio de Janeiro, necessariamente seus futuros membros. Além de avaliar a imagem em termos de suas dimensões componentes, a pesquisa pretende verificar se tais componentes impactam na avaliação dos estudantes de Ciências Contábeis sobre o CRC-RJ.

O texto está estruturado em quatro seções, que acompanham esta introdução. Na primeira seção, a revisão de literatura, apresentam-se as fontes que inspiram e fundamentam o trabalho. A seguir, descrevem-se a metodologia da pesquisa e os resultados obtidos. Na última seção, aparecem algumas conclusões e recomendações.

## REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção, dividida em cinco subseções, são resenhados, de forma breve mas diversificada, trabalhos anteriores que sustentam o presente estudo. Na primeira subseção, aparecem os trabalhos sobre imagem institucional, seguidos dos autores que discutiram a relação entre governança e imagem. A terceira subseção reúne estudos sobre imagem na área contábil em sentido amplo, e a quarta, sobre associações profissionais. As referências específicas sobre regulamentação da profissão contábil estão reunidas na quinta e última subseção.

## IMAGEM INSTITUCIONAL

A imagem institucional pode ser definida de diversas maneiras: por exemplo, como a impressão geral criada nas mentes do público sobre uma dada organização (Barich e Kotler, 1991), ou como a maneira pela qual um indivíduo ou grupo vê uma organização (Kotler e Armstrong, 1995). Mais recentemente, Nguyen e Le Blanc (2001) afirmaram que a imagem institucional é a impressão relacionada aos vários atributos físicos e de comportamento da organização, tais como nome comercial, instalações e arquitetura, variedade de produtos e serviços, tradição e ideologia.

Para Kennedy (1977), a imagem institucional tem dois componentes principais: funcional e emocional. O componente funcional é relacionado a características tangíveis que podem ser medidas facilmente, enquanto o componente emocional é associado a dimensões psicológicas que são manifestadas por sentimentos e atitudes para com uma organização. Estes sentimentos são derivados de experiências individuais com a organização e do processo de informação nos atributos que constituem indicadores funcionais de imagem. Então, imagem institucional é o resultado de um processo agregado pelo qual o público compara e contrasta os vários atributos das organizações.

As razões pelas quais tantas organizações estão interessadas em medir e modificar suas imagens devem-se à grande influência que a imagem pode ter sobre o comportamento das pessoas, ou seja, à crença de que exista uma relação direta entre a imagem que alguém mantém quanto à organização e seu comportamento para com ela (Kotler, 1978). Em outras palavras, a organização poderia conseguir reações favoráveis e benéficas de seus públicos por meio da aquisição e manutenção de uma imagem correta. Isto é que explicaria o forte interesse na formação e na gestão da imagem institucional.

No entanto, continua aquele autor, a conexão entre imagem e comportamento não é tão íntima como muitos acreditam. Mesmo assim, não se deve desprezar a mensuração da imagem, nem seu gerenciamento planejado e sistemático, porque as imagens são difíceis de serem modificadas e seus efeitos sobre o comportamento nem sempre são diretos ou óbvios. Ao contrário, medir a imagem de um objeto é um passo de muita utilidade para compreender o que está acontecendo com o objeto e para realçar algumas possíveis mudanças desejadas em sua imagem. Toda organização deveria procurar investir no desenvolvimento da melhor imagem, principalmente pelas vantagens que ela poderá proporcionar.

No Brasil, são relativamente escassos os estudos empíricos sobre imagem institucional, predominando as pesquisas de caráter mais qualitativo, mesmo em algumas áreas do *marketing* tradicional como imagem de marca ou de produto. As pesquisas sobre imagem, por exemplo, têm mais de 60 anos. Uma exceção recente é a análise de Gonzalez (2005) sobre os determinantes e os impactos da imagem institucional do SENAI junto a seus clientes corporativos. Na área institucional pública, o número de estudos brasileiros é ainda mais reduzido. Merecem destaque os trabalhos de Vieira (2003) e Vieira e Carvalho (2004), que sugerem o estudo da imagem institucional como forma de avaliação da credibilidade de Bancos Centrais, analisando empiricamente o caso do Banco Central do Brasil.

### **GOVERNANÇA E IMAGEM INSTITUCIONAL**

O pano de fundo para a seleção das referências nesta seção é o trabalho de Alvesson (1990, p. 384), que, ao examinar o trajeto da organização desde a substância à imagem, invoca o "caráter imaginário das organizações modernas". Para o autor, sendo crescentes a complexidade, a escala e a distância para com os clientes, a imagem se torna importante tópico de atenção e de ação para os gestores. Mais adiante (Alvesson, 1990, p. 386), ao confrontar organizações caracterizadas por substância ou por imagem, sustenta que a base organizacional típica para o sucesso, no caso das segundas, seria a gestão simbólica, a produção de imagens favoráveis. De novo, afirma que o sucesso de muitas organizações está sendo cada vez mais afetado pela forma pela qual gerenciam suas imagens (Alvesson, 1990, p. 388). Finalmente, uma de suas conclusões é que focalizar a imagem é uma forma de fazer gestão proativa e não reativa.

Depois de alertarem para o fato de que relativamente poucos estudos tratam de gestão da imagem, Abratt e Mofokeng (2001, p. 384) afirmam que os respondentes que ouviram "estavam preocupados com a imagem que os vários públicos mantinham sobre suas instituições". Entre outras coisas, concluíram que a imagem é um recurso gerenciável e que negligenciá-la pode ser perigoso para a organização. Esta conclusão, acentuam, sugere a existência de uma estrutura (ou de um *framework*) através da qual (ou do qual) os gestores intervêm deliberadamente para criar as percepções desejadas nas mentes dos públicos que se defrontam com dada organização (Abratt e Mofokeng, 2001, p. 384).

Estudando relações de governança entre *stakeholders* e executivos no mercado financeiro, Stevens *et al.* argumentam e exemplificam como determinados mecanismos de governança servem, primeiro, para destacar e melhorar a imagem institucional diante dos *stakeholders* (Stevens *et al.*, 2005, p. 182), gerando retornos em reputação (Stevens *et al.*, 2005, p. 184). Esses benefícios, para os autores, decorrem de uma perspectiva instrumental da governança, que se expressa na gestão das relações com os *stakeholders*. Além disso, para que os executivos respondam a pressões dos *stakeholders* é preciso que acreditem que, assim procedendo, sua imagem (pessoal) perante aqueles será melhor (Stevens *et al.*, 2005, p. 185), de modo que a governança se relaciona tanto à imagem institucional, quanto pessoal dos gestores.

Distinguindo entre três esferas em que ocorre a relação entre governança e desempenho, Hilb (2005, p. 575) destaca, na esfera do desempenho empresarial, a presença da imagem institucional. Mais adiante, o autor decompõe a remuneração dos membros do *board* segundo aquelas esferas, atribuindo um peso aos resultados em termos de imagem externa (Hilb, 2005, p. 576) e sugere que um dos temas sobre os quais os participantes devem estar sempre informados em reuniões do *board* é exatamente – "o que está acontecendo com nossa imagem?" (Hilb, 2005, p. 578). Neste estudo, também se focaliza a imagem naquela esfera de governança relativa ao desempenho organizacional.

### **ESTUDOS SOBRE IMAGEM NA ÁREA CONTÁBIL**

A imagem pública de uma profissão é um dos mais importantes indicadores de *status* daquele grupo profissional dentro da sociedade (Hallam, 2002). Além disso, essa imagem resulta, em geral, da interação de várias dimensões de cada profissão – por exemplo, técnica, empresarial, institucional ou educacional – com os vários públicos que compõem a sociedade mais ampla – por exemplo, estudantes, meios de comunicação ou clientes, entre outros.

A área contábil como um todo – quer dizer, seus métodos, seus profissionais, suas associações e demais instituições sociais envolvidas com a Contabilidade – vivencia frequentemente os chamados "problemas de imagem", muitas vezes configurados como "escândalos". Dito de modo simples, esses

"problemas" estão originariamente relacionados à consistência e à confiabilidade das demonstrações contábeis e das demais informações geradas sobre a situação econômica, financeira e patrimonial das diversas organizações. Não é de estranhar, pois, que haja diversos estudos, com diferentes focos, sobre imagem nessa área. Dentre eles, são resenhados a seguir alguns que têm relação direta com o tema da imagem institucional da Contabilidade como um todo junto ao público constituído pelos graduandos da disciplina, ou seja, aos "futuros profissionais" da área.

A influência da imagem da profissão sobre a escolha da Contabilidade como área de concentração (em inglês, *major*) tem longa história – por exemplo, Cohen e Hanno (1993) concluíram que a imagem precisava ser radicalmente mudada para que o curso pudesse atrair bons estudantes. No entanto, educadores e profissionais estavam particularmente preocupados, nas décadas de 1980 e 1990, com a persistente queda na procura pela carreira contábil. O declínio, que começara no meio dos anos 80, tinha atingido até mesmo os cursos de pós-graduação, já que entre 1992 e 1993 o número de mestres caiu 25% (Yavas e Noyan, 1996, p. 41). Focalizando especificamente a carreira de Auditoria, considerada uma área "nobre" dentro da profissão, esses autores aplicaram um questionário a uma amostra de estudantes do sudeste americano para determinar, através da escala ocupacional de North-Hatt (Yavas e Noyan, 1996, p. 41), sua percepção sobre aquela carreira. Além de concluir pela alta correlação entre imagem e atitudes, os autores discutiram implicações para acadêmicos e profissionais.

Passando pelos estudos de Sucher *et al.* (1999) sobre imagem de empresas de auditoria e de Saemann e Crooker (1999) ainda sobre os efeitos de percepções acerca da escolha do curso contábil, chega-se aos anos recentes com o assunto ainda em voga. Por exemplo, em uma pesquisa sobre o efeito de medidas que aumentavam as exigências para a graduação em Contabilidade, Allen (2004, p. 236) confirma que uma explicação para a dificuldade de atrair bons estudantes, empiricamente comprovada na literatura anterior, era a imagem desfavorável da profissão, que persistia juntamente com as novas exigências, e que muito ainda restava fazer para melhorar essa imagem se se quisesse atrair bons estudantes de outras áreas gerenciais.

Outro estudo sobre imagem contábil que será muito útil neste trabalho é o modelo apresentado em Folland *et al.* (1991) enquanto estudavam as atitudes e práticas de contadores profissionais no ramo da propaganda. Esses autores postularam que a imagem profissional de empresas prestadoras de serviços contábeis pode ser decomposta em dois fatores principais, um fator geral, relacionado aos benefícios que envolvem prestadores e clientes, e um fator específico (de imagem), que se refere ao *status* e à reputação da empresa. Em resumo, para os autores, esses dois fatores se combinam para criar a (influência da) imagem profissional.

## ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS

No desenvolvimento de qualquer profissão, o papel de uma associação profissional é, sem dúvida, uma força primordial. É compreensível, pois, que o estudo do estabelecimento de indicadores de desempenho e normas de atuação para associações comerciais e profissionais tenha sido objeto de atenção para muitos autores.

No caso dos Estados Unidos, o pioneiro é o conhecido sociólogo R.K. Merton, que analisou vários aspectos de Sociologia das Profissões no início dos anos 1960 (Merton, 1958, 1960). Nesse país, havia mais de sessenta mil associações profissionais no início dos anos noventa (Flanagan, 1992). Anos depois, o estudo do Hudson Institute para a American Society of Association Executives, divulgado em 1990, veio a constituir um marco na literatura recente, de cunho mais gerencial. Segundo o estudo, o principal objetivo de uma associação profissional é, superando os limites dos interesses pessoais, desempenhar funções sociais e coletivas que os praticantes por si sós não poderiam desempenhar individualmente (Hudson Institute, 1990, p. 2).

Pode-se apontar cerca de 14 áreas de atuação para uma associação profissional (Pembernton, 1994), entre as quais estão o estabelecimento não apenas de normas de segurança e desempenho profissionais, mas também de padrões éticos, a certificação de padrões para o exercício profissional e para o desempenho, e até mesmo a acreditação de programas educacionais, entre outras. Tomando por base o depoimento de doze expoentes da gestão de associações nos Estados Unidos, Myers (1991) listou 50 indicadores de excelência nessa área gerencial, entre os quais interessa destacar que as associações devem ser geridas de forma profissional e empreendedora, utilizando técnicas de planejamento, tendo administração financeira sólida e visão de *marketing*, além de uma estrutura de governança capaz de reagir a mudanças ambientais e uma imagem de relevo entre todos os membros, mas também perante a mídia, os educadores e as autoridades públicas.

A imagem institucional também foi citada por Flanagan (1992, p. 32) quando analisou as razões para que um profissional se filie a uma associação, além dos motivos "instrumentais" diretamente ligados a benefícios profissionais, comerciais ou pessoais, tais como informação técnica e profissional, publicações especializadas e serviços em geral. Dois pontos destacados pelo autor interessam muito diretamente ao presente estudo, a saber, (a) que as associações devem estar também voltadas aos futuros membros (*prospective members*, Flanagan, 1992, p. 32) e (b) que devem trabalhar em conjunto com as instituições educacionais, apoiando-as em termos de formação de mão-de-obra (Flanagan, 1992, p. 34).

Mais recentemente, seguindo a tradição de Ferguson e Brown (1991), Gruen *et al.* (2000) focalizaram aspectos do relacionamento entre as associações profissionais e seus membros. Definindo os esforços de relacionamento em torno de cinco componentes (entre os quais o desempenho na prestação e a integração e intercâmbio entre os membros),

os autores modelam o efeito desses esforços sobre o envolvimento do associado e depois o efeito deste e daqueles sobre o relacionamento, para eles decomposto em três categorias já utilizadas na literatura anterior – retenção, participação e co-produção. Os autores concluíram que existe oportunidade gerencial para desenvolver e implementar com vantagem uma estratégia de relacionamento entre associações profissionais e seus membros.

Analisando o caso de associações no Reino Unido – incluindo associações profissionais, câmaras de comércio e clubes de negócios – Bennett e Robson (2001) mostraram que a principal contribuição das associações indicada na pesquisa de campo foi o fornecimento de informação, sendo relativamente pequeno o uso de uma associação para fins de acreditação e mesmo de *lobby*. Os autores sustentam que a filiação a uma associação pode ser interpretada como uma espécie de seguro que oferece acesso a uma fonte confiável sempre que necessário, sugerindo, então, que este “princípio segurador” deveria ser o benefício básico a destacar no *marketing* da associação.

Situação completamente diversa é a dos Conselhos Profissionais no Brasil, que são associações não voluntárias, ou seja, de registro obrigatório, ao contrário do que foi resenhado até aqui, e cuja atuação é tradicionalmente considerada como tendo apenas caráter normativo ou fiscalizador das chamadas profissões regulamentadas, como é o caso da profissão contábil.

Dada sua natureza, um Conselho Profissional pode ter dificuldade em implementar estruturas de governança aberta, ou seja, compatíveis com as expectativas dos diversos públicos com os quais se relaciona. Neste estudo, pretende-se avaliar o papel da imagem como elemento de suporte àquelas estruturas abertas, através do exame do caso específico dos estudantes universitários como público-alvo relevante para o CRC-RJ. No caso de organizações em geral, vale recordar que esse papel já foi indicado em seção anterior.

### **REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL**

Segundo Franco (2000, p. 9), normas são necessárias ao bom exercício de qualquer profissão, pois servem como guias ou regras de conduta técnica dos profissionais. Em quase todos os países do mundo, existem, hoje, organismos reguladores para várias profissões, que emitem pronunciamentos ou resoluções sobre normas profissionais a serem obedecidas em âmbito nacional. No caso da profissão contábil, além das organizações nacionais, existem entidades internacionais interessadas na harmonização internacional das normas contábeis.

O papel e a efetividade das normas profissionais contábeis variam muito de país a país. Por exemplo, é quase unânime a aceitação, pelos contadores norte-americanos, das diretrizes das associações profissionais, que teriam sido as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário da Contabilidade nos Estados Unidos (Schmidt, 2000, p. 87).

Ao longo dos anos, nos Estados Unidos, foi sendo criado um arcabouço de normas e padrões contábeis denominados

“Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*), também conhecidos como US-GAAPs. Essas normas foram criadas por diversos comitês e conselhos e, desde 1973, o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) passou a ser responsável pela emissão de normas contábeis nos EUA. Os US-GAAPs são considerados normas evoluídas e têm grande aceitação internacional como padrão para as demonstrações contábeis.

Na área do Mercosul, o caso da Argentina merece destaque. Apesar de terem sido criados por lei, os Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, que normatizam a atuação dos contabilistas, são entidades de natureza jurídica privada, independentes do Estado, política, administrativa e economicamente. Além disso, chama atenção a diversificação na atuação desses conselhos. De fato, além de suas atribuições tipicamente normativas (por exemplo, cuidar para que se cumpram os princípios de ética que regem o exercício profissional), os conselhos oferecem *benefícios de caráter técnico* (tais como programas de educação continuada ou serviços de apoio e assessoramento técnico e jurídico aos membros) e *social* (por exemplo, assistência médica mediante contribuição adicional, ou eventos culturais).

No Paraguai, a entidade que congrega os Contadores Públicos denomina-se Colégio de Contadores do Paraguai e tem natureza jurídica privada. Fundada em 09/06/1916, entre suas finalidades, estão a atuação para que o exercício da profissão se ajuste ao código de ética e aos princípios e normas contábeis geralmente aceitos e a defesa do prestígio profissional. A matrícula no Colégio de Contadores do Paraguai é facultativa, não se constituindo em condição necessária para o exercício da profissão.

A profissão de Contador Público no Uruguai, até o momento, não está regulamentada. Além disso, até 1993, as sociedades anônimas podiam apresentar suas demonstrações contábeis sem a necessária intervenção de um Contador Público. Em 1993, foi aprovado o Decreto n.º 240/93, que estabelece a obrigatoriedade de os balanços apresentados perante os organismos públicos terem pareceres de auditores independentes. Atualmente, a entidade que congrega os contadores no Uruguai é o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai, uma entidade de natureza privada, independente do governo e de qualquer outro organismo oficial, dirigida e administrada por um Conselho Diretivo. Não é obrigatória a matrícula nesta entidade para fins de exercício da profissão.

No Brasil, os Conselhos Profissionais são autarquias criadas por lei federal, com atribuições específicas de registro e fiscalização da profissão, e são vinculados ao Ministério do Trabalho, integrando a administração indireta da União.

A preocupação com a regulamentação da profissão já vinha do tempo do Império. Em 1º de abril de 1869, foi fundada, no Rio de Janeiro, a Associação dos Guarda-Livros da Corte, que teve seus estatutos aprovados no ano seguinte por Decreto do Imperador D. Pedro II. No início do século XX, também foi criada

a Associação dos Guarda-Livros de Pernambuco, cujo presidente era João de Lyra Tavares, patrono da Classe dos Contabilistas Brasileiros. Em 1915, fundou-se o Instituto dos Contadores Fiscais em São Paulo, seguindo-se daí a abertura de diversas instituições nos demais estados (CRC-RJ, 1996).

De acordo com CRC-RJ (1996), a instituição de um órgão com finalidade regulamentadora para a profissão contábil, com jurisdição em todos os estados e territórios, tornou-se premente em face do Decreto-Lei 7988, de 22 de setembro de 1941, que elevou a grau superior o ensino das Ciências Contábeis e Atuariais.

Em 1945, realizou-se, no Rio de Janeiro, na Associação dos Empregados do Comércio, a 1ª Convenção Nacional dos Contabilistas, presidida por Paulo de Lyra Tavares. Nessa convenção, foi apresentado e discutido o anteprojeto da Lei de Regência da profissão de Contador (CRC-RJ, 1996). No ano seguinte, em 27 de maio de 1946, foi sancionado o Decreto-Lei 9295, denominado Lei de Regência Profissional dos Contabilistas, e foram criados os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade. O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 03 de 02 de outubro de 1946, baixou instruções para a instalação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, eleições de seus membros pelos sindicatos das Capitais dos Estados e na falta destes, pelas Associações Profissionais.

Segundo o CRC-RJ (1996), com o decorrer do tempo, a estrutura das entidades profissionais dos Contabilistas no Brasil tornou-se bem diversificada, incluindo *Sociedades Civas Profissionais* (Clube dos Contadores, IBRACON, Instituto de Auditores Internos) e *Culturais* (Academias, Institutos de Pesquisa), *Entidades Sindicais* e as *Autarquias Federais de Fiscalização Profissional* (Conselho Federal e Conselhos Regionais de Contabilidade).

Neste trabalho, estudam-se aspectos da atuação de um daqueles conselhos regionais – o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Conforme sua definição jurídica, a finalidade maior do CRC-RJ é fiscalizar o exercício da profissão de Contabilista, assim entendidos os profissionais habilitados como Contadores (grau universitário) e Técnicos em Contabilidade (Ensino Médio). Para que os Contabilistas exerçam suas atividades profissionais, devem estar registrados no CRC.

Além da atividade normativa e fiscalizadora, a atuação do CRC-RJ se estende ao desenvolvimento profissional do contabilista, contando com uma Vice-Presidência de Pesquisa e Desenvolvimento Profissional. A cada ano, diversos cursos internos e externos bem como convênios estabelecidos pelo CRC com diversas instituições educacionais dão suporte àquele desenvolvimento.

## METODOLOGIA

Nesta seção discutem-se os procedimentos metodológicos que guiaram a pesquisa, incluindo a hipótese de pesquisa, o contexto da coleta de dados, o processo de tratamento e análise dos dados e as limitações da pesquisa.

## HIPÓTESE DE PESQUISA

Tendo em mente uma eventual relação com alguma medida de “desempenho percebido”, a pesquisa teve o objetivo de examinar se a imagem institucional pode ser instrumental para a governança do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (CRC-RJ). Em termos práticos, procurou-se determinar se e como a imagem do CRC-RJ junto a uma amostra de estudantes de graduação em Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro influencia a avaliação que esses estudantes fazem do Conselho.

Assim, a hipótese de pesquisa é: a imagem que os estudantes de graduação em Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro têm do CRC-RJ impacta a avaliação que fazem do Conselho.

## UNIVERSO, AMOSTRA E COLETA DOS DADOS

O universo da pesquisa é o conjunto de graduandos em Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro matriculados no 1º semestre de 2004. Uma amostra de conveniência foi obtida deste universo, contendo 303 respondentes. A forma de coleta de dados recomendada para estudos como o presente (Malhotra, 2001) é a aplicação de um questionário.

Para complementar as fontes bibliográficas na confecção do questionário, foi realizada uma pesquisa telefônica em que foram consultados todos os Conselhos Regionais de Contabilidade do Brasil e também o Conselho Federal de Contabilidade, de modo a determinar se algum Conselho já teria efetuado pesquisa semelhante. Constatou-se que somente o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará fez alguma pesquisa junto aos profissionais inscritos, embora com objetivo distinto, a saber, avaliar as instalações físicas e a prestação de serviços administrativos.

A escala de diferencial semântico é, talvez, a mais aplicada em estudos de imagem (Kinnear e Taylor, 1979, p. 308). No entanto, em pesquisas de *marketing*, em vez de usá-la na mesma forma definida por Osgood, é comum fazer adaptações que dependem dos objetivos de cada pesquisa (Kinnear e Taylor, 1979, p. 308-309).

A fim de facilitar a compreensão do respondente, nesta pesquisa, foi seguida a sugestão de Garland (1990, p. 19): em cada item de diferencial semântico da escala de imagem apareceu a descrição sucinta do atributo, em vez de aparecer apenas o par de adjetivos opostos, como se costuma fazer em pesquisas de imagem utilizando o diferencial semântico. Para evitar o risco de repetição do respondente, as afirmações foram apresentadas, alternadamente, em sentidos inversos, ou seja, o primeiro item foi ordenado do pior para o melhor, o seguinte do melhor para o pior, e assim por diante. Além disso, para tentar evitar efeitos de cansaço, foram constituídos 4 grupos de respondentes, de acordo com a ordem de apresentação dos itens de imagem.

Após a elaboração da versão inicial do questionário, foi efetuado um pré-teste com uma amostra composta por 40

alunos de uma universidade pública, cujas reações ajudaram a finalizar o questionário. Esta etapa foi importante para a obtenção de um instrumento de coleta de fácil resposta, virtude essencial para o tipo de pesquisa adotado, ou seja, aplicado sem a presença do entrevistador.

Depois de digitado e impresso, o questionário foi distribuído a um grupo de conveniência, constituído por Coordenadores e Professores de Cursos de Graduação em Ciências Contábeis de todo o Estado, aos quais os autores deste trabalho tinham acesso pessoal. Os 730 questionários foram entregues em mãos aos Coordenadores e Professores em local por eles determinados. Esses indivíduos foram os responsáveis pela aplicação e pela coleta dos questionários em turmas de alunos que eles mesmos escolheram nas instituições em que trabalhavam. Foram aceitas duas situações: (a) questionários distribuídos e respondidos em sala, durante o tempo de aula, ou (b) questionários preenchidos em casa e devolvidos no próximo encontro.

### TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O tratamento dos dados dos questionários consistiu em tabulações iniciais com o *software* Excel. Para realizar a montagem das tabelas de frequências e os testes de hipóteses, foi utilizado o pacote estatístico denominado *SPSS for Windows* – versão 12.0.

Os itens da escala de imagem foram submetidos ao teste de confiabilidade do Alfa de Cronbach, eliminando-se sucessivamente aqueles itens cuja supressão causasse aumento na confiabilidade, garantindo que Alfa fosse superior ao mínimo de 0,7 recomendado na literatura (Hair Jr. *et al.*, 1998, p. 118) e que não pudesse ser aumentado pela nova retirada de algum item. De acordo com este critério, não existe valor (empírico) máximo para Alfa, devendo-se tentar aumentá-lo enquanto for possível.

Devido à inexistência de expectativa prévia sobre quantos e quais seriam os fatores da imagem de um conselho profissional de Contabilidade, para operacionalizar empiricamente essa imagem, foi utilizada a Análise Fatorial Exploratória (Sharma, 1996, p. 128), tal como é feito em Kazoleas *et al.* (2001), Leblanc e Nguyen (1996) ou van Heerden e Puth (1995). Na Análise Fatorial Confirmatória, seria preciso que a estrutura dos fatores fosse conhecida ou conjecturada *a priori* (Sharma, 1996, p. 128), o que, em princípio, não era o caso. Segundo Hair Jr. *et al.* (1998, p. 103), ainda não existe base quantitativa definitiva para a escolha do número de fatores, de modo que pode-se partir do critério dos *eigenvalues* maiores ou iguais a 1 e então diminuir sucessivamente o número inicial em busca da melhor interpretabilidade.

Para testar a influência da imagem sobre o desempenho foi estimada uma equação de regressão múltipla (Hair Jr. *et al.*, 1998, cap. 4; Gujarati, 1988). Dado que a Análise Fatorial teve caráter exploratório, a relação entre imagem e desempenho será examinada sob um foco essencialmente empírico, que Philips e Blomme (1973) chamam de regressão linear descritiva. De acordo com esses autores, a análise de regressão pode ser

aplicada mesmo quando a equação estimada é olhada como resultado simplesmente numérico, embora otimamente ajustada no sentido, por exemplo, do método dos mínimos quadrados. Nesses casos, os coeficientes de regressão são meros parâmetros descritivos, sem qualquer elo com alguma teoria prévia.

Considerando que fatores demográficos (tais como a idade ou o tipo de estabelecimento de ensino frequentado pelo graduando) podem influenciar a imagem, a estabilidade dos coeficientes com relação a diversos agrupamentos da amostra foi avaliada pelo teste de Chow (Gujarati, 1988, p. 443-446).

### LIMITAÇÕES

Tendo adotado a amostragem por conveniência, o trabalho sofreu de todas as limitações dela decorrentes, tais como a de ter abrangido apenas algumas instituições de ensino superior e de ter se localizado, somente, naquelas cidades e regiões do Estado onde foi conveniente pesquisar. Teria sido interessante analisar instituições de ensino superior segundo regiões significativas no Estado, tais como: a Baixada Fluminense ou o Norte do Estado, onde tem havido marcante aumento da procura pelo ensino de terceiro grau.

Uma outra limitação se refere ao questionário aplicado. Apesar de cuidadosamente elaborado, a fim de evitar erros de interpretação por parte dos respondentes, ainda assim a formulação final pode ter trazido alguma distorção devido a remanescentes dificuldades de entendimento das questões pelos respondentes. Pode ter havido distorção, também, decorrente do cansaço, da pressa ou da falta de disposição dos entrevistados. Como o preenchimento ocorreu a distância, não foi possível detectar tais situações.

### RESULTADOS

Dos 303 questionários retornados (taxa de resposta de 42%), todos foram considerados válidos, o que constitui uma amostra efetiva bastante razoável. Nesta análise dos resultados, não foram eliminados questionários contendo respostas faltantes (*missing values*) a alguma questão, porque tanto para as frequências relativas, quanto para os testes, o pacote estatístico utilizado desconsidera as respostas faltantes.

Na primeira subseção, são apresentados os resultados de algumas frequências relativas; na segunda, são apresentados os testes das hipóteses; na terceira, são apresentados os resultados obtidos na Análise Fatorial para a operacionalização da imagem do CRC-RJ (questões 2 a 25, exceto a 20); na quarta, são apresentados os resultados da regressão múltipla que permitem testar a hipótese do efeito da imagem sobre o desempenho empiricamente medido.

### PERFIL DA AMOSTRA

Os respondentes estão concentrados no Rio de Janeiro (54,4%), refletindo o maior número de Instituições de ensino nessa cidade. Eles estavam matriculados majoritariamente nos dois últimos períodos (62%) e, depois, nos períodos 5 e 6 (28%).

A idade dos respondentes variou entre 19 e 56 anos, sendo a média 28,2, a mediana 26 e a moda 22 anos. A maior parte dos respondentes é constituída de mulheres (54%). A maior parte também trabalha e estuda (75%) contra 17% dos que estudam e estagiam e 8% dos que só estudam.

Duas perguntas do questionário serviram como avaliação do desempenho do CRC-RJ. Uma delas solicitava ao respondente uma nota de 0 (zero) a 10 (dez) que representasse, em termos globais, sua avaliação direta sobre a atuação do conselho. As respostas assumiram todos os valores entre 0 e 10, sendo a média 6,46, e a mediana e a moda 7. Assim sendo, pode-se considerar que a avaliação do Conselho pelos estudantes se encontra em níveis bastante favoráveis.

Na outra pergunta sobre desempenho, o respondente devia avaliar o CRC-RJ comparativamente a outros conselhos profissionais. Foram citados explicitamente exemplos de conselhos de profissões correlatas ou atuantes no meio universitário e profissional do Rio de Janeiro, tais como a Ordem dos Advogados, o Conselho dos Economistas e o Conselho dos Administradores. Essa pergunta foi apresentada na forma de uma escala bipolar de sete pontos, entre os extremos de "muito pior" e "muito melhor". A grande maioria (78%) dos respondentes julgou a atuação do CRC-RJ igual ou melhor à dos demais; no entanto, a moda (51%) foi obtida na categoria neutra ("igual").

### OPERACIONALIZAÇÃO DA IMAGEM

Partindo dos 23 itens originais, a primeira providência foi depurar a escala, o que foi feito via sucessivas eliminações de itens pelo Alfa de Cronbach até não ser mais possível

eliminar um item sem diminuir a confiabilidade medida por Alfa. Neste ponto, restaram 16 itens e Alfa foi igual a 0,871, valor que satisfaz o mínimo estabelecido na literatura (Hair Jr. *et al.*, 1998).

Para verificar se a amostra era adequada para proceder a uma análise fatorial, foi alcançado o valor de 0,912 para o índice KMO (Kaiser-Meyer-Olkin), indicando que o conjunto de dados é muito adequado para aplicação da análise fatorial (Hair Jr. *et al.*, 1998, p. 99). O teste de esfericidade de Bartlett, significativo a menos de 0,1%, indicou que a matriz de correlações é estatisticamente muito diferente da matriz identidade, confirmando a adequação de fatorá-la.

Primeiramente, foram selecionados (pelo critério do *eigenvalue* maior que 1) três fatores que responderam por 49% da variância total. Na Tabela 1 aparecem as cargas fatoriais, que são as correlações dos itens com os fatores e servem para interpretar e dar nome aos fatores. Para obter melhor interpretação dos fatores, a matriz das cargas foi rotacionada, utilizando-se o processo varimax normalizado.

Em nome da parcimônia e tendo em mente o trabalho de Folland *et al.* (1991), em que propuseram dois fatores para a imagem de empresas contábeis, vamos forçar dois fatores, em vez de três, antevendo a possibilidade de que os fatores 2 e 3 na Tabela 1 se unam. Rotacionando, então, a matriz e forçando o número de fatores, obtém-se o resultado que aparece na Tabela 2, com alguns nomes agora abreviados: os novos resultados são muito satisfatórios. A variância total explicada pelos dois fatores é igual a 42%. Olhando os valores das cargas, pode-se agora interpretar os fatores como as *duas dimensões da imagem do CRC-RJ*: o Fator 1 representa a dimensão Atendimento e o

**Tabela 1** – Cargas Fatoriais para três fatores.

**Table 1** – Factor Loadings for three factors.

Itens	Fator 1	Fator 2	Fator 3
Atendimento específico ao estudante muito bom/ruim	0,723		
Preocupação fraca/forte com o desenvolvimento dos estudantes	0,697		
Qualidade baixa/alta dos serviços prestados	0,686		
Atividades de atualização profissional satisfatória/não	0,629		
Atendimento amigável/inamigável ao estudante	0,579		
Atuação do CRC-RJ aos olhos do estudante visível/invisível	0,564		
Desenvolvimento rápido/lento das atividades do CRC-RJ		0,698	
Utilização eficaz/ineficaz do Código de Ética e atuação do Tribunal Regional de Ética		0,657	
O CRC-RJ é uma instituição confiável/não		0,637	
Contribuição negativa/positiva ao desenvolvimento da profissão		0,518	
Consolidação eficiente/deficiente da imagem do profissional		0,500	
O exame de suficiência como instrumento estimulante/não de modernização do curso de Ciências Contábeis			0,709
Pode ser visto como Instituição moderna/antiquada			0,672
Impressão positiva/negativa sobre equipes de fiscalização			0,503
Na visão do estudante o CRC-RJ é instituição estimulante/não			0,502
Postura omissa/atuante na mídia quanto a escândalos financeiros			0,485

Fator 2, a dimensão Institucional, sugerindo que seja adotada esta versão com dois fatores.

### TESTE DA HIPÓTESE

Utilizando as dimensões "Atendimento" e "Institucional", empiricamente determinadas na seção anterior, esta seção analisa o efeito da imagem sobre o desempenho do CRC-RJ tal como avaliado pelos estudantes. Mais precisamente, esse efeito é analisado através de uma equação de regressão múltipla.

A variável dependente, representando a avaliação do desempenho, foi operacionalizada primeiro como avaliação global "absoluta", igual à nota de 0 a 10 e foi comentada anteriormente. Alternativamente, o desempenho também foi avaliado por meio de uma escala ordinal de sete pontos, variando de "muito pior" a "muito melhor", em que o respondente foi solicitado a comparar o CRC-RJ a outros conselhos profissionais (OAB, CORECON, CRA). As variáveis independentes de maior interesse são as duas dimensões empíricas encontradas na análise fatorial: Fator Atendimento e Fator Institucional. A adição de algumas variáveis demográficas será comentada mais adiante.

Os resultados aparecem nas Tabelas 3 e 4. O valor de F, significativo a menos de 0,1%, e o valor do  $R^2$  ajustado, que indicam a adequação da equação estimada, podem ser considerados altos para o tipo de amostra utilizado (uma *cross section* de respondentes). Por outro lado, o teste *t* demonstra que a Imagem, através de suas duas dimensões empíricas – Atendimento e Institucional – influencia positiva e significativamente a avaliação sobre o CRC-RJ (na "versão global").

A intensidade da influência dos fatores pode ser avaliada sem precisar recorrer aos coeficientes padronizados ("beta") porque ambos estão medidos na mesma escala. O Fator 1,

Atendimento, tem maior coeficiente de regressão, sugerindo que esse fator tem maior influência quando o estudante de Ciências Contábeis avalia o Conselho. Este resultado pode indicar o fato razoável de que o público estudantil, seja por motivo de idade ou maturidade pessoal ou profissional, dá mais peso à dimensão utilitarista da imagem, associada aos serviços prestados pela entidade.

No caso da avaliação "relativa", que se refere à comparação do CRC-RJ com outras associações de classe, os resultados aparecem na Tabela 4. Conforme se pode constatar, nesse caso, os fatores Atendimento e Institucional têm, em conjunto, menor influência do que no caso "absoluto", embora a equação ainda seja adequada para dados em *cross section*. Pelo teste *t*, as dimensões da Imagem continuam influenciando positiva e significativamente a avaliação comparativa. De novo, o Fator 1, Atendimento, tem o maior coeficiente de regressão, validando os resultados anteriores.

Em busca de uma equação que explicasse melhor os dados, foram incluídas diversas variáveis que poderiam influenciar a avaliação dos respondentes, tais como conhecimento sobre o CRC-RJ, ocupação, período cursado, sexo e idade, além da natureza (*dummy*, pública ou privada) e da localização (*dummy*, no município do Rio de Janeiro ou não) da instituição educacional cursada. Apenas as duas últimas variáveis foram significativas, tanto no caso irrestrito, quanto na versão *stepwise*. Os resultados após a inclusão dessas duas variáveis aparecem na tabela 5 para a variável dependente "nota global".

Apesar do ligeiro aumento no valor do  $R^2$  ajustado para 0,509, em nome da parcimônia, decidiu-se enfatizar os resultados da equação contendo apenas os efeitos da imagem. Vale observar que a significância e o peso dos fatores de imagem,

**Tabela 2** – Cargas Fatoriais para dois fatores.

**Table 2** – Factor Loadings for two factors.

Pergunta	Fator 1	Fator 2
Atendimento específico ao estudante muito bom/muito ruim	0,779	
Qualidade alta/baixa dos serviços prestados	0,756	
Preocupação forte/fraca com o desenvolvimento dos estudantes	0,712	
Atividades de atualização profissional satisfatórias/não	0,652	
Atuação visível/invisível do CRC-RJ aos olhos do estudante	0,546	
Atendimento amigável/inamigável ao estudante	0,534	
CRC-RJ pode ser visto como Instituição moderna/antiquada		0,743
Na visão do estudante CRC-RJ é instituição estimulante/não		0,623
Impressão positiva/negativa sobre equipes de fiscalização		0,552
O exame de suficiência como instrumento estimulante/não de modernização do curso de Ciências Contábeis		0,547
O CRC-RJ é uma instituição confiável/não		0,537
Contribuição negativa/positiva ao desenvolvimento da profissão		0,516
Desenvolvimento rápido/lento das atividades do CRC-RJ		0,496
Consolidação eficiente/deficiente da imagem do profissional		0,460
Utilização eficaz/ineficaz do Código de Ética e atuação do Tribunal Regional de Ética		0,431

**Tabela 3** – Resultados da regressão com a “nota global”.**Table 3** – Regression results for “overall grade”.

Variáveis	Coefficiente	Coefficiente Beta	t	Significância
Constante	6,460	-	-	-
Fator 1 Atendimento	0,901	0,565	13,92	0,000
Fator 2 Institucional	0,693	0,436	10,73	0,000

N = 300; F = 154,35; R<sup>2</sup> ajustado = 0,506

**Tabela 4** – Resultados da regressão com a “comparação com outros conselhos”.**Table 4** – Regression results for “ordinal scale grade”.

Variáveis	Coefficiente	Coefficiente Beta	t	Significância
Constante	4,12	-	-	-
Fator 1 atendimento	0,555	0,424	8,56	0,000
Fator 2 Institucional	0,381	0,291	5,88	0,000

N = 302; F = 54,06; R<sup>2</sup> ajustado = 0,260

**Tabela 5** – Resultados da regressão ampliada com a “nota global”.**Table 5** – Regression results for “overall grade” – extended model.

Variáveis	Coefficiente	Coefficiente Beta	t	Significância
Constante	6,460	-	-	-
Fator 1 Atendimento	0,901	0,565	13,92	0,000
Fator 2 Institucional	0,693	0,436	10,73	0,000
Natureza IES	- 0,421	- 0,121	- 2,461	0,014
Localização IES	- 0,292	- 0,091	- 1,857	0,064

N = 297; F = 77,955; R<sup>2</sup> ajustado = 0,509

agora comparados através dos coeficientes padronizados, mantêm-se como nas equações anteriores, validando novamente os resultados já relatados.

Finalmente, a estabilidade dos coeficientes foi analisada através do teste de Chow (Gujarati, 1988, cap. 14). Tanto para o caso da categorização “instituição pública versus privada”, quanto na dicotomia “estudantes de 7° e 8° período, ou não” os resultados não foram significativos, mostrando que a intensidade da influência da imagem percebida sobre a avaliação do CRC-RJ não depende dessas duas classificações. No caso do período cursado, talvez o CRC-RJ devesse procurar estar mais presente junto daqueles estudantes mais adiantados, que, em breve, deverão estar inscritos no Conselho.

Cabe destacar que as duas formas da variável dependente utilizadas para representar o “desempenho” podem assumir apenas onze valores entre 0 e 10 (no caso da “nota global”) ou sete valores entre “muito pior” e “muito melhor” (avaliação relativa a outros conselhos profissionais). Assim teria sido melhor, na estimação, recorrer a procedimentos que levassem em conta a situação de “variável dependente limitada” (Kennedy, 1998, p. 249-262) ou de “variável dependente politômica ou ordenada” (Kennedy, 1998, p. 235-236).

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo do estudo foi atingido, pois a imagem, representada pelos componentes Atendimento e Institucional,

tem impacto positivo e significativo na avaliação do CRC-RJ feita pelos universitários. Neste sentido pode-se concluir que a imagem pode servir como instrumento para ampliar a *accountability* do CRC-RJ. Na medida em que as associações profissionais de registro obrigatório – das quais Conselhos Profissionais são exemplo – aparecem pouco na literatura, este resultado pode ser considerado como novidade. Em termos práticos, o resultado pode servir como base para a ampliação e a flexibilização das estruturas de governança desse tipo de organização em direção a seus públicos-alvo, dos quais apenas um foi estudado no caso empírico.

Em termos acadêmicos, o presente estudo pode ser entendido não somente como primeira verificação empírica, mas também como extensão do Modelo de Folland *et al.* (1991) para decomposição da imagem de uma profissão em dois componentes. Na revisão da literatura, nacional e internacional, não foi encontrada nenhuma verificação empírica desse modelo. Ao mesmo tempo, em termos de escopo, trata-se de estudo pioneiro sobre a imagem percebida de um Conselho Regional de Contabilidade no Brasil. Essa relação ao Modelo de Folland, Peacock e Pelfrey, convida a prosseguir o estudo em busca de construir e validar uma escala de imagem aplicável a qualquer conselho profissional. Outra possível pesquisa futura seria aproveitar o tamanho da amostra e tentar uma aplicação de Análise Fatorial Confirmatória ou a abordagem de equações estruturais para testar aquele modelo.

Empiricamente, dentre os dois componentes da imagem, o que apresentou média geral mais alta foi o Atendimento. Considerando-se que a amostra utilizada é composta de estudantes universitários de Ciências Contábeis, é compreensível que o Atendimento ao estudante tenha sido o fator com maior peso. A efetiva percepção sobre o papel do fator Institucional pode requerer mais maturidade, seja pessoal ou profissional.

Outra conclusão interessante se refere ao fato de que a avaliação do CRC-RJ – tanto direta, quanto comparativa à dos demais conselhos – relatada pelo universitário de Ciências Contábeis é bastante favorável. Embora não tenha sido considerada como objetivo do estudo, essa avaliação pode servir à instituição em sua comunicação com o público universitário. Do ponto de vista gerencial, os dirigentes do CRC-RJ têm em mãos um estudo útil e oportuno, que sugere a importância e a eficácia do gerenciamento da imagem institucional. A oportunidade, para o CRC-RJ, de consolidar sua imagem perante seus futuros “clientes”, e assim enriquecer sua governança, está amplamente indicada neste estudo.

Apesar de ter-se limitado ao Estado do Rio de Janeiro, o estudo poderá servir de modelo para outras pesquisas empíricas sobre avaliação de atuação de conselhos profissionais em outros estados, incluindo o caso de outras categorias, e no âmbito federal. Novas pesquisas sobre imagem institucional e seus efeitos poderiam, ainda, estender-se a outros públicos que interagem com os conselhos, contemplando, então, o caráter múltiplo da imagem conforme aponta a literatura. Por exemplo, além dos estudantes de Ciências Contábeis, poderiam ser pesquisados os contabilistas profissionais, a imprensa ou a sociedade em geral.

Finalmente, o trabalho apresentou e aplicou, de fato, uma metodologia mais geral, capaz de avaliar quantitativamente o impacto da imagem sobre o desempenho de diversas organizações atuantes na esfera pública. Em muitos casos, a imagem é o único ponto de contato entre a organização e seus públicos, constituindo-se, pois, em especial instrumento para gestão de *public accountability* em termos institucionais. Como foi dito antes, já há algum tempo, muitas dessas organizações públicas reconheceram os benefícios de conceber e desenvolver ações de *Marketing* Institucional de modo a não somente avaliar, mas também divulgar o papel que a instituição deve desempenhar.

## REFERÊNCIAS

- ABRATT, R.; MOFOKENG, T.N. 2001. Development and management of corporate image in South Africa. *European Journal of Marketing*, 35(3/4): 368-386.
- ALLEN, C.L. 2004. Business students' perception of the image of accounting. *Managerial Auditing Journal*, 19(2):235-258.
- ALVESSON, M. 1990. Organization: from substance to image? *Organization Studies*, 11(3):373-394.
- BARICH, H.; KOTLER, P. 1991. A framework for marketing image management. *Sloan Management Review*, 32(2):94-104.
- BENNET, R.J.; ROBSON, P.J.A. 2001. Exploring the market potential and bundling of business association services. *Journal of Services Marketing*, 15(3):222-239.
- COHEN, J.; HANNO, D.M. 1993. An analysis of underlying constructs affecting the choice of Accounting as a major. *Issues in Accounting Education*, 8(2):219-228.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (CRC-RJ). 1996. *A conquista da profissão regulamentada*. Rio de Janeiro, CRC-RJ, 76 p.
- FERGUSON, J.; BROWN, S. 1991. Relationship marketing and association management. *Journal of Professional Services Marketing*, 7(2):137-147.
- FLANAGAN, M.P. 1992. Professional associations – what's in it for me? *Records Management Quarterly*, 26(janeiro):26-34.
- FOLLAND, S.; PEACOCK, E.; PELFREY, S. 1991. Advertising by Accountants: Attitudes and practice. *Journal of Professional Services Marketing*, 6(2):97-112.
- FRANCO, H. 2000. Harmonização internacional das normas contábeis: um grande desafio para a profissão contábil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, Goiânia, 2000. *Anais...* Goiânia, Conselho Federal de Contabilidade, CD-ROM.
- GARLAND, R. 1990. A Comparison of three forms of the semantic differential. *Marketing Bulletin*, 1:19-24. Disponível em [http://marketing-bulletin.massey.ac.nz/V1/MB\\_V1\\_A4\\_Garland.pdf](http://marketing-bulletin.massey.ac.nz/V1/MB_V1_A4_Garland.pdf). Acesso em 20/10/2007.
- GONZALEZ, R.R. 2005. *Determinantes e impactos da imagem institucional: um estudo junto a clientes corporativos do SENAI-RJ*. Rio de Janeiro, RJ. Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Administração. Faculdades IBMEC-RJ, 127 p.
- GRONRÖÖS, C. 1995. *Marketing: gerenciamento e serviços*. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 404 p.
- GRUEN, T.W.; SUMMERS, J.O.; ACITO, F. 2000. Relationship marketing activities, commitment, and membership behaviors in professional associations. *Journal of Marketing*, 64(3):34-49.
- GUJARATI, D.N. 1988. *Basic econometrics*. 2ª ed., Nova York, McGraw-Hill International Editions, 705 p.
- HALLAM, J. 2002. Vocation to profession – changing images of nursing in Britain. *Journal of Organizational Change Management*, 15(1):35-47.
- HAIR Jr., J.F.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L.; BLACK, W.C. 1998. *Multivariate data analysis*. 5ª ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, 730 p.
- HILB, M. 2005. New corporate governance: From good guidelines to great practice. *Corporate Governance*, 13(5):569-581.
- HUDSON INSTITUTE. 1990. *The value of associations to American society*. Washington, D.C., ASAE, 134 p.
- KAZOLEAS, D.; KIM, Y.; MOFFITT, M.A. 2001. Institutional image: A case study. *Corporate Communications: an international journal*, 6(4):205-216.
- KENNEDY, P. 1998. *A guide to econometrics*. Cambridge, MIT Press, 468 p.
- KENNEDY, S.H. 1977. Nurturing corporate images: Total communication or ego trip. *European Journal of Marketing*, 11(3):120-164.
- KINNEAR, T.C.; TAYLOR, J.R. 1979. *Marketing Research – an applied approach*. International student edition. Tokyo, McGraw-Hill Kogakusha, 656 p.
- KOTLER, P. 1978. *Marketing para organizações que não visam o lucro*. São Paulo, Ed. Atlas, 432 p.

- KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. 1995. *Princípios de marketing*. 7ª ed., Rio de Janeiro, LTC, 624 p.
- LEBLANC, G.; NGUYEN, N. 1996. Cues used by customers evaluating corporate image in service firms: An empirical study in financial institutions. *International Journal of Service Industry Management*, 7(2):44-56.
- MALHOTRA, N.K. 2001. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre, Bookman, 720 p.
- MERTON, R.K. 1958. The functions of the professional associations. *The American Journal of Nursing*, 58(1):50-54.
- MERTON, R.K. 1960. The search for professional status: Sources, costs and consequences. *The American Journal of Nursing*, 60(5):662-664.
- MYERS, E.M. 1991. To be the best. *Association Management*, 43(1):55-59.
- NGUYEN, N.; LEBLANC, G. 2001. Image and reputation of higher education institutions in students' retention decisions. *The International Journal of Educational Management*, 15(6):303-311.
- PEMBERTON, J.M. 1994. The Professional Association – some basics. *Records Management Quarterly*, 28(janeiro):50-55.
- PHILIPS, L.; BLOMME, R. 1973. *Analyse Chronologique*. Louvain, Vander, 339 p.
- SAEMANN, G.P.; CROOKER, K.J. 1999. Student perceptions of the profession and its effect on decisions to major in Accounting. *Journal of Accounting Education*, 17(1):1-22.
- SCHMIDT, P. 2000. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre, Bookman, 232 p.
- SHARMA, S. 1996. *Applied multivariate techniques*. Nova York, John Wiley & Sons Inc., 493 p.
- STEVENS, J.M.; STEENSMA, H.K.; HARRISON, D.A.; COCHRAN, P.L. 2005. Symbolic or substantive document? The influence of ethics codes on financial executives' decisions. *Strategic Management Journal*, 26(2):181-195.
- SUCHER, P.; MOIZER, P.; ZAROVA, M. 1999. The images of the Big Six audit firms in the Czech Republic. *The European Accounting Review*, 8(3):499-521.
- VAN HEERDEN, C.H.; PUTH, G. 1995. Factors that determine the corporate image of South African banking institutions: An exploratory investigation. *International Journal of Bank Marketing*, 13(3):12-17.
- VIEIRA, P.R.C. 2004. *Imagem e Reputação do Banco Central – relação entre percepção de desempenho e compromisso institucional*. Rio de Janeiro, RJ. Tese de Doutorado em Administração. Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, 216 p.
- VIEIRA, P.R.C.; CARVALHO, F.A. de. 2004. Imagem e Reputação da Autoridade Monetária: uma nova abordagem para avaliação da credibilidade de bancos centrais. In: ENAPG, 1, Rio de Janeiro, 2004. *Anais...* Rio de Janeiro. ANPAD, CD-ROM.
- YAVAS, U.; NOYAN, A. 1996. Image of auditing as a field of study and a career among college students. *Managerial Auditing Journal*, 11(5):41-44.

Submissão: 22/12/2007

Aceite: 20/02/2009

**FREDERICO A. DE CARVALHO**

FAF - UERJ

Rua São Francisco Xavier, 524

9º andar, bloco E, Maracanã

25550-900, Rio de Janeiro, RJ, Brasil