



**AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS  
DISCENTES SOBRE NORMAS CONTÁBEIS  
INTERNACIONAIS FACE AO PROCESSO DE  
CONVERGÊNCIA DO IASB – UMA ANÁLISE NAS  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO DO DISTRITO FEDERAL**

**EDNEI MORAIS PEREIRA**

**BRASÍLIA  
2011**

Prof. Dr. José Geraldo de Sousa Junior  
Reitor da Universidade de Brasília

Prof. Dr. João Batista de Sousa  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Denise Bomtempo Birche de Carvalho  
Decana de Pesquisa e Pós-Graduação:

Prof. Dr. Tomás de Aquino Guimarães  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)

Prof. Msc. Elivânio Geraldo de Andrade  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA)

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva  
Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFRN

**EDNEI MORAIS PEREIRA**

**AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS DISCENTES  
SOBRE NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS FACE AO  
PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DO IASB – UMA ANÁLISE NAS  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO DO DISTRITO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília - UnB, da Universidade Federal da Paraíba - UFPB e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Grupo de Pesquisa: Normas internacionais de contabilidade

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama – Universidade de Brasília - UnB

**BRASÍLIA  
2011**

Pereira, Ednei Moraes.

Avaliação do nível de conhecimento dos discentes sobre normas contábeis internacionais face ao processo de convergência do IASB – uma análise nas Instituições de Ensino do Distrito Federal./ Ednei Moraes Pereira – Brasília, 2011. 92 f.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2011.

Bibliografia: f. 84 – 92

1. Convergência Internacional. 2. Métodos de ensino. 3. Normas internacionais de contabilidade. 4. IFRS. I. Niyama, Jorge Katsumi. II. Título: Avaliação do nível de conhecimento dos discentes sobre normas contábeis internacionais face ao processo de convergência do IASB – uma análise nas Instituições de Ensino do Distrito Federal .



Dissertação intitulada “Avaliação do nível de conhecimento dos discentes sobre normas contábeis internacionais face ao processo de convergência do IASB – uma análise nas Instituições de Ensino do Distrito Federal.”, de autoria do mestrando Ednei Morais Pereira, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

---

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama  
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB/UFPB/UFRN (Orientador)

---

Professor Doutor José Gilberto Jaloretto  
Universidade de Brasília (Membro externo)

---

Professor Doutor Marcelo Driemer Wilbert  
Universidade de Brasília (Membro interno)

**BRASÍLIA**  
**2011**

Aos meus pais Francisco e Rita Lina, minha fortaleza;

Aos meus irmãos Edmar, Ediany, Eduardo e meu sobrinho Gabriel, que me acompanham  
desde sempre;

Aos amigos (Eric, Kaithy, Luciana, Aline e Valéria) que sempre estavam na torcida para que  
essa caminhada chegasse ao fim.

## AGRADECIMENTOS

Acredito que a vida é desenhada pelas consequências de nossas escolhas. Além disso, ouvi dizer que era necessário refletir após as realizações dessas escolhas, seja na conquista ou não. Avaliar faz-se necessário para que não incorramos, nas próximas tentativas, nos mesmos erros. Acredito, ainda, que não caminhamos sozinhos e, portanto é preciso reconhecer aqueles que nos acompanham. Portanto, compartilho aqui essa conquista àqueles que acreditaram ou proporcionaram que ela fosse possível:

A quem representa meu céu, minha Mãe Rita, e meu chão, meu pai Chico. Meus irmãos Edmar, Ediany, Eduardo e meu sobrinho Gabriel, todos vocês são a fortaleza que sustentaram minha caminhada.

Aos meus tios Pastor Antônio, Irmã Aparecida e primos Esther, Levi por me receberem em Brasília.

À família que conquistei em terras brasilienses e a partir de agora também representarão para mim uma fortaleza para sempre. Ao paizão e amigo Adrian, a grande mãe Sibebe. Em especial ao Eric Adrian, amigo e irmão; bocó valeu. Amigos até depois do fim! E obrigado por fazer da sua família e casa as minha.

As amizades conquistadas que tenho a certeza que perdurará além da sala de aula: Bruno, Eurípedes, Evandro e Daniel. E a amizade que durará pra sempre do meu irmão Eric Adrian.

Aos amigos que conquistei em outras caminhadas, acompanham-me e sempre acompanharão: Vinicius, Kaithy, Valéria, Aline, Luciana, Ana Carolina, Paulo Henrique, Joaquim, Rosinei, Danilo, Heloísa e os amigos do Movaut.

Ao meu orientador Prof. Doutor. Jorge Katsumi Niyama pela tolerância, insistência, ensinamentos e dedicação, o senhor é um exemplo que sempre seguirei.

À Profa. Doutora Fátima de Souza Freire pela amizade e ajuda nos momentos em que não conseguia enxergar uma luz ao fim do túnel.

Ao Prof. Doutor. César Augusto Tibúrcio Silva, pela valiosa contribuição que foi essencial para o aperfeiçoamento desse trabalho.

Ao Prof. Doutor. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, por me fazer entender que além da ciência é preciso conhecer a filosofia.

Ao Prof. Doutor. Otávio Ribeiro Medeiros por me fazer enxergar que o mundo é muito maior do que eu conseguia ver.

Aos Prof. Doutor. José Dionísio Gomes da Silva, Prof. Doutor. Edilson Paulo, Prof. Doutor Marcelo Quirino que me proporcionaram conhecimento para conseguir chegar até aqui.

Aos amigos da turma do mestrado Abimael, Antônio Daniel, Bruno, Domingos, Eurípedes, Evandro, Juliana, Ludmila e Meg com quem compartilhei todos os momentos de angústias e felicidades que o mestrado nos proporcionou.

Aos funcionários do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (Eugênio, Tia Rose, Luíza, Everton) e da secretaria do programa Renato, Aline e Rodolfo.

Aos colegas e amigos da Universidade Estadual de Goiás, Eliane Anderi, Marcelo, Adriana, Angelita, Nelson, Mary Anne.

Agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo apoio à realização desse Mestrado, através da concessão da bolsa.

Aos coordenadores que autorizaram e me receberam em suas Instituições para a aplicação do questionário da pesquisa, que sem ele, este trabalho não seria possível.

Por fim, a todos aqueles que sempre torceram ou ajudaram e que em algum momento não foram citados.

A todos meu obrigado.



*Têm necessidade de ensino: os estúpidos e os inteligentes;  
os ricos e os pobres; aqueles que deverão ser postos à cabeça dos outros  
e aqueles que deverão ser súditos. Todos, portanto, sem nenhuma exceção.*

(João Amós Comênio, 1657).

## RESUMO

O surgimento de operações complexas no controle de ativos e passivos, riscos e incertezas na tomada de decisão, para as empresas e uma demanda para a redução dos custos na preparação e divulgação das demonstrações contábeis, são consequências da interdependência das nações através dos fluxos de capitais e da internacionalização dos mercados financeiros. Tais fatos demandaram a necessidade de uma linguagem única para os negócios, com informações contábeis confiáveis e comparáveis. Esse cenário motivou a criação do *International Accounting Standards Board* (IASB) e a publicação das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), normas contábeis de alto padrão, que poderiam ser adotadas pelos países que aderissem ao processo de convergência. Consequentemente, o ambiente empresarial desses países passou a exigir um profissional capaz de interpretar os novos mecanismos trazidos pela convergência, tais como, arcabouço teórico, valor justo, essência sobre forma e as normas baseadas em princípios. Isso implicou à academia e aos profissionais uma adaptação a essa nova realidade, na busca de um aprendizado capaz de fornecer um conhecimento global sobre o assunto. Contudo, acredita-se que o método de ensino utilizado em sala de aula pode viabilizar tal aprendizado. Logo, questiona-se como está sendo a preparação dos contadores para essa nova contabilidade? A fim de averiguar, como as Instituições de Ensino Superior (IES) estão preparando os futuros contadores com o conhecimento das novas normas contábeis, foi preparado um questionário para identificar quais os métodos de ensino utilizados nas IES do Distrito Federal, qual o nível de conhecimento das normas contábeis internacionais já publicadas no Brasil e como os estudantes estão se preparando fora da sala de aula. Foram entrevistados 745 estudantes do 5º ao 10º semestre de 12 IES que ofereciam o curso de Ciências Contábeis. Foi verificado, por meio da representação gráfica da técnica de agrupamento hierárquico, que o método de ensino mais utilizado nos cursos de Ciências Contábeis do Distrito Federal era o método de ensino tradicional e que os alunos possuíam o mesmo nível de conhecimento global das normas internacionais, obtendo-se, portanto, indícios de que, somente a sala de aula não possibilita a formação de alunos que atendam a essa nova demanda da profissão contábil.

**Palavras-chave:** Instituições de ensino superior. Ensino em contabilidade. Método de ensino. Convergência das normas contábeis. Normas internacionais de contabilidade.

## ABSTRACT

The emergence of complex operations in the control of assets and liabilities, risks and uncertainties in decision making for business and a demand to reduce costs in the preparation and dissemination of financial statements are consequence of the interdependence by nations through capital flows and internationalization of financial markets. These facts have demanded the need for a unique language for business, with reliable and comparable accounting information. This scenario motivated the creation of the International Accounting Standards Board (IASB) and the publication of the International Financial Reporting Standards (IFRS), high accounting standards, which could be adopted by countries that adhered the convergence process. Consequently, the business environment in these countries now require a professional able to interpret the new mechanisms introduced by the convergence, such as conceptual framework, fair value, substance over form and principles and standards. This led to the academics and practitioners adapt to this new reality, seeking a learning capable of providing a global knowledge on the subject. However, it is believed that the teaching method used in the classroom can facilitate such learning. Therefore, is questioned how is the accouters preparation for this new accounting? In order to investigate, how Higher Education Institutions (IES) are preparing future accountants with knowledge of new accounting standards, was prepared a questionnaire to identify which are the teaching methods used in the IES of the Federal District, what is their level of knowledge international accounting standards that have been published in Brazil and how students are preparing their selves outside the classroom. We interviewed 745 students from 5th to 10th semester of 12 IES that offering the Accounting Course. Where were ascertained, through the imaging technique of clustering, that the teaching method most used in District Federal Accounting Courses was the traditional teaching method and that students had the same level of knowledge about international standards, obtaining, therefore, evidences that only the classroom doesn't allow the formation of students meet in this new demand of the profession accounting.

**Key-words:** Higher education institutions. Education in accounting. Method of teaching. Convergence of accounting standards. IFRS.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Linha do tempo da convergência .....	22
Figura 2	Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil .....	46
Figura 3	Dendograma dois grupos: métodos de ensino tradicional e não tradicional...	65
Figura 4	Dendograma: agrupamento do conhecimento das normas internacionais de contabilidade .....	76

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Características das normas baseadas em princípios.....	29
Quadro 2	Vantagens da ABP .....	40
Quadro 3	Importância da utilização dos pequenos grupos.....	41
Quadro 4	Tipologias de estudo .....	49
Quadro 5	Grupos de conteúdos de disciplinas.....	54
Quadro 6	Identificação do método de ensino utilizado.....	56
Quadro 7	Método de ensino.....	56
Quadro 8	Preparação para o ambiente de convergência.....	57
Quadro 9	Nível de conhecimento das normas internacionais.....	57
Quadro 10	Instituições de Ensino Superior no DF com curso de Ciências Contábeis.....	58
Quadro 11	Classificação das variáveis do método de ensino tradicional e não tradicional.....	63
Quadro 12	Classificação das perguntas do método de ensino tradicional e não tradicional.....	63

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Artigos em Educação por periódicos – 2000 a 2009	50
Tabela 2	Número de questionários válidos por IES.....	60
Tabela 3	Coeficientes de correlação paramétricos e não-paramétricos.....	78
Tabela 4	Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente MET.....	80
Tabela 5	Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente UnB.....	81
Tabela 6	Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente cursos.....	81

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Tipologia de pesquisas em educação Contábil no Brasil, entre 2000 a 2009..	51
Gráfico 2	Gênero da amostra.....	70
Gráfico 3	Faixa etária .....	71
Gráfico 4	Semestre cursado.....	71
Gráfico 5	Frequência de média das características dos métodos de ensino.....	72
Gráfico 6	Frequência da seção preparação para o ambiente de convergência.....	73
Gráfico 7	Conhecimento das normas internacionais de contabilidade.....	75

## ABREVIATURAS E SIGLAS

ABP	Aprendizagem Baseada em Problemas
Abrasca	Associação Brasileira das Sociedades de Capital Aberto
AECA	<i>Comisión de Historia de la Contabilidad</i>
AFAANZ	<i>Accounting History Special Group</i>
Bacen	Banco Central do Brasil
Bovespa	Bolsa de Valores de São Paulo
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEUB	Centro Universitário de Brasília
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
Conaes	Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DF	Distrito Federal
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DOAR	Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos
Enade	Exame Nacional de Desempenho de Estudantes
EUA	Estados Unidos da América
Evangélica	Faculdade Evangélica de Taguatinga
FACE-UFMG	Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Universidade Federal de Minas Gerais
FACITEB	Faculdade de Ciências e Tecnologia de Brasília
FACIPLAC	Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central
FACITEC	Faculdade de Ciências Sociais e Tecnológicas
Faculdades COC	Faculdades COC de Brasília
FAFED	Faculdade Alvorada de Educação Física e Desporto
FAMATEC	Faculdade do Meio Ambiente e de Tecnologia de Negócios
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FASEP	Faculdade Serrana de Ensino Superior
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Fipecafi	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Standards Accounting Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBMEC	Faculdade IBMEC Distrito Federal
Ibracon	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituições de Ensino Superior
IESA	Instituto de Educação e Ensino Superior de Samambaia
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
Inep	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commission</i>
MEC	Ministério da Educação e Cultura
Michelangelo	Faculdade Michelangelo
OMC	Organização Mundial do Comércio
PROJEÇÃO	Faculdade Projeção
REPEC	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade



SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
ESPAM	Escola Superior Professor Paulo Martins
SFAS	<i>Statement of Financial Accounting Standards</i>
Sinaes	Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
UAB	Universidade Aberta do Brasil
UCB	Universidade Católica de Brasília
UDF	Centro Universitário do Distrito Federal
UE	União Européia
UEM	União Econômica e Monetária
UnB	Universidade de Brasília
UNEB	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas
UNICESP	Faculdades Integradas UNICESP
UNIEURO	Centro Universitário Euro-Americano
UNIP	Universidade Paulista
UPIS	Faculdades Integradas da UPIS
US GAAP	<i>United States of America Generally Accepted Accounting Principles</i>
USP	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1.1	PROBLEMA E RELEVÂNCIA .....	17
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA .....	18
1.3	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	19
1.4	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	19
1.5	APRESENTAÇÕES DA PESQUISA.....	19
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
2.1	INFLUÊNCIAS DO AMBIENTE GLOBAL DOS NEGÓCIOS NA CONTABILIDADE.....	21
2.2	CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL DA CONTABILIDADE.....	22
2.2.1	<b>A primeira fase: 1973 – 1988</b> .....	23
2.2.2	<b>A segunda fase: 1989 – 1995</b> .....	23
2.2.3	<b>A terceira fase: 1995 até a atualidade</b> .....	25
2.3	<i>O GLOBAL FINANCIAL REPORTING</i> .....	26
2.3.1	<b>Princípios versus regras</b> .....	28
2.4	PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL.....	31
<b>3</b>	<b>IMPLICAÇÕES PARA A ACADÊMIA</b> .....	35
3.1	MÉTODO DE ENSINO TRADICIONAL.....	37
3.2	MÉTODOS DE ENSINO NÃO TRADICIONAIS.....	39
3.3	ENSINO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO BRASIL .....	42
3.4	EDUCAÇÃO E PESQUISA BRASILEIRAS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	45
<b>4</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	53
4.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA .....	53
4.2	O INSTRUMENTO DA COLETA DE DADOS: QUESTIONÁRIO .....	53
4.2.1	<b>Primeira seção: perfil dos discentes do curso de Ciências Contábeis</b> .....	54
4.2.2	<b>Segunda seção: identificação do método de ensino-aprendizagem</b> .....	55
4.2.3	<b>Terceira seção: preparação para a convergência de contabilidade</b> .....	56
4.2.4	<b>Quarta seção: normas internacionais de contabilidade</b> .....	57
4.3	COLETA DOS DADOS NAS IES DO DF E A CONSTRUÇÃO DA AMOSTRA.....	58
4.4	HIPÓTESES DA PESQUISA.....	60
4.5	TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS E CONSTRUÇÃO DE VARIÁVEL.....	61
4.5.1	<b>Técnica de agrupamento hierárquico (clusters)</b> .....	61
4.5.2	<b>Criação da variável MET (método de ensino tradicional)</b> ....	62
4.5.3	<b>Teste de correlação</b> .....	66
4.5.4	<b>Regressão linear múltipla</b> .....	66
4.6	LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	68
<b>5</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS E ACHADOS DA PESQUISA</b> .....	70
5.1	ANÁLISE DESCRITIVA .....	70
5.2	SEGREGAÇÃO DAS VARIÁVEIS EM GRUPO.....	76
5.3	CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS .....	77
5.4	ANÁLISE DAS REGRESSÕES .....	79
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	83
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	86
	<b>APÊNDICE</b> .....	92

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade permeia as sociedades sendo um produto do ambiente em que está inserida. Seu caráter regulatório e padronizador tem sido ressaltado, ainda mais pela globalização, como um mecanismo fundamental para controle e avaliação de desempenho das instituições públicas e privadas (RICCIO, SAKATA, 2004).

Bakre (2006) considera, ainda, a Contabilidade como um meio de resolver os conflitos sociais, um dispositivo para avaliar as condições das trocas comerciais entre círculos sociais, institucional de arbitragem, avaliação e julgamento das escolhas sociais. Contudo, a interação da Contabilidade com o ambiente, nos diversos países, ocasiona formas distintas de reconhecimento, mensuração e evidenciação na escrituração mercantil, devido às diferentes histórias, sistemas políticos, economias e religiões. Essas divergências estão refletidas no *financial reporting* das entidades (WEFFORT, 2005; NIYAMA, 2005).

A fim de que tais divergências sejam reduzidas, certo número de forças tem impulsionado a aceitação de um conjunto comum de normas de contabilidade entre os países. Processos de integração política, como a União Européia, bem como a globalização dos mercados financeiros, operações mercantis de empresas em diferentes nações, a quebra das barreiras comerciais, o avanço das tecnologias de comunicação e informação entre os países estão entre essas forças motrizes (ECHTERNACHT, 2006; CARMONA, TROMBETTA, 2008).

Os fracassos recentes de grandes empresas de capital aberto nos EUA (ImClone Systems, Tyco, WorldCom e Enron), Itália (Parmalat) (SANTOS, LEMES, 2007) e outros países têm relevado o perfil da governança corporativa como um mecanismo importante para ‘tranquilizar’ os mercados de capitais e o valor das demonstrações financeiras das empresas (EMMANUEL, GARROD, 2004).

Nesse sentido, as normas internacionais de contabilidade, *International Accounting Standards* (IAS), emitidas pelo extinto *International Accounting Standards Committee* (IASC) e que deu origem ao *International Standards Accounting Board* (IASB), cujas normas passaram a ser denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), foram criadas para suprir a lacuna na demanda de informações, submetendo as nações a um processo de convergência de suas normas domésticas, possibilitando a redução das diferenças na preparação do *global financial reporting*.

Barth (2008) ressalta a importância do processo de convergência internacional da Contabilidade, pois além de melhorar o funcionamento dos mercados de capitais globais,

fornece uma melhor informação aos investidores e outros usuários das demonstrações financeiras e justifica sua afirmação pontuando melhorias. A primeira melhoria é a diminuição dos custos das empresas globais na preparação e na auditoria de suas demonstrações financeiras, pois as empresas multinacionais que atuam em mercados de capitais de vários países têm um custo alto para preparar e auditar as demonstrações financeiras utilizando vários conjuntos de normas. A segunda melhoria é a redução dos custos de usuários das demonstrações financeiras na interpretação dos relatórios financeiros emitidos por empresas de todo o mundo. O verdadeiro resultado do *global financial reporting* é uma linguagem de negócios, que irá reforçar a comparabilidade das informações contábeis.

### 1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA

Observa-se que o processo de convergência para as normas contábeis internacionais e a preparação do *global financial reporting* criou desafios e oportunidades para a economia, empresas, *stakeholders* e academia. Ênfase deve ser dada à academia, foco do presente estudo, vez que os educadores têm um papel fundamental na formação dos novos profissionais de Contabilidade, o que implica numa nova forma de ensinar a Contabilidade, pois a qualidade da educação contábil tem significativo impacto na qualidade e tipo de informação transmitida, possibilitando a formação de contadores globais (ECHTERNACHT, 2006).

A importância de examinar o ensino-aprendizagem da convergência das normas contábeis tem se revelado ainda mais visível, nos últimos anos, em Instituições de Ensino Superior (IES) e no meio profissional (administradores, auditores, contadores, por exemplo), porque as atuais mudanças exigem pessoas capazes julgar e registrar corretamente as operações mercantis e financeiras, de apresentar adequadamente os resultados operacionais e de interpretar perfeitamente as informações da situação financeira das empresas. Além disso, as demonstrações contábeis preparadas num mesmo padrão internacional são possíveis de serem comparadas em nível global, permitindo que ajustes e estratégias possam ser realizadas tanto pelos agentes micros (empresas), como pelos agentes macros (governos e organizações) para a manutenção e viabilização de suas economias.

Para tanto, as instituições educacionais estrangeiras e brasileiras iniciaram um processo de adaptação às pressões da globalização por meio da internacionalização dos currículos e de atividades, ou seja, estratégias estão sendo criadas para lidar com essas questões, incluindo a internacionalização do ensino contábil (RICCIO, SAKATA, 2004).

No entanto, acredita-se que a mudança dos currículos, por si só, não seja suficiente para a preparação dos futuros contadores. É necessário que os educadores mudem a forma como ensinam a informação financeira global, o que implica em aumentar o foco em ensinar aos estudantes os conceitos que estão por trás da informação financeira e mais, como fazer julgamentos coerentes com esses conceitos (BARTH, 2008).

Tal necessidade motivou a problematização da pesquisa, no caso específico, relacionada às instituições de ensino. Questiona-se: os métodos de ensino utilizados na IES permitem a construção do conhecimento sobre as normas internacionais de contabilidade?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Considerando o problema de pesquisa apresentado, o objetivo deste trabalho é verificar qual o nível de conhecimento dos discentes sobre normas internacionais de contabilidade de acordo com as metodologias de ensino utilizadas nas IES, e como estão sendo preparados os futuros contadores para inserção no cenário de convergência da contabilidade. Para alcançar o objetivo principal da pesquisa foram percorridos os caminhos traçados pelos seguintes objetivos específicos:

- a) Revisar as metodologias de ensino na literatura;
- b) Elaborar questionário de pesquisa para gerar as informações a serem analisadas;
- c) Estabelecer uma população/amostra para a consecução e aplicação do instrumento da pesquisa;
- d) Identificar quais os métodos de ensino utilizados em sala de aula;
- e) Verificar qual o conhecimento dos estudantes sobre as normas internacionais de contabilidade;
- f) Analisar como está a preparação dos estudantes para o processo de convergência contábil além da sala de aula.

## 1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Optou-se pela escolha do Distrito Federal, devido o CPC organismo de condução do processo de convergência estar sediado na capital brasileira. Haja visto que a análise da região se configura um caso isolado por não ser o circuito de grandes empresas e de companhias de

capital aberto demandando um mercado sensível a mudanças investigadas nesta pesquisa. Por conseguinte, a seleção das instituições de ensino superior, que ofereciam o curso de Ciências Contábeis, foi realizada a partir do Censo da Educação Superior, do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep).

A amostra foi composta por dez instituições particulares, uma filantrópica e uma pública. Foram aplicados 745 questionários junto aos estudantes das instituições selecionadas, numa população de 4.327, de acordo com o censo. Logo os resultados obtidos nesta pesquisa limitam-se às IES visitadas.

#### 1.4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Realizou-se a análise descritiva dos dados coletados por levantamento ou *survey*, da fundamentação teórica da pesquisa. O instrumento utilizado a operacionalizar a coleta da pesquisa foi o questionário autoadministrado.

Optou-se por utilizar a lógica argumentativa dedutiva para fazer inferências na análise das respostas dos estudantes, pois questionários permitem gerar informações, a partir das opiniões dos entrevistados. Para tanto, as respostas foram quantificadas de acordo com o grau apontado na escala utilizada, a fim de averiguar as premissas que motivaram o estudo.

As técnicas quantitativas aplicadas foram a representação gráfica do agrupamento hierárquico, teste de correlação e de regressão.

#### 1.5 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho foi estruturado em da introdução e mais cinco seções nas quais o conteúdo está distribuído da seguinte forma: na segunda seção, são apresentados os aspectos da globalização financeira que motivaram e influenciaram a convergência das normas internacionais de contabilidade e, em uma linha do tempo, apresenta como se consolidou o papel do IASB, o caminho percorrido no processo e como foi a chegada das normas internacionais no Brasil.

Em seguida, na terceira seção, foram apresentadas as implicações do processo para a academia, demonstrando também os principais aspectos dos métodos tradicionais e não tradicionais da educação e de que maneira eles podem influenciar no ensino-aprendizagem das normas junto aos estudantes. Isto foi necessário porque há educadores que defendem

novos mecanismos para que o acadêmico possa ampliar os ensinamentos, bem como possibilidades de criação e ideias autônomas para a futura vida profissional.

A quarta seção apresenta o procedimento metodológico que direcionou a pesquisa: as características da amostra, IES do DF visitadas, a construção do instrumento de coleta, as técnicas quantitativas utilizadas na análise e as limitações da pesquisa.

A quinta e última seção, apresenta os achados e resultados obtidos após aplicação das técnicas descritas e, por fim, as conclusões e perspectivas para estudos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 INFLUÊNCIAS DO AMBIENTE GLOBAL DOS NEGÓCIOS NA CONTABILIDADE

A globalização dos mercados de capitais, também conhecida como globalização financeira, representa, além das forças do capital internacional que rompem as fronteiras nacionais, uma nova dinâmica cíclica da economia, em especial ao denominado ciclo dos ativos. Essa dinâmica é, a rigor, uma inovação produzida pela liberalização das economias, por meio da consolidação dos mercados de ativos, resultando no aprofundamento do fluxo de capital das empresas, dando-lhes maior liquidez, reduzindo o risco de mercado, permitindo que se tornem objeto de acumulação (CARNEIRO, 1999).

Assim, a globalização refere-se ao volume de negócios e das conexões entre as economias nacionais e internacionais. Essas conexões são como elos de uma corrente, que representam a integração da economia pelo volume de exportações e importações em relação ao PIB e os fluxos de entrada e saída de capital associados à transferência de tecnologia (BRUNI, 2002).

Carneiro (1999) verificou que a globalização afeta como fazer negócios ao redor do globo, por meio dos fatores que descreveu:

- Ampla aceitação e disseminação da economia de mercado;
- Internacionalização dos mercados financeiros e de capitais;
- Aumento de acordos para livre comércio, resultando em blocos econômicos regionais, criando grandes mercados interno e externo sem barreiras à importação;
- Avanços em tecnologia da informação e comunicação encurtando as distâncias entre os países, facilitando a busca por serviços, ações, operações e rentabilidade aos investidores.

Não obstante, os mercados de capitais tornaram-se cada vez mais globalizados, em função dos avanços da tecnologia e da comunicação, com tendência crescente de iniciativas dos governos nacionais para liberalizar seus mercados de capitais.

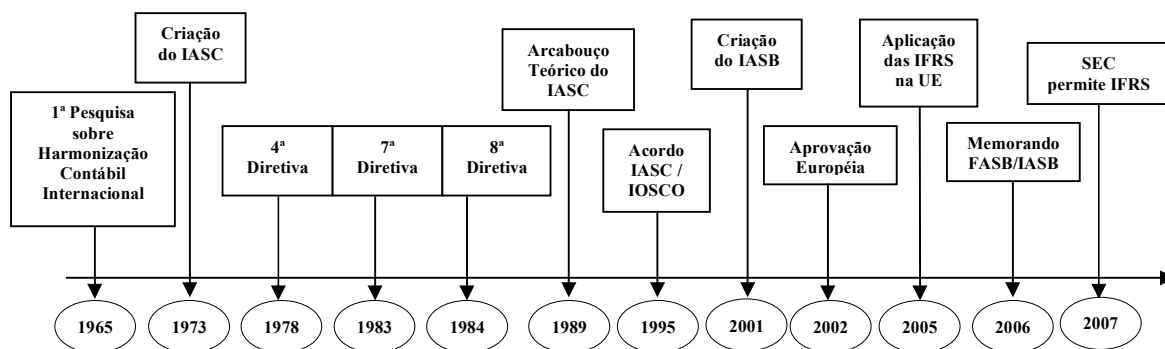
Nesse sentido, a globalização dos mercados mundiais de capitais demandou por informações financeiras confiáveis e comparáveis para apoiar as variadas operações dos mercados. Iniciativas normativas, a nível nacional, bilateral, regional e internacional para lidar com problemas gerados pela diversidade em relatórios contábeis nos mercados de capitais internacionais, foram, então, empreendidas (HORA, TONDKAR, ADHIKARI, 1997).



## 1.2 CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL DA CONTABILIDADE

Desde 1964, o processo de harmonização internacional das normas de contabilidade tem sido a meta dos profissionais contábeis, acadêmicos, empresas e partes interessadas, mas essa implantação tem sido lenta. A criação uniformizada de um conjunto de normas contábeis e de um relatório financeiro em escala mundial tem encontrando obstáculos face às diferenças culturais, econômicas e jurídicas entre os países (BAKER, BARDU, 2007).

Na construção de uma linha do tempo de pesquisas e estudos relacionados à convergência de normas (ver Figura 1), Baker e Bardu (2007) verificaram que no ano de 1965 ocorreu uma das primeiras publicações sobre harmonização contábil internacional, pois anteriormente, havia pouco interesse da comunidade acadêmica sobre o tema. Os primeiros artigos eram escritos por profissionais em exercício e publicados em revistas técnicas profissionais como, por exemplo, a *Journal Accounting*.



**Figura 1** – Linha do tempo da convergência

Fonte - Adaptado de Baker e Barbu (2007).

Garrido, León e Zorio (2002) identificaram três fases da evolução da harmonização contábil, a saber: (1) período de 1973 a 1988 quando iniciou o desenvolvimento de um corpo comum de normas; (2) período de 1989 a 1995 quando ocorreram melhorias das normas para fins de comparabilidade; (3) período de 1995 até a atualidade quando avançaram discussões de um núcleo comum de normas.

### 2.2.1 A primeira fase: 1973 – 1988

O IASC foi criado em 1973 e embora sofrendo pressões exercidas por empresas multinacionais e empresas de auditoria internacionais, alavancou o processo de harmonização em escala internacional. Órgão constituído por associações de profissionais de vários países o IASC desenvolveu um modelo de harmonização que se caracterizava por envolver a profissão e não os governos; estabelecendo normas e não leis, de aceitação voluntária (AMARAL, 2001). Seu objetivo era trabalhar para a melhoria e harmonização das normas de contabilidade e procedimentos relativos à apresentação de demonstrações financeiras (MURPHY 2000).

Até 1988, o IASC emitiu 26 normas genéricas, denominadas IAS. O corpo de normas de contabilidade visava promover o seu uso internacionalmente, permitindo múltiplas opções para a prescrição apenas de divulgações mínimas.

Nesse período, a União Européia (UE) tinha o IASC como um rival (PINHEIRO, 2007), motivada pela descrença de normas emitidas por um organismo do setor privado que não possuía autoridade substantiva (NIYAMA, 2005). Na época, a UE cogitava a hipótese de criar um normatizador específico europeu ou de alargar o poder das diretivas já emitidas (PINHEIRO, 2007). Dentre essas diretrizes, destacam-se:

- 4ª Diretiva em 1978 que tratava de regras de avaliação, normas da informação financeira e divulgação dos relatórios anuais;
- 7ª Diretiva em 1983 que tinha o objetivo de aumentar o alcance da 4ª diretiva aos demonstrativos consolidados;
- 8ª Diretiva em 1984 que regulamentava a auditoria de demonstrações.

### 2.2.2 A segunda fase: 1989 - 1995

Nesse segundo período da harmonização contábil, grandes esforços foram realizados para aumentar a comparabilidade e a transparência das demonstrações financeiras; para isso, requisitos de avaliação foram reduzidos e os de divulgação foram estendidos. Dentre eles, entre 1978 e 1985, foi criada pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) a estrutura conceitual das normas visando facilitar a harmonização internacional. Peasnell (1982) *apud* Baker e Bardu (2007) defendeu a criação dessa estrutura no Reino Unido e que ela fosse estendida às normas internacionais a fim de estabelecer padrões.

Em 1989, em um movimento para acelerar o processo de harmonização e preocupado com os resultados alcançados com as IAS, em relação à comparabilidade das informações

financeiras, o IASC revisou suas normas e publicou a “Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras”, sintetizando as 21 normas emitidas em dez.

O IASC estabeleceu o alicerce para o desenvolvimento e aplicação dos conceitos básicos das normas, com objetivo de reduzir as alternativas de avaliação e tratamento da escrituração das operações. O IASC definiu, também, os elementos das demonstrações financeiras, as características (relevantes e confiáveis), os usuários (interno e externo) da informação financeira e, ainda, os marcos de definição para ativos, passivos, patrimônio, receitas, despesas, ganho, perda, lucros (AMPOFO, SELLANI, 2005).

Assim, a estrutura conceitual contribuiu para a predominância da substância econômica sobre a forma, possibilitando uma melhor divulgação da informação financeira, mais justa e verdadeira, aos mercados financeiros, motivada pela preocupação fundamental de auxiliar os investidores e os financiadores na tomada de decisões (BOTZEM, QUACK, 2009).

Em 1995, o IASC e a *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) - entidade que agrupava e supervisionava, na época, bolsas de valores em mais de cem países, dentre as quais cabe destacar a estadunidense: *Securities and Exchange Commission* (SEC), bem como a recomendação da Federação das Bolsas Euro-asiáticas com vinte membros pertencentes a dezoito países - acordaram em desenvolver e promover um conjunto único de normas contábeis. Esse acordo permitiu, às grandes empresas, a redução de custos nos mercados de capitais desenvolvidos que não precisavam mais conciliar, ajustar ou divulgar as demonstrações contábeis domésticas.

Em 2000, a IOSCO, após revisar normas e interpretações do IASC, endossou seu uso nos mercados de capitais globais, além de encorajar seus membros a permitirem entradas de empresas multinacionais, utilizando-as na preparação das demonstrações financeiras (GARRIDO, LEÓN, ZORIO, 2002).

Dos acordos celebrados pelo IASC com diversas organizações, o acordo com a IOSCO foi um dos mais importantes, por consolidar o seu reconhecimento crescente no processo de harmonização como normatizador. E, ainda, facilitou as operações dos mercados de capitais em todo o mundo simbolizando o fim da segunda fase da harmonização (PINHEIRO, 2007).

### 2.2.3 A terceira fase: 1995 até a atualidade

A partir desse período, a meta do IASC foi harmonizar as normas contábeis entre os países através do desenvolvimento de um conjunto de normas que pudesse ser usado como modelo pelos organismos normatizadores de seus respectivos países (PENG, *et al.*, 2008).

No entanto, em 2001, o IASB substituiu o IASC, numa reestruturação radical do seu mecanismo de funcionamento, transformando-se numa junta (WEFORT 2005), assumindo as IAS, além de emitir as IFRS. O objetivo principal do IASB foi desenvolver um conjunto único de normas contábeis, de alta qualidade, compreensíveis e aplicáveis para uma contabilidade global com vistas à convergência.

Nesse ambiente de mudança na estrutura do IASB, as pesquisas sobre harmonização sofreram influência, o que é percebido na ‘rotulagem’ das mesmas. Publicações anteriores às de 2001 utilizavam o "termo" harmonização, que significa o processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país (NIYAMA 2005), quando se referiam à comparabilidade e compatibilidade das normas contábeis. Aqui, o "termo" convergência será utilizado para descrever o processo, vez que as pesquisas publicadas posteriormente a esse evento o utilizam.

Em 2002, o parlamento europeu aprovou e determinou a aplicação das IFRS a partir do exercício de 2005. Pinheiro (2007) apontou os fatores que justificaram essa ação: tais como:

- caso ocorresse o insucesso do IASB, as grandes empresas européias passariam a adotar os *United States of America Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), normas sobre as quais a UE tem pouca ou nenhuma influência;
- a União Econômica e Monetária (UEM) estava exigindo um conjunto único de normas e práticas contábeis para os países do bloco europeu;
- embora tenha sido criadas Diretivas Contábeis, a UE não conseguiu implementá-las por completo em seus países membros.

Em 2002, o IASB e o FASB iniciaram um projeto de convergência conhecido como o “*Agreement Norwalk*”. Nele, os órgãos normatizadores se empenharam em desenvolver um conjunto compatível de normas contábeis de alta qualidade.

Destarte, em 2006, assinaram o "Memorando de Entendimento" no qual reafirmaram esse compromisso e consideraram, como fundamentais, para o processo de convergência, onze normas que tratavam de: combinações de negócios, consolidação, mensuração a valor justo, passivo e patrimônio líquido, relatórios de desempenho, benefícios pós-aposentadoria,

desreconhecimento de elementos patrimoniais, instrumentos financeiros, reconhecimento de receita, ativos intangíveis e arrendamento mercantil. Tal acordo constitui um avanço para o processo de convergência internacional das normas contábeis (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

A SEC, em novembro de 2007, retirou a exigência de conciliação para US GAAP das demonstrações contábeis e solicitou sua preparação em IFRS para empresas estrangeiras emittentes de ADR's que negociavam suas ações no mercado norte-americano. Solicitou, ainda, que as empresas estadunidenses fizessem a conciliação de suas demonstrações contábeis para a IFRS (BARTH, 2008).

Além da deliberação da SEC, outras ações contribuíram para o processo de convergência dos EUA, como a participação na criação do IASC e IASB, esforço na convergência do FASB e do IASB, fortalecimento da IOSCO, desenvolvimento das normas de auditoria pelo FASB em conjunto com o *International Federation Accounting of Accountants* (IFAC) (BARTH, 2008).

Por fim, os eventos relatados resumem o caminho percorrido pelo IASB na busca da convergência a uma linguagem contábil confiável e comparável e na consolidação do modelo de *financial reporting* aceito globalmente entre nações que aderiram à implementação das IFRS.

### 2.3 O GLOBAL FINANCIAL REPORTING

Dale (2004), ao se referir à globalização, afirmou que tanto a palavra “mundial” como “global” implicam em um foco extranacional. A principal diferença entre elas é que a primeira conota uma sociedade ou política internacional, constituída por estados/nações individuais e autônomos; o que se pressupõe, essencialmente, numa comunidade internacional. A palavra global, ao contrário, implica especialmente em forças econômicas operando de forma supratransnacional para romper ou ultrapassar as fronteiras nacionais ao mesmo tempo em que reconstróem as relações entre as nações.

Para que as forças econômicas ultrapassem as fronteiras nacionais, a informação contábil única, confiável e comparável, surge como requisito ou necessidade entre os mercados de capitais em forma de uma linguagem dos negócios ao redor do globo. Nesse sentido, as IAS/IFRS atendem esses requisitos, e o *global financial reporting*, por sua vez, torna-se consequência do conjunto de normas que propulsionam o fluxo dos negócios.

No entanto, as forças econômicas e os custos das empresas não são suficientes para explicar como as normas de contabilidade ganharam ampla aceitação. Indiscutivelmente, há necessidade de se relatar algumas características técnicas dessas normas harmonizadas para compreender a aceitação por parte dos países com diferentes culturas e tradições de relatórios.

A característica distintiva das IAS/IFRS é serem normas baseadas em princípios, apresentando uma lógica que facilitou a sua ampla aceitação e aprovação em mais de uma centena de países (CARMONA, TROMBETTA, 2008). Não obstante, a mensuração a valor justo, o arcabouço teórico e a primazia da essência econômica sobre a forma são outras características do *financial reporting* que o diferencia dos relatórios domésticos, dos países que aderiram ao projeto de convergência contábil do IASB.

Nesse sentido, Booth (2003) sugere que a adoção de um quadro conceitual não levará a padrões contábeis consistentes e, inevitavelmente, a estrutura conceitual não terá credibilidade, enquanto ela for incompatível com a legislação local. A exemplo, Jones e Wolnizer (2003) relatam que países com inovações em suas estruturas conceituais podem sofrer um retrocesso ao utilizar padrões que levam em consideração características globais em detrimento das necessidades locais.

Além disso, Barth, Landsman e Lang (2005) demonstraram a importância do *global financial reporting*. Para tanto, analisaram a qualidade das IFRS utilizando um conjunto amplo de variáveis de medidas de ganhos e qualidade, por meio de análise de regressões com valores relevantes e métricas de conservadorismo, medidas de ganhos de receitas, variação de alteração de lucro líquido, coeficientes positivos de pequenos ganhos, proporção variável do lucro líquido em relação a retornos de fluxo de caixa. Os autores constataram uma superioridade da qualidade do *financial reporting* das empresas que adotaram de IAS/IFRS sobre empresas que adotavam as normas locais de contabilidade.

Por fim, Biddle, Hilary e Verdi (2009), forneceram evidências de que empresas com relatórios financeiros de qualidade têm menor desvio em relação aos níveis de investimentos previstos e mostram menor sensibilidade às condições macroeconômicas. Esses resultados indicaram que um mecanismo de vinculação de relatórios de qualidade e eficiência do investimento reduz atritos como risco e divulgação adversa que dificultam investimentos eficientes.

### 2.3.1 Princípios *versus* regras

A IAS/IFRS conta com um sistema, para definir normas de contabilidade, baseado em princípios. Esse sistema, por sua vez, oferece flexibilidade para tornar possível a aceitação global das normas. Constitui, assim, uma ‘solução’ para o problema da convergência contábil (CARMONA, TROMBETTA, 2008). A esse respeito, sugere-se que a adoção de uma abordagem flexível pelo IASB constitui uma medida viável para o processo de convergência. De fato, essa abordagem tem permitido aplicação das normas dentro de um prazo relativamente curto. Tendo em vista a reconciliação dramática das demonstrações financeiras pelas empresas, realizadas até a pouco tempo, pode-se considerar esse fato como uma nova revolução da contabilidade (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

Define-se, aqui, esse sistema como um dos pilares do processo de convergência. O arcabouço teórico é construído de forma abrangente, como alicerce da informação financeira e mesmo que tenha mudanças em seu marco conceitual, ao longo do tempo, acontece com muito menos frequência do que as regras (BARTH, 2008). O assunto fomentou diversas pesquisas (MAINES *et. al.*, 2003; SCHIPPER, 2003; NELSON, 2003; DEAN, CLARKE, 2004; NOBES, 2005; BENNETT, BRADBURY, PRANGNELL, 2006; ALEXANDER, 2006; DANTAS *et. al.*, 2006; MAINES, 2007; CARMONA, TROMBETTA, 2008; DENNIS, 2008).

Os princípios especificam como os conceitos se enquadram a determinadas operações. Já a definição de regras inclui a abrangência de critérios específicos, exemplos, restrições de escopo, exceções subsequentes, orientações de aplicação e padrão (NELSON 2003).

Doravante, num sistema baseado em regras, o contador obtém acesso à orientação de escrituração detalhada. Indiscutivelmente, regras específicas reduzem, de forma considerável, a incerteza do papel do contador, que resultam em uma aplicação mecânica, estabelecidas nas normas. Até certo ponto, a opinião generalizada da profissão como "maçante", tem suas raízes nesse entendimento do processo mecânico da contabilidade (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

No sistema de normas baseado em princípios, o julgamento profissional apresenta como um elemento distintivo no processo contábil (SCHIPPER, 2003). O pressuposto é que os princípios não determinam como fazer, mas sim como decidir o que necessita ser feito (ver Quadro 1 a seguir).

<b>Características das normas baseadas em princípios</b>
Em normas baseadas em princípios, a substância econômica, de uma determinada operação deve orientar seus relatórios financeiros. O arcabouço teórico define a classificação e mensuração das transações econômicas e, portanto, deve servir de base para o relatório financeiro que reflete a essência econômica da operação.
Deve incluir uma descrição da operação. A descrição dos fundamentos econômicos da operação, a fim de proporcionar uma compreensão comum.
Deve incluir uma discussão geral sobre o mapeamento entre o registro de uma operação e as demonstrações financeiras, utilizando a estrutura conceitual para orientar a classificação e a mensuração questões relacionadas com esse registro.
Em um padrão baseado em princípios pode incluir orientações de aplicação, provavelmente sob a forma de exemplos que ilustram a aplicação dos princípios gerais para as operações específicas abrangidas pela norma. Nesses exemplos de aplicação, pode ser necessário fazer julgamentos baseados em praticidade em vez de explicitamente sobre os conceitos.
O órgão normatizador deve ter cuidado ao criar "rótulos" para os princípios, mesmo se for para melhorar a legibilidade da norma. Os rótulos podem dar conotações para aos leitores, que diferem do princípio de que o normatizador pressupôs. Se for inevitável a utilização de tais rótulos, o normatizador deve articular as suas definições.
Deve incluir requisitos de divulgação, uma descrição do registro da operação em análise, as suposições feitas no registro, e qualquer informação de apoio que facilite a compreensão tanto do registro quanto à divulgação.

**Quadro 1** – Características das normas baseadas em princípios

**Fonte** - Maines *et. al.*, 2003.

Ao invés de especificar claramente como promover a classificação, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de cada evento econômico, os princípios oferecem diretrizes para o julgamento profissional de cada situação particular. Em resumo, sugerem a preparação dos contadores e dos auditores para que decidam o que é necessário fazer e como se deve fazer. A justificativa é que o oferecimento de um referencial para o julgamento profissional, combinado com a possibilidade de o contador e o auditor decidirem a melhor forma de elaborar e divulgar as informações a respeito das operações da empresa permite a consideração da essência do negócio, tendo em vista que nem todas as nuances de uma operação poderiam ser apropriadamente antecipadas pelos reguladores (DANTAS *et al* 2010).

Implica-se dizer, em particular, que a natureza das normas IAS/ IFRS baseada em princípios e as noções relacionadas com a flexibilidade e julgamento exercem um efeito sobre o nível educacional e habilidades profissionais dos contabilistas e auditores (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

Anterior à publicação da IAS 27 *Business Combination*, a regra para definir a consolidação dos balanços era um percentual específico sobre a participação nas ações da entidade. Utilizando-se princípios para tal definição, recorre-se à noção de controle ou influência significativa como o princípio denominador. Esse é o princípio adotado no IAS 27 que contribui para definir a consolidação integral. No entanto, para se concluir qual entidade



tem o controle e se deve ser feita a consolidação integral, faz-se necessário a aplicação correta da norma e seu princípio, realizando uma análise aprofundada da economia, negócio e essência das relações entre as entidades envolvidas na operação (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

Um exemplo de operação, em um sistema de normas baseado em regras, diz respeito à contabilização de *leasing*, *Statement of Financial Accounting Standards* 13 (SFAS). Em uma operação de arrendamento mercantil financeiro, o arrendatário trata a locação semelhante a uma compra com financiamento, faz-se um registro no ativo e outro no passivo. Enquanto que na operação de arrendamento mercantil operacional não há registro de ativo e passivo.

A norma define quatro regras relacionadas às características do contrato de locação que determinam qual abordagem a entidade deva usar para registrá-lo. Uma delas refere-se ao prazo de locação: se o contrato for de pelo menos 75% da vida útil do ativo, a operação deve ser registrada como arrendamento mercantil financeiro. Se a entidade resolver não assumir responsabilidades adicionais em seu balanço, poderia estruturar o contrato para ter um prazo de locação de 74% da vida do ativo. Enquanto tal contrato é um *leasing* financeiro, em sua essência econômica, a sua forma, contudo, não atenderia os 75%; portanto, não haverá registro no balanço (MAINES, 2007).

Ressalta-se, ainda, que num sistema baseado em princípios os contadores são obrigados a fazer um número considerável de estimativas para os quais são responsáveis. Além de habilidades técnicas, o papel do contador envolve algumas implicações éticas e legais, que são quase imperceptíveis ao abrigo de um sistema baseado em regras.

Por sua vez, essas mudanças afetam, também, o papel dos auditores, que não deve ser meramente verificar conformidade das demonstrações financeiras de uma empresa. Os auditores devem, ainda, ter uma compreensão adequada da aplicação correta das normas definidas pelo IAS/IFRS. Esse entendimento, afirma-se, exige um juízo formado sobre a situação empresarial e financeira da empresa. Em alguns países, essas mudanças acabarão por envolver aspectos substanciais nos programas de formação e educação dos contadores e auditores, especialmente naqueles países onde não existe a profissão contábil e/ou auditoria e a mesma é percebida apenas como uma "atividade", carecendo de estatuto profissional (CARMONA, TROMBETTA, 2008).

Assim sendo, para preparar os contadores, num sistema de normas baseado em princípios, a educação contábil terá de mudar e passar a dar menos ênfase na memorização de regras e mais ênfase na compreensão, principalmente, do arcabouço teórico. Um conhecimento sólido em finanças, para entender instrumentos financeiros cada vez mais

complexos, que exigirá uma maior compreensão da avaliação financeira (particularmente as diferentes abordagens para determinar o valor justo dos ativos e passivos), vez que normas baseadas em princípios fornecem menos orientações sobre a mensuração (EMMANUEL, GARROD, 2004).

Nesse sentido, a transformação dessa natureza da contabilidade pode mudar o tipo de pessoas atraídas para a profissão. Muitos estudantes que escolheram contabilidade porque gostam da ideia de que existem regras e "respostas certas" estão, infelizmente, errados sobre a natureza da contabilidade no ambiente atual, essa ideia será ainda mais errada no futuro, no sistema baseado em princípios. A capacidade dos contadores para lidar com a incerteza vai se tornar cada vez mais importante, diminuirá as regras e orientações de implementações detalhadas (MAINES, 2007).

## 2.4 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

Saudagaran e Diga (1997) classificaram o Brasil como um mercado de capital emergente, pois o país possuía problemas acentuados quanto às características essenciais para a informação financeira em suas normas contábeis domésticas na preparação do *financial reporting* em bases sólidas. E ainda, enumeraram como eram as características necessárias para sua preparação:

[ ] Disponibilidade significa que as informações financeiras e de outros tipos sobre empresas listadas publicamente são adequadas, em tempo oportuno e acessíveis de forma conveniente. A adequação da informação corporativa está ligada inseparavelmente a problemas de divulgação;

Confiabilidade inclui os *financial reports* precisam ser preparados tendo como base normas contábeis sólidas e os passos adequados devem ser dados para assegurar o cumprimento desta característica contábeis.;

A comparabilidade da informação financeira, no contexto do *financial reporting*, tem pelo menos duas dimensões. A primeira dimensão da comparabilidade está nos termos das diretivas contábeis específicas usadas para a elaboração de *financial reports*. Organizações internacionais, preocupadas com *financial reporting* tais como o IASB. E a segunda dimensão frequentemente negligenciada na pressa de se promover a harmonização contábil, é a necessidade de entender o significado contextual da informação financeira.

Além das características intrínsecas do *financial reporting* o País possui fatores de estrutura jurídica, cultural, política, econômica e educacional que retardavam a inclusão definitiva na internacionalização de sua contabilidade. Esses fatores que influenciavam e

causavam as diferenças internacionais no tratamento das operações na escrituração mercantil, tem sido objeto de estudo ao redor do globo (NIYAMA, 2005; WEFFORT, 2005; SAUDAGARAN, 2004; RADEBAUGH, GRAY, 2002). Na conjuntura contábil brasileira algumas desses fatores são percebidos:

- O sistema legal vigente o *code law*, que requer um elevado grau de detalhamento em regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos específicos a serem observados pelas empresas;

- A forma de captação de recursos das empresas vinculada ao crédito bancário ou fonte governamental, devido ao fraco mercado de capital quando o possuía, a maioria das empresas acabavam por optar por esse tipo de crédito;

- O nível de influência e credibilidade da profissão era pouco influente, a falta de regulamentação das normas pela profissão provocava interferência constante do governo nas promulgações de padrões contábeis e de auditoria;

- A vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil, fez com que o fisco estabelecesse critérios de escrituração com seu viés;

- O nível de qualidade da educação contábil e o nível de desenvolvimento econômico refletiam na pouca tradição na área contábil e no baixo padrão de ensino;

- A falta de desenvolvimento da teoria contábil ou de uma estrutura conceitual sólida significava que os objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis seriam produzidos em um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma contabilidade de qualidade, mais independente e mais imune a interferências governamentais;

- A estrutura empresarial e tipo de empresas do país composta predominantemente de sociedades por responsabilidade limitada, as quais não eram obrigadas à publicação das demonstrações financeiras, enquanto a sociedades anônimas de capital aberto, apesar de representar um pequeno percentual no universo empresarial, eram obrigadas.

Entretanto, a inserção do Brasil no processo internacional de padronização contábil consolidou-se com a Resolução 1.055 de 2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a união dos esforços das entidades dos representantes dos usuários da informação contábil, Associação Brasileira das Sociedades de Capital Aberto (Abrasca), Apimec Nacional, Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), com o objetivo de preparar a publicação de novos pronunciamentos técnicos que validam a introdução dos IFRS nas práticas contábeis no Brasil.

Além da resolução, a promulgação da Lei 11.638 em 27 de dezembro de 2007 foi considerada um avanço, pois regulamentou o início da harmonização internacional contábil. Dentre outros pontos destacou-se o artigo 5º que dispões nova redação do Artigo 10-A da lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976:

[ ] Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

Antes da Lei 11.638/07, verificou-se que a meta para convergência contábil brasileira no direcionamento de alguns órgãos federais que regulamentam setores da economia, quanto às suas intenções de adesão completa aos pronunciamentos contábeis em consonância com as normas internacionais, foi percebida em suas comunicações ou deliberações:

- Comunicado nº 14.259/06 do Banco Central do Brasil (Bacen) estabelecendo a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas a partir de 2010 em conformidade com IFRS pelas instituições financeiras;

- Instrução nº 457 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) requerendo a elaboração e publicação das demonstrações contábeis consolidadas em IFRS a partir de 2010 pelas companhias abertas;

- Circular nº 357 da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) requerendo a elaboração e publicação das demonstrações contábeis consolidadas em IFRS a partir de 2010.

Destarte, o Brasil encontra-se num patamar diferenciado no tocante ao processo de convergência da contabilidade, quando se comparado, a outros países, ou como se encontrava antes da criação do CPC. Deve-se isso ao trabalho realizado na emissão dos pronunciamentos editados pelo IASB, como reconhecimento do trabalho, em janeiro de 2010, foi assinado o Memorando de Entendimentos entre o IASB, CFC e o CPC. O documento foi um importante marco na inserção do Brasil no diálogo internacional sobre a elaboração e a adoção das IFRS. O Brasil foi o terceiro país a assinar o Memorando com o IASB com esse propósito, devido

ao engajamento brasileiro no processo de convergência as normas internacionais de contabilidade.

Além disso, a reformulação da Lei 6.404 /76 sancionada pela Lei 11.638 em 2007 requereu que todas as companhias abertas, bem como as sociedades de grande porte (ali definidas), também acatassem as disposições das normas internacionais em suas demonstrações financeiras individuais. Vale ressaltar, que tal fato, coloca o Brasil mais próximo ao IASB, devido ser um dos poucos países a fazer tal exigência, pois os demais exigem apenas para as demonstrações consolidadas.

### 3 IMPLICAÇÕES PARA A ACADEMIA

Em muitos aspectos, o ensino da Contabilidade **está** da mesma forma hoje, como era há 20 ou 30 anos (ALBRECHT, SACK, 2000). Tal afirmação remete à preocupação por uma mudança na forma de ensinar a Contabilidade, como pode ser percebido em outros estudos (ALBRECHT, SACK, 2000; HOWIESON, 2003; WOLCOTT *et al*, 2002; THOMSON, BEBBINGTON, 2004; BOYCE, 2004; BONK, SMITH, 1998; FLOOD, WILSON, 2008; WILLIAMS, 2004; MATHEWS, 2001; BARTH, 2008).

Howieson (2003) previu a necessidade de mudanças no ensino da Contabilidade necessárias à adaptação da prática contábil no ambiente globalizado dos negócios que se configurou no início do século. O autor percebeu a demanda de novas habilidades para os contadores do futuro, em uma revisão da literatura nos EUA, Reino Unido e Austrália, na qual identificou semelhanças nos acontecimentos que motivaram essa demanda, como os escândalos contábeis em grandes corporações nos EUA, adoção das IFRS pela UE, Austrália e Nova Zelândia, evolução da comunicação e tecnologia dos negócios.

Nesse sentido, o processo de convergência para as normas contábeis internacionais implicou, também, em mudanças na formação dos futuros contadores, pois configurou em uma nova cultura contábil nos países que aderiram ao processo, e principalmente, naqueles países em desenvolvimento e que não possuíam tradição no mercado de capitais.

Boyce (2004) relatou trajetória da educação contábil e identificou a necessidade de mudança no ensino da Contabilidade prevista por Howieson (2003). Ambos os autores descreveram o ensino da Contabilidade dominado por uma abordagem baseada em regras que promovia a memorização ao invés da criatividade, centrado na transmissão passiva de técnicas, incluindo um crescente conteúdo técnico-regulamentado, largamente ensinado em formato de longas palestras, geralmente divorciada da interdisciplinaridade.

Nessa abordagem tradicional do ensino de Contabilidade Howieson (2003) indicou sua consequência, quando citou um exemplo da disciplina de Contabilidade Intermediária do curso, normalmente uma ladainha de assuntos técnicos, como a escrituração contábil de locação, consolidações e efeitos ‘contábeis-fiscais’ com tentativas limitadas de inter-relacionar os diversos temas em um contexto interessante e realista do negócio. Os alunos saem com um bom senso do conteúdo, mas não têm um julgamento sobre os impactos das operações no relatório financeiro.

No entanto, as inovações no ensino de Contabilidade seriam desenvolver as habilidades dos alunos como abstração, pensamento sistêmico, experimentação e capacidade

de comunicação e colaboração. Williams, 1994 *apud* Howieson (2003) resumiu as mudanças que devem ocorrer no ensino de Contabilidade, quando afirmou que os alunos devem ser ensinados a identificar e resolver problemas não estruturados, aprender fazendo trabalho em grupos e aprender a usar a tecnologia de forma eficaz.

Barth (2008) ressalta a importância de ensinar aos alunos sobre o papel crucial do julgamento da informação financeira que tem um efeito potencialmente insidioso sobre a prática da contabilidade, pois simplesmente ensinar as atuais regras aumenta o risco de atrair as pessoas erradas para a profissão.

Albrecht e Sack (2000) descobriram que muitos professores de Contabilidade e profissionais não iriam escolher esse curso se a abordagem e o conteúdo do ensino permanecessem o mesmo e argumentaram que a contabilidade está em perigo de se tornar uma profissão de segunda classe em relação a outras, pois as outras refletem mudanças nas práticas dos negócios.

Thomson e Bebbington (2004) contribuíram para esse debate, colocando a sugestão / questão que ‘como’ se ensina é tão importante como considerando ‘o que’ se ensina. Em seu estudo, os autores recorreram aos teóricos da educação para descreverem princípios pedagógicos a fim de substituir a concepção bancária (FREIRE, 2005) da educação contábil por uma abordagem problematizada, usando a abordagem dialógica da educação.

Na última década no Brasil, a temática ensino de Contabilidade motivou pesquisas sobre educação por pesquisadores contábeis (COELHO, PEREIRA, 2006; ROSELLA *et al* 2006; GOMES, CARVALHO, OLIVEIRA, 2008; ECHTERNACHT, 2006; LAFFIN, 2002a; LAFFIN, 2002b). Dentre essas pesquisas verificaram-se que as abordagens empregadas eram mudanças de currículo, comparações entre currículos domésticos e internacionais, o perfil de formação dos contadores demandado pelo mercado de trabalho, formação docente, desafios da educação, a inserção da disciplina da Contabilidade Internacional nos currículos.

Cupertino e Pereira (2006) em um estudo de caso aplicado e entrevista aplicada aos professores da PUC-MG discutiram o ensino da Contabilidade sobre o ponto de vista das práticas pedagógicas dando ênfase às técnicas de ensino, e constataram que os docentes utilizavam várias técnicas, sendo a aula expositiva em sala de aula, bem como suas práticas pedagógicas evidenciavam diferentes tendências pedagógicas, partindo de tendências tradicionais e acrescentando elementos das propostas de cunho construtivista.

Leal e Cornachione Jr. (2006) verificaram, por meio de entrevistas junto aos professores e alunos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP), que a utilização

única desse método pode acarretar alguns problemas, como por exemplo, a passividade do aluno que não desenvolverá no processo de ensino-aprendizagem habilidades como o espírito crítico e participativo, tão importantes para o exercício dessa profissão e que o desenvolvimento de competências de formação foi maior pelos contadores recém-formados submetidos ao método de exposição combinado com participação do que pelos que tiveram preponderantemente o método da exposição nos seus cursos.

A abordagem tradicional do ensino da Contabilidade (HOWIESON, 2003; BOYCE, 2004; LEAL, CORNACHIONE Jr. 2006; CUPERTINO, PEREIRA, 2006) e a tese da concepção bancária (FREIRE, 2005) sustentam a premissa desta pesquisa e deram indícios de que no Brasil os métodos utilizados não seriam diferentes daqueles encontrados na revisão da literatura. Nesse sentido recorreu-se aos teóricos da educação como feito por Thomson e Bebbington (2004), a fim de caracterizar as possíveis metodologias empregadas em sala de aula.

### 3.1 MÉTODO DE ENSINO TRADICIONAL

Na pedagogia tradicional, segundo Libâneo (1994) a atividade de ensinar é centrada no professor que expõe e interpreta a matéria. Às vezes, são utilizados meios como a apresentação de objetos, ilustrações, exemplos, mas o meio principal é a palavra, a exposição oral. A concepção de educação bancária de Freire (2005) corrobora com a pedagogia tradicional descrita por Libâneo, pois **é construída por meio de aulas expositivas**, nela a narração, de que o educador é o sujeito, conduz os educandos à memorização mecânica do conteúdo narrado.

O professor passa a matéria, o aluno recebe e reproduz mecanicamente o que absorveu. O elemento ativo é o professor que fala e interpreta o conteúdo. **O aluno, ainda que responda o interrogatório do professor e faça os exercícios pedidos, tem uma atividade muito limitada e um mínimo de participação** na elaboração dos conhecimentos.

Subestima-se a atividade mental dos alunos privando-os de desenvolverem suas potencialidades cognitivas, suas capacidades e habilidades, de forma a ganharem independência de pensamento. Supõe-se que **ouvindo e fazendo exercícios repetitivos, os alunos gravem a matéria para depois reproduzi-la, seja por meio das interrogações do professor, seja pelas provas**. Ao contrário, busca-se a compreensão e assimilação sólida das matérias; para isso, é necessário ligar o conhecimento novo com o que já sabe, bem como



prover os pré-requisitos, se for o caso. **A avaliação deve ser permanente**, de modo que as dificuldades vão sendo diagnosticadas aula a aula (LIBÂNEO, 1994).

**É dada excessiva importância à matéria que está no livro**, sem preocupação de torná-la mais significativa e mais viva para os alunos. Muitos **professores querem, a todo custo, terminar o livro até o final do ano letivo, como se a aprendizagem dependesse de vencer o conteúdo do livro**. O livro didático é necessário, mas por si mesmo não tem vida. É um recurso auxiliar cujo uso depende da iniciativa e imaginação do professor.

Além disso, é mais importante uma aprendizagem sólida e duradoura daquilo que se ensina do que adquirir um grande volume de conhecimentos. Por essa razão, **é fundamental que o professor domine bem a matéria** para saber selecionar o que é realmente básico e indispensável para o desenvolvimento da capacidade de pensar dos alunos (LIBÂNEO, 1994).

**O trabalho docente fica restrito às paredes da sala de aula**, sem preocupação com a prática da vida cotidiana dos alunos fora da escola (que influem poderosamente nas suas condições de aprendizagem) e sem voltar os olhos para o fato de que o ensino busca resultados para a vida prática, para o trabalho, para a vida na sociedade (LIBÂNEO, 1994).

Não é de se estranhar, pois, que nessa visão bancária da educação, os homens sejam vistos como seres da adaptação, do ajustamento. Quanto mais se exercitem os educandos no arquivamento dos depósitos que lhes são feitos, tanto menos desenvolveram em si consciência crítica de que resultaria na sua inserção no mundo, como transformadores dele (FREIRE, 2005).

Por fim, nessa caracterização do ensino tradicional Libâneo (1994) complementou ao afirmar que o ensino somente transmissivo não cuida de verificar se os alunos estão preparados para enfrentar matéria nova e, muitas vezes, de detectar dificuldades individuais na compreensão da matéria. Com isso, os alunos vão acumulando dificuldades e, assim, caminhando para o fracasso.

Os educadores precisam mudar a forma como eles ensinam informação financeira global (BARTH, 2008). Portanto, acredita-se que as características do ensino, aqui demonstrado, dão indícios de que o método tradicional pode não ser um método ideal para a formação de uma nova cultura contábil, exigida com a convergência das normas internacionais de contabilidade, que demanda para os contadores uma capacidade de realizar julgamentos, aplicação dos princípios em operações complexas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil.

### 3.2 MÉTODOS DE ENSINO NÃO TRADICIONAIS

Libâneo (1994) classificou as tendências pedagógicas em dois grupos: as de cunho liberal – pedagogia tradicional, renovada e tecnicismo educacional; as de cunho progressista – pedagogia libertadora e pedagogia crítico social dos conteúdos. Contudo, para o presente estudo adotou-se uma classificação de acordo com a premissa da pesquisa: tradicional conforme descrito, anteriormente e, as demais, como não tradicionais.

Por conseguinte, apresentam-se algumas tendências de cunho progressista. De acordo com Libâneo (1994) a pedagogia crítico-social dos conteúdos ao fazer a experiência social concreta, em sala de aula, sobre a qual introduz o conteúdo científico das matérias, está se concebendo o conhecimento como uma atividade inseparável da prática social. O autor corrobora, ainda, afirmando que a atividade teórica é o processo que, partindo da prática, leva a aprender a realidade objetiva para, em seguida, aplicar o conhecimento adquirido na prática social para transformá-la.

Implícito nessa concepção há crença de que existem três papéis fundamentais para a educação em qualquer sociedade. Em primeiro lugar, a educação desempenha um papel constitutivo à medida que expõe o que se sabe sobre o mundo.

Em segundo lugar, quando a educação é utilizada para manter os diferenciais de poder existentes e para manter as pessoas em seu lugar é uma força opressiva. Em terceiro lugar, a educação permite uma visão do mundo, e para mudar esse mundo, como resultado, tem-se um papel transformador (BONK, SMITH, 1998).

Não obstante, optou-se por descrever duas estratégias de ensino que contemplam a tendência pedagógica descrita: a primeira relacionada à aprendizagem baseada em solução de problemas e a segunda fundamentada na metodologia em estudos de casos.

Para Gil (2009) a **aprendizagem baseada em problemas (ABP)** é uma estratégia em que os estudantes trabalham com o objetivo de solucionar um problema. Trata-se, portanto, de uma estratégia de ensino centrada no estudante, que deixa o papel de receptor passivo e assume o de agente e principal responsável pelo seu aprendizado (ver Quadro 2 – Vantagens da ABP). Na ABP os professores não atuam da maneira tradicional, mas como facilitadores do trabalho dos estudantes, auxiliando-os, por exemplo, com a indicação de recursos didáticos úteis para cada situação.

<b>VANTAGENS DA ABP</b>	
Compreensão dos assuntos à apresentação de um problema	Envolve a discussão em classe, o assessoramento do professor e a pesquisa cooperativa que contribuem para conferir quais significados, relevâncias e aplicabilidades aos conceitos aprendidos.
Retenção dos conhecimentos	Quanto maior a compreensão de determinado assunto, mais fácil será a memorização. Assim, embora sem constituir objetivo implícito da ABP, esta estratégia contribui significativamente para memorização.
Transferência de conhecimento	Como os problemas são apresentados num contexto real, favorecem a transferência dos conhecimentos e habilidades apreendidos em classe para o mundo do trabalho.
Responsabilidade pela própria aprendizagem	Os estudantes são estimulados a assumirem mais responsabilidade pela própria aprendizagem.
Desenvolvimento de habilidades interpessoais e do espírito de equipe	As atividades requerem interação social dos estudantes, o que contribui para o desenvolvimento de habilidades interpessoais e aprimoramento do espírito de equipe.
Automotivação	Oferece aos estudantes muito mais possibilidades para desenvolver os estudos de maneira independente. A satisfação que os estudantes experimentam, conseqüentemente, tem muito mais a ver com a estratégia em si do que com o carisma do professor ou com a qualidade dos recursos visuais.
Relacionamento entre os estudantes	O relacionamento entre os estudantes nas várias etapas do processo é fundamental, dessa forma contribui para o aprimoramento do relacionamento interpessoal.
Interdisciplinaridade	A solução de problemas de modo geral não pode pertencer a uma disciplina específica, requer conhecimento que são ministrados em outras disciplinas e orientações das relações de outros.
Aprendizado de longa vida	Os principais produtos da ABP podem ser definidos como produtos de longa vida, já que se referem principalmente a: como pensar, como pesquisar, como se comunicar.

**Quadro 2** – Vantagens da ABP

**Fonte** – Gil (2009).

Entretanto a ABP, como em outros métodos, não possui apenas vantagens. As limitações podem ser sumarizadas em menor número que seus avanços como: redução do tempo destinado ao ensino dos fundamentos das disciplinas, desempenho de novos papéis pelos estudantes, demandas de novos papéis para os professores, a formulação de problemas apropriados, exigência de muito mais tempo que os procedimentos tradicionais e necessidade de mais recursos humanos e materiais, necessidade de intenso monitoramento, envolvimento do conjunto de professores do curso, complexidade de avaliação do aproveitamento dos estudantes (GIL, 2009).

Gil (2009) ressalta que o método de caso constitui, nos dias atuais, importante estratégia para favorecer a aprendizagem em cursos universitários. Seu fundamento teórico

são os próprios fundamentos da educação baseada em problemas. Logo, poucas estratégias de ensino apresentam fundamentação filosófica e psicológica tão significativa como o método de casos. Insere-se na perspectiva humanista da educação, que se fundamenta na crença de que os estudantes não são criaturas passivas, prontas para serem modeladas pelos professores. No método de casos está implícita a rejeição da ideia de que os alunos devem primeiro aprender passivamente para depois aplicar o conhecimento.

O método de casos associa diretamente o conhecimento à ação. Ele baseia-se no princípio de que a educação significativa consiste na aquisição cumulativa de conhecimentos e na reorganização de experiência de aprendizagem. Um dos fundamentos do método de caso é, pois, a crença na capacidade que os estudantes têm para o desenvolvimento de habilidades por meio de suas experiências pessoais.

Também em apoio a esse método, costuma-se lembrar que muitos conhecimentos e julgamentos não podem ser diretamente ensinados, mas aprendidos por intermédio da experiência prática. Assim, o método de casos utiliza o mundo real e complexo com seu foco e os estudantes nele envolvidos são desafiados a desenvolver habilidades para lidar com problemas práticos (GIL, 2009).

Nesse sentido, a discussão em grupos pequenos, embora muitas vezes desconsiderada pelos educadores, é, na visão de Erskine e Leenders (1997), a principal etapa do processo de aprendizagem com casos, pois funciona como elo vital entre a preparação individual e a discussão em Grupo Grande, sendo que, para os autores, existem oito razões que fundamentam essa importância (ver Quadro 3 a seguir).

<b>IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DOS PEQUENOS GRUPOS</b>	
Ensina outras pessoas	A discussão em pequenos grupos permite que o participante avalie se realmente está seguro do que está decidindo. Todo o processo de aprendizagem com Caso está calcado na filosofia de que você aprende melhor sendo ativamente envolvido em sua própria aprendizagem. Se você pode ensinar para outra pessoa o que você sabe sobre um Caso de forma que a outra pessoa entenda o que você está falando, então você também sabe.
Encoraja a preparação individual	É o dever de todo membro para participar na discussão de grupo pequeno. Embora seja possível para um estudante esconder sua falta de preparação em uma classe grande, é impossível escondê-la em um grupo pequeno. Esta fase é uma oportunidade para conferir perspicácias, suposições, e preparação de uns com os outros; clarear o entendimento; escutar atentamente e criticamente a outros; e discutir posições baseado em convicções desenvolvidas durante a fase de preparação individual.
Todos falam sobre todo o caso	A discussão em grupo pequeno é a única chance de todos os membros falarem sobre o Caso como um todo, pois pode não haver tempo ou oportunidade para que todos os membros falem durante a fase de discussão no grupo grande. Participar no processo de aprendizagem com Casos sem

	ter a oportunidade de falar para outros participantes é perder muito do valor desse método. Se alguém souber que não terá chances de falar sobre o Caso, a preparação individual se tornará uma tarefa sem sentido e a discussão de classe em uma tarefa enfadonha.
Desenvolve habilidades de comunicação	Durante essa fase de aprendizagem o participante poderá praticar habilidades de comunicação como: falar, ouvir e outras mais. Todos conseguem falar em um grupo pequeno. Da mesma maneira que para os músicos, atores ou atletas, praticar é o único modo para alcançar níveis de desempenho alto, nesse método praticar a comunicação é essencial.
Reconhece boas ideias	É importante aprender reconhecer boas ideias por meio da comparação das próprias ideias com as dos outros participantes
Cria uma equipe de trabalho efetiva:	A construção de equipes de trabalho é fundamental no mundo organizacional e a discussão em pequenos grupos favorece essa criação efetiva de equipes de trabalho em que há contribuição mútua.
Constrói confiança	Grupos pequenos também constroem a confiança em cada participante de que não estão deixando de lado nenhuma base do Caso ou de sua análise. A discussão no grupo pequeno faz isto facilmente à medida que os participantes debatem pontos de vista na intimidade com a segurança de um grupo pequeno em vez de uma classe inteira. O processo de discussão em sala de aula pode estar ameaçando altamente a muitos e o grupo pequeno pode prover um nível de conforto para as ideias geradas na preparação individual.
Constrói relacionamentos interpessoais	Muitos participantes que passaram pelo processo de aprendizagem com Casos se lembram ternamente das discussões de grupo pequeno como uma fonte significativa de aprendizagem. Muitos também desenvolvem longas relações de convivência com os membros de seus grupos.

**Quadro 3** – Importância da utilização dos pequenos grupos

**Fonte** – Souza e Marion (2001).

Por fim, acredita-se que a discussão sobre tendências pedagógicas não tradicionais, de acordo com a literatura, pode formar um perfil diferenciado dos contadores e uma nova cultura da profissão contábil trazida com a convergência das normas contábeis, podendo haver alternativa de métodos mais apropriados para a construção do conhecimento, habilitando futuros contadores a realizar julgamentos e trabalhar de acordo com as normas contábeis internacionais.

### 3.3 ENSINO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO BRASIL

Observam-se, no Brasil, estudos a respeito da inclusão da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil. (ECHTERNACHT, 2006; GOMES, CARVALHO, OLIVEIRA, 2008; WEFFORT, 2005, NIYAMA *et. al.*, 2008.). A justificativa tornou-se relevante principalmente com a Resolução n. 6 do Conselho Nacional de Educação, de 10 de março de 2004 que definiu o conteúdo mínimo da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis. Nos projetos políticos pedagógicos e na organização curricular do curso

das instituições de ensino superior deverão conter conteúdos de conhecimento econômico, financeiro, nacional e internacional.

Após a implementação da resolução Niyama *et. al.*, 2008 observaram que das 888 instituições existentes no Brasil, 286 (32,20%) encontram-se nas capitais dos estados brasileiros e, dessas, 183 (20,61%) publicaram suas grades curriculares na Internet. Porém, em apenas 44 (24,04%) grades curriculares foi encontrada a disciplina Contabilidade Internacional, ou similar. A inserção de temas sobre a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade deve seguir a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

Echternacht, Niyama e Almeida (2007) analisaram os recursos didáticos e metodológicos adotados pelos professores da disciplina Contabilidade Internacional das IES em Ciências Contábeis, em 2006, chegando às seguintes conclusões quanto aos aspectos metodológicos:

- a maior parte dos docentes, 47,6%, ministra a disciplina Contabilidade Internacional há 3 ou 4 anos e 38,1%, há apenas 1 ou 2 anos. Somente 14,3% lecionam há 5 anos ou mais;
- 95,2% mantêm aula expositiva tradicional em sala de aula como uma das técnicas metodológicas;
- 81% utilizam o uso do quadro negro e giz;
- 76% utilizam o projetor multimídia como apoio para transmissão do conteúdo em sala de aula;
- 71,4% adotam a prática de disponibilizar material relevante para a disciplina em uma pasta na central de cópias da faculdade;
- 66,7% dinamizam as aulas repassando a fala para os alunos, através da técnica de seminários;
- 57,1% também ministram aulas com o uso de retroprojetor e transparências;
- 47,6% utilizam computadores para auxiliar nas aulas;
- 42,9% convidam profissionais da área para ministrar palestras sobre tópicos importantes do conteúdo, enriquecendo o conhecimento dos alunos;
- 33,3% dos docentes afirmaram adotar outras metodologias de ensino (estudos de casos, material didático disponibilizado via internet, fóruns com temas para discussão, pesquisas e trabalhos práticos em grupo).

Echternacht, Niyama e Almeida (2007) concluíram que os principais pontos ministrados na disciplina Contabilidade Internacional, na época, nos cursos de Ciências Contábeis das IES brasileiras estavam relacionados: à contextualização da Contabilidade

Internacional; aos principais órgãos normatizadores; às práticas contábeis; à comparação entre princípios contábeis brasileiros, americanos e europeus; à conversão de demonstrações em moeda estrangeira. Isso demonstra que não havia tantos livros sobre o assunto, até 2007, a academia não estava abordando temas relacionados com os IAS, embora desde 1989 já existisse um específico tratando da estrutura conceitual que dava informação sobre a preparação das demonstrações financeiras, além de explicar o espírito das novas normas, elementos e contabilidade.

Vale também ressaltar que até 2001, o IASC já tinha desenvolvido cerca de 40 normas contábeis, sendo essas vigentes até hoje. Se o assunto tivesse sido inserido nos programas das IES no Brasil, poderia ter avançado as discussões e o ensino das novas práticas contábeis, bem como o processo de introdução dos conceitos, técnicas e conteúdos dos atuais CPC's. Atualmente são ensinados e introduzidos na grade curricular das IES assuntos como valor justo, teste de *impairment*, intangíveis e instrumentos financeiros que necessitam de um novo julgamento dos profissionais na forma de contabilizar os fatos contábeis.

Silva e Souza (2008) identificaram como a disciplina Contabilidade Internacional era abordada nas IES do estado de São Paulo, verificaram que se concentravam nos últimos semestres/anos do curso, os docentes questionados consideraram o ensino da disciplina relevante e a maioria das instituições pesquisadas possuía entre dois e quatro docentes capacitados para ministrar a referida disciplina.

Os autores ora citados constataram, também, que os atuais professores responsáveis pela disciplina possuem título de mestre ou especialização em contabilidade e grande parte dos coordenadores entende que a disciplina deve ser obrigatória nos currículos e concordam que o tema deve ser discutido em outras disciplinas. É interessante notar que essa resposta ocorreu inclusive em instituições que não oferecem a disciplina como obrigatória. Quanto à literatura utilizada, perceberam que ela está fortemente baseada em livros nacionais.

Outras pesquisas foram realizadas com a temática da Contabilidade Internacional, não como disciplina, mas levando em conta o processo como um todo. Fernandes *et. al.* (2010) analisaram a percepção de 190 professores de todo país que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil em relação ao atual processo de convergência internacional e evidenciaram que os docentes acreditam que a adoção dos IFRS facilitará a inserção das empresas brasileiras no mercado internacional, em função da redução de custos na elaboração das demonstrações contábeis e reconhecem que as instituições brasileiras de ensino não estão preparadas para as mudanças ocorridas em função da adoção das normas internacionais.

Reis, Nogueira e Bim (2010) analisaram além da perspectiva dos docentes os discentes do curso de Ciências Contábeis de uma IES, em relação ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, questionaram que fatores do processo de convergência poderiam afetar de ensino-aprendizagem. Constataram que a maioria absoluta dos discentes tem conhecimento da existência do referido processo.

Entretanto, a percepção dos discentes é de que o processo de convergência está mais relacionado a questões formais, como a nomenclatura dos grupos patrimoniais, do que a aspectos conceituais. Para os docentes, embora tenham conhecimento a respeito das mudanças, ainda apresentam certa resistência em promover as alterações conceituais necessárias, que promoverão a transposição da prática contábil nacional para as normas internacionais.

Para Barth (2008) ter uma disciplina separada, na qual se concentrava as diferenças entre países e as perspectivas dessas diferenças no *financial reporting*, era apropriada quando existiam diferentes tipos de relatórios em todo mundo, assim, o conteúdo ministrado dessa maneira auxiliava na compreensão de como os sistemas de contabilidade evoluíram.

No entanto, com o avanço da convergência contábil pelo crescente número de países aderindo as IFRS do IASB, defende-se aqui a proximidade um conjunto comum de normas globais. Portanto, acredita-se que o ensino das normas deva acontecer no decorrer do curso, em que as normas sejam distribuídas no fluxo das disciplinas obedecendo a sequência lógica dos conteúdos, por exemplo, o pronunciamento da estrutura conceitual na disciplina de teoria da contabilidade, combinação de negócios na disciplina de Contabilidade Avançada.

### 3.4 EDUCAÇÃO E PESQUISA BRASILEIRAS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Peleias *et al.* (2007) destacam a importância da pesquisa histórica contábil e o surgimento de entidades com esse fim, localizadas nos Estados Unidos, Itália, Portugal, Espanha, Austrália e Nova Zelândia, sendo elas: *The Academy of Accounting Historians*, *Società Italiana de Storia de la Ragioneria*, *Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade*, *AECA – Comisión de Historia de la Contabilidad e AFAANZ – Accounting History Special Group*, respectivamente. Pesquisadores interessados no tema poderão participar de fórum e congressos internacionais promovidos por estas entidades.

No caso específico do Brasil, Peleias *et al.* (2007) resumem evolução do ensino da contabilidade em seis momentos ou fases: aulas de comércio, reforma da aula de comércio da



corse, ensino comercial, curso profissionalizante, graduação, início da pós-graduação conforme Figura 2, a seguir.



**Figura 2** – Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil

**Fonte** – Peleias *et al.*, 2007.

Na fase das aulas de comércio, o ensino comercial e de Contabilidade, no Brasil, tiveram início com a chegada da Família Real Portuguesa, no século XIX, pois ocorreu necessidade de controle do governo com os negócios públicos e privados, quando o mercado passou a sofrer influência econômica, política e social do comércio exterior e houve crescimento das demandas locais.

Na fase da reforma da aula de Comércio da Corte, foi criado, ainda no século XIX, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro para oferecer o curso, trazendo grandes mudanças na grade curricular principalmente com a introdução da disciplina de Contabilidade e Escrituração Mercantil.

Na fase do ensino comercial, com a Proclamação da República e a substituição do Instituto Comercial do Rio de Janeiro pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro, os diplomas passaram a ser oficialmente reconhecidos, tanto de formação geral e prático (guarda-livros, perito judicial e empregos da área da Fazenda) quanto de nível superior (agentes consultores, funcionários dos ministérios das Relações Exteriores, atuários das seguradoras, chefes de contabilidade de Bancos e de grandes empresas comerciais).

Em seguida, na fase seguinte, chegada do curso profissionalizante, o Decreto nº. 17.329, de 28.05.1926, instituiu os cursos profissionalizantes, ou de Ensino Técnico

Comercial, além de regulamentar os estabelecimentos de ensino que oferecerem os cursos de formação geral, em quatro anos e superior, em três anos.

Na fase da graduação, o decreto-lei nº. 7988, de 22.09.1945, instituiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. A grade curricular do curso tinha como disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública, Revisões e Perícia Contábil.

Na fase seguinte, a pós-graduação brasileira teve por referência o modelo norte-americano que era baseado no modelo germânico. Na década de 60, surgiu a discussão formal da distinção entre a pós-graduação *Lato Sensu* e a *Stricto Sensu*. No entanto, foi nos anos 70 que se implantaram os primeiros programas *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil.

O primeiro programa de mestrado na área nasceu na FEA/USP na década de 70. A FEA/USP também foi responsável pelo primeiro curso de doutorado em Ciências Contábeis em 1978. Hoje, mais de quinze instituições de ensino superior ofertam programas de mestrado e/ou doutorado em Ciências Contábeis no Brasil, influenciando de maneira decisiva a pesquisa contábil brasileira.

Vale ressaltar que hoje existe o ensino a distância, instituída pela Resolução CNE/CES, de 03/04/01, dando possibilidades aos alunos de localidades onde não existam instituições de ensino superior ou programas específicos, realizar algum curso de graduação. As universidades federais do Espírito Santo e de Santa Catarina são as únicas IES públicas a ofertarem curso de graduação em Ciências Contábeis a distância, financiado pelo sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB) do Ministério da Educação e Cultura (MEC).

Outro avanço ocorrido no ensino superior em Ciências Contábeis foi o sistema de avaliação da qualidade dos cursos de graduação do Inep. Com o intuito de mensurar a qualidade dos cursos do ensino superior, o MEC criou um sistema de avaliação para as IES envolvendo os alunos de todas as IES (públicas e privadas), denominada de Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade), até o ano de 2002. Instituído pela Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004, hoje o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) promove a avaliação das IES, dos cursos de graduação e do desempenho dos estudantes.

Os processos avaliativos são coordenados e supervisionados pela Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior (Conaes) e a operacionalização é de responsabilidade do Inep. A avaliação dos cursos de graduação é feita por instrumentos que subsidiam a produção de indicadores de qualidade, e o processo de avaliação é o Enade.

Enquanto isso, as avaliações *in loco* das IES são realizadas pelas comissões de especialistas. O Enade avalia o desempenho dos alunos de graduação ingressantes e concluintes em relação aos conteúdos programáticos que estão nas diretrizes curriculares do curso de graduação.

No que se refere à pesquisa brasileira em temas voltados à educação contábil, hoje é possível encontrar informações em diversos periódicos acadêmicos. Com o recurso da bibliometria, elenca-se o grau de relevância dos temas e área de conhecimentos abordados por pesquisadores. Os artigos produzidos nos periódicos sobre um determinado assunto formam um núcleo de estudos supostamente de maior qualidade ou relevância para qualquer área.

Os periódicos podem ser classificados em ordem de produtividade decrescente de artigos sobre algumas tipologias, apresentando a distribuição de um núcleo de temas particularmente devotado ao estudo da educação.

Um levantamento dos principais temas abordados em pesquisas educacionais em contabilidade torna-se importante, pois permite que sejam sugeridas ações pedagógicas aos principais envolvidos em políticas educacionais do curso de Ciências Contábeis como, por exemplo, instituições de ensino superior, MEC e CFC.

Assim, tratando-se de um estudo bibliométrico, foram analisadas as tendências temáticas e metodológicas de publicações veiculadas em dezessete periódicos nacionais entre 2000 e 2009. Os periódicos fazem parte da lista *Qualis* da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Com relação à classificação das tipologias e metodologias, no Quadro 4 a seguir, estão resumidas algumas definições. As tipologias de estudo podem ser exploradas sob o aspecto quantitativo, centrado em análises desenvolvidas por meio da aplicação de técnicas estatísticas, e qualitativo, centrado no significado dos fenômenos e processos sociais, considerando motivações, crenças, valores, representações sócio-econômicas (ESPEJO *et. al.*, 2009).

Para o propósito deste estudo, foram consideradas as seguintes áreas: Ensino e Aprendizado, Currículo e Conteúdo de Disciplinas, Pesquisa e Instituições de Ensino Superior, Avaliação, Formação e Educação e Tecnologia.

TIPOLOGIAS DE ESTUDO	
TIPOLOGIA METODOLÓGICA	BREVE DEFINIÇÃO
Ensino e Aprendizado	Exploração ou confronto de métodos de ensino, relação professor e aluno, aprendizado, qualidade do ensino, tipo de aula.
Currículo e Conteúdo	Abordagem das diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis, conteúdo de disciplinas, qualidade de ensino.
Pesquisa e IES	Estudos sobre a pesquisa na área contábil, produção científica.
Avaliação	Processo de avaliação do curso, disciplinas, currículo, alunos e professores, Egressos, percepção de entrevistados,
Formação e Educação	Aspectos da formação do professor aluno e do profissional contábil, educação e profissão.
Tecnologia	Instrumentos, equipamentos e software.

**Quadro 4** – Tipologias de Estudo

**Fonte** – Espejo *et. al.*, 2009.

Na Tabela 1 apresenta a quantidade de artigos em educação contábil, por periódico, entre 2000 e 2009. Constata-se que o número de artigos voltado para a área de educação foi de cem trabalhos, sendo que a Revista de Contabilidade & Finanças apresentou um maior número, com 22% das publicações. Esse maior grau de relevância em termos de publicações pode ser justificado pelo fato de ser um periódico pertencente à Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA-USP), primeira faculdade a ofertar curso de Mestrado e Doutorado em Ciências Contábeis no País.

Enquanto isso, a revista Contabilidade Vista & Revista, responsável por 19% das publicações, é considerada uma das mais antigas. Foi criada em 1989 pelo Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Universidade Federal de Minas Gerais (FACE-UFMG) e destina-se a matérias contábeis e a artigos de cunho acadêmico, teórico, técnico, científico e profissional.

Em seguida, a Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC), ocupando o terceiro lugar, com 11% dos trabalhos, é um periódico pertencente ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criado em 2006 e voltado à academia, especialmente àquelas instituições de ensino superior que produzem trabalhos científicos de cursos de *stricto e lato sensu*.

Ressalta-se que a média anual foi de 24 artigos publicados entre 2007 e 2009. Anteriormente, o número de artigos voltados à área educação, do conjunto de dezessete periódicos, não passou de oito publicações, representando menos de 0,48 por revista, demonstrando a necessidade de estudos e pesquisas envolvendo aspectos da educação contábil.

TABELA 1 – Artigos em Educação por periódico, de 2000 a 2009

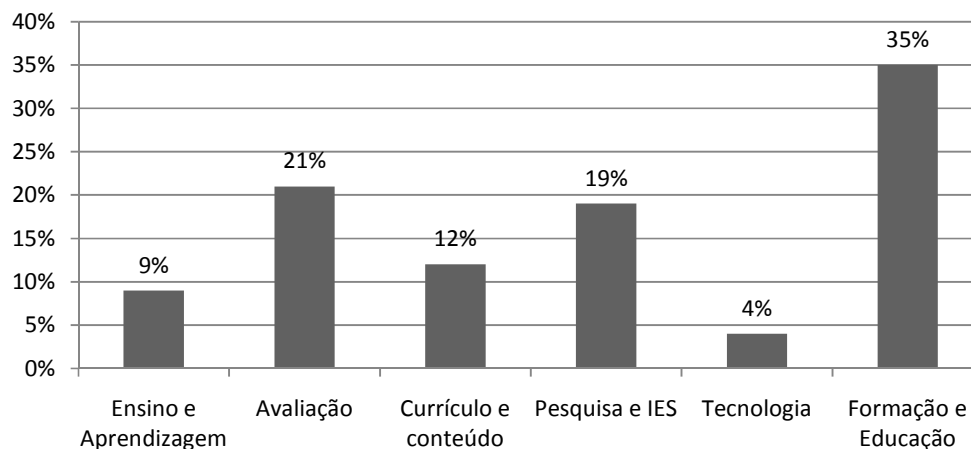
NOME DO PERIÓDICO	ANOS / NÚMEROS DE ARTIGOS PUBLICADOS							
	2000a 2004	2005	2006	2007	2008	2009	Total	%
BASE – Unisinos	0	0	3	3	1	0	7	7%
BBR- Brazilian Business Review	0	1	2	1	0	1	5	5%
Contabilidade Vista & Revista	6	0	1	4	4	4	20	19%
Contabilidade, Gestão E Governança	2	1	0	2	0	3	8	8%
RAC - Revista de Administração Contemporânea	0	0	0	1	0	0	1	1%
ERA - Revista de Administração de Empresas	0	0	0	0	0	1	1	1%
RC&C – Revista De Contabilidade e Controladoria	0	0	0	0	0	2	2	2%
Revista de Contabilidade & Finanças	6	3	1	6	6	1	23	22%
Revista Contemporânea de Economia e Gestão	0	0	0	0	2	0	2	2%
Revista Contemporânea de Contabilidade	1	0	1	1	1	1	5	5%
Revista de Administração (FEA-USP)	1	0	0	0	1	1	3	3%
Revista de Contabilidade da UFBA – RC	0	0	0	0	0	2	2	2%
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis	2	0	0	0	0	0	2	2%
Revista de Contabilidade E Organizações – RCO	0	0	0	1	3	2	6	6%
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC	0	0	0	2	3	6	11	11%
Revista Universo Contábil	0	0	0	1	1	1	3	3%
RIC - Revista de Informação Contábil	0	0	0	0	1	1	2	2%
Total	18	5	8	22	24	26	103	100%

Fonte - Elaboração própria.

Observando o Gráfico 1, as abordagens de formação e educação dos alunos, professores e profissionais tiveram uma maior participação nos temas publicados em periódicos nacionais, representando 35% do total de artigos analisados.

Os estudos revelam aspectos sociológicos bem como o perfil do contador exigido no mercado, contribuições das instituições de ensino superior na formação profissional, formação dos mestrandos em programas de pós-graduação, influência de titulação na formação do indivíduo, formação científica e formação continuada.

A tipologia “Avaliação” ficou em segundo lugar, com 21% e “Pesquisa e IES” em terceiro, com 19% do total de 103 artigos.



**Gráfico 1** – Tipologia de pesquisas em educação contábil no Brasil - de 2000 a 2009  
**Fonte** – Elaboração própria.

No caso específico da tipologia “Ensino e Aprendizagem”, com 9% das publicações, citam-se alguns temas abordados nos artigos estudados, tais como, prática docente, qualidade de ensino, condições de oferta de disciplinas, método de ensino na Contabilidade, evolução do ensino da Contabilidade, ensino e pesquisa nos Estados Unidos, competências e prática pedagógica do professor.

Vale destacar que Laffin (2002a) já discutia o processo de ensino aprendizagem sob três pontos: currículo, ensino e professor. No currículo e ensino destacava a disposição das áreas de conhecimento: o eixo são professores de diferentes áreas contribuindo para a formação técnica isoladamente não permitindo a apropriação de conteúdos de forma integrada. Sugere a utilização do mapa de conceitos dentro das disciplinas e no projeto político pedagógico. Em outro ponto, o professor demonstra preocupação com sua formação e a maneira com que conduz sua prática, bem como, conhece sua concepção de sujeito no processo e os processos de aprendizagem.

Considera, ainda, pensar o sujeito professor como pesquisador, por entender que é na identificação de contextos e de problemas diversos que encontrará espaços para o desenvolvimento de habilidades e competências das ações de pesquisar e ensinar.

Por fim, a análise conjunta dos periódicos indica que a maior parte das pesquisas em educação está direcionada à formação dos professores, alunos e profissionais. Embora em número pequeno de artigos (média de dez) por ano, os estudos relacionados à área

educacional versaram pouco sobre os aspectos tecnológicos do ensino superior, sendo 4% do total de publicações.

Souza e Marion (2001) estudaram e sugeriram a aplicação de estudo de caso no ensino de Ciências Contábeis, justificaram seu estudo pelas tendências de pesquisas sobre a profissão no próximo milênio e a preocupação da construção do conhecimento dos novos profissionais gerados no ensino superior. Fizeram um resgate ao longo do tempo de pesquisas que versam da metodologia do ensino contábil. Destacaram a preocupação no estilo de ensino baseado em livros-texto, no ensino intensivo de regras e nas preleções, sugeriram que novas ferramentas de ensino fossem utilizadas como estudos de caso e o uso de tecnologia em sala de aula, contudo as mesmas não constituíam uma mudança significativa no processo de ensino-aprendizagem.

## 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

### 4.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Pela tipologia da pesquisa classificou-se o estudo quanto ao seu objetivo como descritivo. Objetiva, pois, descrever características da população de estudantes de Ciências Contábeis e estabelecer relações entre as variáveis de suas respostas.

Quanto à sua lógica utilizou-se de argumentos dedutivos, para confirmação da estrutura teórica apresentada e pela posterior comprovação empírica (MARCONI, LAKATOS, 2009).

Quanto à abordagem do problema a investigação realizada foi empírica com coleta de dados, por levantamento ou *survey*, dos questionamentos aplicados junto aos estudantes de Ciências Contábeis, permitindo apuração e tratamento de dados primários (BEUREN, 2006). (BEUREN, 2006).

### 4.2 O INSTRUMENTO DA COLETA DE DADOS: QUESTIONÁRIO

Na coleta de dados, Cooper e Schindler (2003) classificam a técnica usada para reunir dados primários, como abordagem da comunicação, o estudo dos questionamentos feito a pessoas e o registro de suas respostas para análise. Seu principal ponto forte como técnica de coleta é a versatilidade, pois não é necessário que haja uma percepção visual ou outra percepção objetiva da informação procurada pelo pesquisador.

Outro ponto importante é a eficiência e economia do questionamento. Algumas poucas perguntas bem escolhidas podem gerar informações sobre opiniões, atitudes, intenções, expectativas e informações sobre fatos passados que, normalmente, só estão disponíveis por meio de questionamento junto às pessoas que se lembram dos fatos.

Para Smith (2003) e Walliman (2005) fazer perguntas é um método de coleta de dados de informação quantitativa e qualitativa das pessoas e como método de coleta de dados é uma ferramenta muito flexível.

Nesse sentido, considerando o objetivo do estudo, o instrumento utilizado a operacionalizar a pesquisa foi o questionário autoadministrado que, conforme Martins e Theóphilo (2009) trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. No caso desta pesquisa: coletar e



analisar as respostas dos estudantes entrevistados quanto ao seu conhecimento em normas internacionais de contabilidade.

Elaborado à luz da literatura da educação e contabilidade, o questionário foi construído com questões fechadas seguidas de afirmações, ante as quais, foi pedido aos estudantes que externassem suas reações escolhendo um dos seis pontos da escala. A cada ponto, associou-se um valor numérico. Assim obteve-se uma pontuação para cada item e o somatório desses valores (pontos), permitiu medir as atitudes questionadas em relação ao objeto do presente estudo (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

A primeira seção do questionário refere-se à caracterização do perfil dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis; a segunda ao método de ensino utilizado em sala de aula; a terceira refere-se à medição do conhecimento adquirido sobre as normas internacionais de contabilidade; a quarta e última seção trata-se da preparação para o ambiente de convergência das normas.

#### 4.2.1 Primeira seção: perfil dos discentes do curso de Ciências Contábeis

As questões dessa seção objetivam conhecer o perfil dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis pelo gênero, faixa etária e semestre cursado.

Para a elaboração da questão sobre o semestre cursado pelo público de estudantes que participariam da pesquisa, foi analisada a Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis do CFC, baseada na Resolução nº 10 de 28 de dezembro de 2004 da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE/CSE).

A proposta dividiu o conteúdo do fluxo das disciplinas em quatro grandes grupos: Formação Básica, Formação profissional, Formação Teórico-Prática e Disciplinas Optativas (ver Quadro 5).

<b>GRUPOS DE CONTEÚDOS DE DISCIPLINAS</b>	
<b>FORMAÇÃO BÁSICA</b>	Matemática; Métodos Quantitativos Aplicados; Matemática Financeira; Comunicação Empresarial; Economia, Administração, Instituições de Direito Público e Privado; Direito Comercial e Legislação Societária; Direito Trabalhista e Legislação Social; Direito e Legislação Tributária; Ética e Legislação Profissional; Filosofia da Ciência; Metodologia do Trabalho Científico; Psicologia Organizacional e Tecnologia da Informação
<b>FORMAÇÃO PROFISSIONAL</b>	Contabilidade Básica; Estrutura das Demonstrações Contábeis; Contabilidade Societária; Teoria Geral da Contabilidade; Perícia, Avaliação e Arbitragem; Contabilidade Avançada; Contabilidade de Custos; Apuração e Análise de Custos; Auditoria; Controladoria; Gestão de Finanças Públicas; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Planejamento e Contabilidade Tributária; Contabilidade Internacional;

	Responsabilidade Social; Análise de Projetos e Orçamento Empresarial; Análise das Demonstrações Contábeis; Empreendedorismo; Mercado de Capitais; Finanças Empresariais; Sistemas de Informação Gerencial
<b>FORMAÇÃO TEÓRICO-PRÁTICA</b>	Estágio de Iniciação Profissional; Metodologia de Pesquisa; Trabalho de Conclusão de Curso
<b>DISCIPLINAS OPTATIVAS</b>	Contabilidade Aplicada às Instituições Financeiras; Contabilidade Aplicada às Entidades de Interesse Social; Contabilidade Aplicada ao Agronegócio; Contabilidade Nacional; Economia Brasileira; Governança Corporativa; e Subvenções, Assistências Governamentais e Contratos de Concessões.

**Quadro 5** – Grupos de conteúdos de disciplinas

**Fonte** – Adaptação proposta nacional de conteúdo para o curso Ciências Contábeis do CFC.

Pela proposta do CFC, observou-se que o grupo das disciplinas de formação básica não contemplava o conteúdo das normas internacionais de contabilidade, e ainda, que as disciplinas do grupo se concentram nos semestres/períodos iniciais dos cursos. O grupo de formação profissional é formado pelas disciplinas, cujos conteúdos abordam as normas internacionais de contabilidade, estando distribuídas entre 5º e 10º semestre/período do curso. Logo, uma questão foi formulada, com múltipla escolha, indagando aos entrevistados em qual semestre/período estavam cursando.

#### 4.2.2 Segunda seção: identificação do método de ensino-aprendizagem

A identificação do método de ensino-aprendizagem foi composta de afirmações (perguntas) construídas com o objetivo de medir, de acordo com a observação dos estudantes dentre as disciplinas realizadas ou em curso, frequência das atitudes do professor quanto à forma de transmissão, fixação, fonte e avaliação dos conteúdos em sala de aula.

Com as respostas, caracterizaram-se os modelos de ensino, apresentando de forma global, qual o mais utilizado nas IES.

Contudo nas questões de 1 a 4 foi acrescentado aos itens de resposta a opção aberta “Outro”, para que o estudante descrevesse outras atitudes não contempladas nos itens anteriores (ver Quadro 6).

<b>Identificação do método de ensino utilizado</b>
1. Com que frequência os professores utilizam como método de ensino: 1.1 Aula expositiva 1.2 Pequenos grupos 1.3 Aula baseada em solução de problemas 1.4 Outro? 2. Com que frequência é feita a fixação do conteúdo por: 2.1 Listas de exercícios 2.2 Leituras adicionais 2.3 Estudos de caso 2.4 Outro? 3. A fonte de conteúdo das disciplinas cursadas é: 3.1 Livro texto 3.2 Artigos científicos 3.3 Outro 4. A avaliação da aprendizagem é por meio de: 4.1 Provas 4.2 Artigos 4.3 Trabalhos escritos 4.4 Outro?

**Quadro 6** – Identificação do método de ensino utilizado

**Fonte** – Elaboração própria

Os questionamentos da seção (afirmativas de 5 a 8) não foram características pontuais de métodos de ensino, mas afirmações que descreviam atitudes do professor e características de seu domínio sobre o conteúdo em sala de aula. Cada afirmativa possuía uma escala de frequência (1 a 6) para que o entrevistado indicasse a frequência da atitude, possibilitando a modelagem, formação ou indicação do método de ensino, da seguinte forma: quanto maior a frequência da atitude demonstrada, caracterizava-se o método (tradicional) e quanto menor o método (não tradicional). (ver Quadro 7).

<b>Seção questionário: método de ensino</b>
5. Os professores dominam o conteúdo da disciplina. 6. Compreendo com facilidade o conteúdo das disciplinas. 7. Os professores cumprem o plano de ensino com rigor. 8. Os professores discutem o plano de ensino e acolhem sugestões dos alunos quanto a: metodologia, bibliografia, conteúdo e avaliação.

**Quadro 7** – Método de ensino

**Fonte** – Elaboração própria.

#### **4.2.3 Terceira seção: preparação para a convergência de contabilidade**

Nessa seção, as afirmações tiveram como objetivo averiguar como os estudantes estavam buscando a preparação para o ambiente de convergência fora da sala de aula e como o professor buscava informações sobre as normas para ministrá-las (ver Quadro 8).

<b>Seção questionário: preparação para o ambiente de convergência</b>
9. Após a promulgação da Lei 11.638/07, tenho participado de cursos/ eventos sobre as IFRS e os CPC's.
10. As bibliografias adotadas em sala de aula são todas atualizadas com a Lei 11.638 /07 e 11.941/09.
11. O acervo bibliográfico da sua instituição de ensino é renovado após a mudança da legislação, como quando da publicação da Lei 11.638/07 e 11.941/09
12. O professor utiliza em sala de aula demonstrações financeiras padronizadas em IFRS de empresas listadas na Bolsa de Valores para ilustrar o conteúdo ministrado

**Quadro 8** – Preparação para o ambiente de convergência

**Fonte** – Elaboração própria.

#### 4.2.4 Quarta seção: normas internacionais de contabilidade

Na quarta seção, consideração do conhecimento dos conteúdos dos CPC's (ver Quadro 9), foi composta por afirmações-respostas relativas às normas internacionais de contabilidade publicadas no Brasil, exceto as 21, 22 e 23 que representaram conteúdos inovadores para a contabilidade brasileira, conforme já descrito na revisão da literatura deste estudo.

<b>Quarta seção: nível de conhecimento das normas internacionais</b>
13. Estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis.
14. Redução ao valor recuperável dos ativos ( <i>Impairment test</i> ).
15. Demonstração dos Fluxos de Caixa.
16. Ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> ).
17. Arrendamento Mercantil.
18. Ajuste a valor presente.
19. Contratos de construção.
20. Combinação de Negócios.
21. Primazia da essência econômica das operações sobre a forma.
22. As normas contábeis não são mais elaboradas baseadas em regras ou leis.
23. Mensuração a valor justo ( <i>Fair value</i> ).
24. Instrumentos e Derivativos Financeiros.
25. Pesquisa e Desenvolvimento.

**Quadro 9** – Nível de conhecimento das normas internacionais

**Fonte** – Elaboração própria.

A seleção dos pronunciamentos contábeis e conteúdos ocorreram de forma aleatória no sítio do CPC sem critério pré-definido, vez que a premissa da pesquisa não visava averiguar o conhecimento de normas específicas, mas verificar um conhecimento geral das normas internacionais de contabilidade.

#### 4.3 COLETA DOS DADOS NAS IES DO DF E A CONSTRUÇÃO DA AMOSTRA

Após a criação do questionário, buscou-se no sítio do MEC a população de IES credenciadas que ofereciam o curso presencial em Ciências Contábeis no Distrito Federal. Verificou-se que a população das instituições de ensino era composta por três universidades, três centros universitários, quinze faculdades e dois institutos, compondo um total de **vinte e três** instituições credenciadas (ver Quadro 10).

<b>Instituições de Ensino Superior no DF com curso de Ciências Contábeis</b>		
<b>IES</b>	<b>SIGLA</b>	<b>TIPO</b>
Centro Universitário de Brasília	CEUB	Particular
Centro Universitário do Distrito Federal	UDF	Particular
Centro Universitário Euro-Americano	UNIEURO	Particular
Faculdade Alvorada de Educação Física e Desporto	FAFED	Particular
Escola Superior Professor Paulo Martins	ESPAM	Particular
Faculdade de Ciências e Tecnologia de Brasília	FACITEB	Particular
Faculdade de Ciências Sociais e Tecnológicas	FACITEC	Particular
Faculdade do Meio Ambiente e de Tecnologia de Negócios	FAMATEC	Particular
Faculdade Evangélica de Taguatinga	Evangélica	Particular
Faculdade IBMEC Distrito Federal	IBMEC	Particular
Faculdade Michelangelo	Michelangelo	Particular
Faculdade Projeção	PROJEÇÃO	Particular
Faculdades COC de Brasília	Faculdades COC	Particular
Faculdade Serrana de Ensino Superior	FASEP	Particular
Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central	FACIPLAC	Particular
Faculdades Integradas da UPIS	UPIS	Particular
Faculdades Integradas UNICESP	UNICESP	Particular
Instituto de Ciências Sociais Aplicadas	UNEB	Particular
Instituto de Educação e Ensino Superior de Samambaia	IESA	Particular
Universidade de Brasília	UnB	Pública
Universidade Católica de Brasília	UCB	Filantrópica
Universidade Paulista	UNIP	Particular

**Quadro 10** - Instituições de Ensino Superior no DF com curso de Ciências Contábeis

**Fonte** – Sítio do Ministério da Educação.

Diante disso, foi solicitado ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira do MEC (Inep) o censo da educação superior realizado em 2008 que apresentava o número de estudantes da região. No Distrito Federal, existiam matriculados nos cursos de Ciências Contábeis 4.327 estudantes distribuídos entre as vinte e uma instituições particulares, uma filantrópica e uma pública federal.

Antes de iniciar a aplicação dos questionários, buscou-se contato com os representantes (diretores ou coordenadores de cursos) das instituições, solicitando autorização por meio de mensagens via *e-mail* ou ligação telefônica.

Constatou-se que algumas IES credenciadas não estavam ativas ou não ofertavam curso de Ciências Contábeis, como foi o caso da Faculdade Evangélica de Taguatinga, da Faculdade IBMEC Distrito Federal que tinham duas autorizações e da Faculdade COC de Brasília. Essas IES foram excluídas da amostra. Das 23 instituições com curso de Ciências Contábeis credenciados pelo MEC, apenas dezenove estavam em vigência ou com matrículas ativas.

Dessa forma, a amostra foi criada com dados do censo, vez que a planilha fornecida pelo Inep possuía informações dos coordenadores de cursos, *e-mail*, telefone e endereço das IES. Iniciou-se um novo contato com os representantes das instituições para a aplicação dos questionários, verificando ainda que a Faculdade Michelangelo, apesar de constar no censo não mais oferecia o curso e encontrava-se em processo de descontinuidade e a Faculdade Alvorada de Educação Física e Desporto havia iniciado o curso há pouco tempo e não possuía turmas do 5º ao 7º período.

A Faculdade do Meio Ambiente e de Tecnologia de Negócios e a Faculdade de Ciências e Tecnologia de Brasília possuíam autorizações recentes e realizariam o primeiro vestibular em 2011. Portanto, das dezenove IES que estavam ativas, somente quinze ofertam regularmente curso de Ciências Contábeis.

Ainda foram excluídas da amostra o Instituto de Ciências Sociais Aplicadas e a Universidade Paulista por não ter sido possível acesso aos dados das duas IES. E, ainda, a Escola Superior Professor Paulo Martins, por ter sido adquirida pelo Grupo Projeção o qual fora visitado os *campi* do Guará e Taguatinga, contudo a Faculdade Projeção, *campus* Guará, não possuía turmas do 5º ao 7º período.

A aplicação dos questionários foi realizada durante cinco semanas, após solicitação e autorização do coordenador e professor do curso em Ciências Contábeis da IES. A interrupção da aula fez-se necessária para que se pudesse direcionar o questionário aos alunos do 5º ao 10º semestres selecionados para amostra da pesquisa.

Ao final das visitas à IES, a amostra ficou composta por dozes instituições, a saber: uma federal, uma filantrópica e dez particulares. De um total de 745 entrevistados, 126 alunos eram da Universidade de Brasília (UnB), 53 do Centro Universitário de Brasília (CEUB), quatorze da Universidade Católica de Brasília (UCB), 94 das Faculdades Integradas da UPIS (UPIS), 168 do Centro Universitário do Distrito Federal (UDF), 31 do Centro Universitário Euro-Americano (UNIEURO), 84 da Faculdade Projeção (PROJEÇÃO), 36 da Faculdade de Ciências Sociais e Tecnológicas (FACITEC), treze da Faculdade Serrana de Ensino Superior (FASEP), 23 do Instituto de Educação e Ensino Superior de Samambaia (IESA), 23 das

Faculdades Integradas Unicesp (UNICESP), oitenta das Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central (FACIPLAC).

Durante a tabulação dos dados, percebeu-se que alguns questionários estavam incompletos, com alguma afirmação não respondida e outros totalmente respondidos com uma única opção da escala para todas as afirmações. O que demonstrou a falta de atenção do entrevistado ao objetivo da pesquisa ou leitura das afirmativas. Optou-se, então, pela exclusão dos questionários incompletos, para que não provocassem viés ou falhas no tratamento e análise das respostas, totalizando 219 invalidados. Dessa forma, foram considerados válidos para a amostra, 526 questionários (ver Tabela 2).

**TABELA 2 – NÚMERO DE QUESTIONÁRIOS VÁLIDOS POR IES**

<b>IES selecionadas com Curso de Ciências Contábeis no DF</b>	<b>Nº</b>
Universidade de Brasília (Unb)	91
Centro Universitário de Brasília (CEUB)	36
Universidade Católica de Brasília (UCB)	14
Faculdades Integradas da UPIS (UPIS)	51
Centro Universitário do Distrito Federal (UDF)	132
Centro Universitário Euro-Americano (UNIEURO)	23
Faculdade Projeção (PROJEÇÃO)	53
Faculdade de Ciências Sociais e Tecnológicas (FACITEC)	28
Faculdade Serrana de Ensino Superior (FASEP)	13
Instituto de Educação e Ensino Superior de Samambaia (IESA)	18
Faculdades Integradas UNICESP (UNICESP)	21
Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central (FACIPLAC)	46
<b>Total de respostas coletadas</b>	<b>526</b>

Fonte – Elaboração própria.

#### 4.4 HIPÓTESES DA PESQUISA

A análise dos questionários respondidos, à luz da premissa inicial da pesquisa, de que a convergência contábil internacional demanda um novo perfil do profissional com visão mais crítica com um maior conhecimento em economia, métodos quantitativos entre outros saberes, a fim de lhe conferir uma capacidade de realizar julgamentos e estimativas na gestão situações de incertezas e riscos, para auxiliar os usuários da informação contábil na tomada de decisão com bases sólidas e padrões de alta qualidade conferida no teor das normas internacionais de contabilidade.

Isso implica questionar como está sendo a formação oferecida pelas IES. Esta indagação motivou a construção das hipóteses deste estudo. Para tanto foi necessário

selecionar algumas variáveis independentes (afirmações do questionário) que, de alguma forma, refletiram como está o nível de conhecimento gerado no processo de ensino-aprendizagem sobre as normas internacionais pelos métodos de ensino utilizados em sala de aula.

I - O método de ensino tradicional é o método mais utilizado nas IES do Distrito Federal;

II - O nível de conhecimento dos estudantes entrevistados é comum a todas as normas internacionais questionadas.

III - Existe relação entre o método de ensino mais utilizado no Distrito Federal e o conhecimento das normas internacionais de contabilidade questionadas;

IV - O conhecimento em normas internacionais pode ser gerado quando o método de ensino é tradicional nas IES do Distrito Federal;

V - O método de ensino tradicional é utilizado na UnB, permitindo que aos estudantes, por meio desse método, possuam conhecimento das normas internacionais de contabilidade;

VI - Os estudantes que participam de cursos e eventos sobre CPC/ IFRS têm conhecimento das normas internacionais de contabilidade.

#### 4.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS E CONSTRUÇÃO DE VARIÁVEL

O teste das hipóteses da pesquisa e análise da relação entre as variáveis estudadas foram realizados por técnicas de análise de agrupamento hierárquico, testes de correlação e de regressão linear múltipla, com a utilização do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) versão 17.0.

##### 4.5.1 Técnica de agrupamento hierárquico (clusters)

A técnica de agrupamento hierárquico (*Clusters*) fornece a representação gráfica do agrupamento chamado dendograma (gráfico em árvore) (HAIR JR., *et. al.*, 2009). Todos os documentos são colocados em agrupamentos diferentes, ou seja, um agrupamento para cada documento. A seguir, os agrupamentos são analisados aos pares. O par de elementos que possuir maior grau de similaridade é agregado em um único agrupamento, que passa a representá-los. A partir desse momento, tem-se um *cluster* a menos.



Repete-se o processo de análise de similaridades, em que o par mais similar é agrupado. A análise é aplicada recursivamente em toda a coleção, até que haja somente um único agrupamento (WIVES, 1999).

Essa técnica foi utilizada para analisar as possibilidades de agrupamentos entre as variáveis, espera-se que a composição dos grupos forneça pelas características o método de ensino mais utilizado, pela equação (1) descrita abaixo:

$$\Sigma = \text{EXPO} + \text{EXER} + \text{LIVR} + \text{PROV} - \text{GRUP} - \text{PROB} - \text{LEI} - \text{CASO} - \text{CIEN} - \text{ARTI} - \text{OBSE} - \text{CONT} - \text{FACI} - \text{RIGO} - \text{PLA} \quad (1)$$

Onde, as variáveis: aula expositiva - exposição oral dos conteúdos pelo professor, seguindo uma sequência fixa e pré-determinada, enfatiza-se a necessidade de exercícios para memorização dos conteúdos (EXPO); listas de exercícios (EXER); provas (PROV); pequenos grupos – seminários (GRUP); aula baseada em solução de problemas - ao final da disciplina é solucionado um problema extraído da sua realidade por meio de todo o conteúdo ministrado (PROB); leituras adicionais (LEIT); estudos de caso (CASO); artigos (ARTI); observação contínua do professor de acordo com o rendimento (OBSE); os professores dominam o conteúdo da disciplina (CONT); compreendo com facilidade o conteúdo das disciplinas (FACI); os professores cumprem o plano de ensino com rigor (RIGO); os professores discutem o plano de ensino e acolhem sugestões dos alunos quanto à metodologia, bibliografia, conteúdo e avaliação (PLAN); livro texto (LIVR); artigos científicos (CIEN), representaram atitudes do professor e caracterizaram pontualmente os métodos de ensino descritos na revisão da literatura da pesquisa. O somatório das variáveis representa o método de ensino predominante nas salas de aulas dos cursos de Ciências Contábeis no DF.

#### **4.5.2 Criação da variável MET (método de ensino tradicional)**

Nesse sentido, para verificar a aceitação das hipóteses da pesquisa, se a academia está preparando os profissionais para este ambiente de convergência, optou-se por classificar as afirmações-respostas obtidas pela segunda seção do questionário em: “ensino tradicional” e “não tradicional” (ver Quadro 11).

<b>Classificação das variáveis do método de ensino tradicional e não tradicional</b>	
<b>Método de ensino tradicional</b>	<b>Método de ensino não tradicional</b>
1. Aula expositiva (EXPO) 4. Listas de exercícios (EXER) 7. Livro texto (LIVR) 9. Provas (PROV)	2. Pequenos grupos (GRUP) 3. Aula baseada em solução de problemas (PROB) 5. Leituras adicionais (LEIT) 6. Estudos de caso (CASO) 8. Artigos científicos (CIEN) 10. Artigos (ARTI) 11. Observação contínua do professor de acordo com o rendimento. (OBSE)

**Quadro 11** - Classificação das variáveis do método de ensino tradicional e não tradicional  
**Fonte** - Elaboração própria.

A classificação fez-se necessária, pois cada ponto da escala de afirmação-resposta que compõe as questões representou a frequência das atitudes dos professores (as atitudes partir daqui serão chamadas de variáveis) na condução das disciplinas ministradas. O conjunto dessas variáveis configurou no método adotado pelos professores e, por sua vez, o conjunto dos métodos dos professores representou o método de ensino predominante nas IES. Logo a análise global dos métodos da IES representou o método de ensino utilizado nos cursos de Ciências Contábeis do Distrito Federal.

As questões do Quadro 12, conforme a seguir, foram construídas pontuando itens que caracterizaram o método de ensino tradicional definido no presente estudo. Foi considerado ensino tradicional quando a opção da frequência de repetições, em sala de aula, da variável que representa, foi escolhida o maior o índice atribuído na escala, caso contrário, quando o menor marcado, método não tradicional.

<b>Classificação das perguntas do método de ensino tradicional e não tradicional</b>							
<b>Não tradicional</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>Tradicional</b>
12. Os professores dominam o conteúdo da disciplina. (CONT)							
13. Compreendo com facilidade o conteúdo das disciplinas.(FACI)							
14. Os professores cumprem o plano de ensino com rigor. (RIGO)							
15. Os professores discutem o plano de ensino e acolhem sugestões dos alunos quanto a: metodologia, bibliografia, conteúdo e avaliação. (PLAN)							

**Quadro 12** - Classificação das perguntas do método de ensino tradicional e não tradicional  
**Fonte** - Elaboração própria.

A demanda desse resultado direcionou a escolha da técnica hierárquica de agrupamento de dados. O procedimento da técnica envolve a decisão de agrupamento que combinou as variáveis do método de ensino em uma estrutura de hierarquia ou tipo de árvore (HAIR JR., *et. al.*, 2009).

O procedimento dessa técnica utilizou características de similaridade das variáveis para agregá-las. Logo, se a frequência das variáveis dos métodos de ensino fosse similar formariam os grupos (*clusters*) ora classificados no quadro 12.

A compreensão do procedimento hierárquico é um processo simples e repetitivo:

1. Começou com todas as variáveis de ensino formando seus próprios agrupamentos (cada variável um grupo unitário);
2. Usando a medida de similaridade, combinou os dois agrupamentos mais parecidos em um novo (agora contendo duas variáveis), reduzindo assim a quantia de agrupamentos em uma unidade;
3. Repetiu o processo novamente, usando a medida de similaridade para combinar os dois agrupamentos mais parecidos em um novo;
4. Continuou o processo, combinando em cada um cada passo os dois agrupamentos mais semelhantes em um novo. O processo repetiu até que as quinze variáveis foram contidas em um só agrupamento.

Para isso foram parametrizadas as variáveis no SPSS e aplicada à técnica. A representação gráfica utilizada, tipo árvore, foi o dendograma (MARTINS, 2003). As folhas da árvore representaram as variáveis do método de ensino, já os nós internos representaram grupos (*clusters*), sendo agrupados, por sua vez, até formar apenas dois: o método de ensino tradicional e não tradicional.

Assim, a Figura 3, demonstrou a similaridade entre variáveis. O que configurou a variável foco da análise do presente estudo: método de ensino tradicional (MET).



FACILIDADE) e a avaliação é realizada por meio de provas (variável PROVAS), cujo objeto é verificar a reprodução do conteúdo memorizado.

O dendograma ainda justificou a criação da equação (1) da variável método de ensino tradicional (MET), pois agregou todas as variáveis que caracterizaram o método do presente estudo. As variáveis que representam o método foram somadas e, as demais, representando as não tradicionais, subtraídas. As demais variáveis que caracterizaram o método de ensino não tradicional, como metodologia baseada em solução de problemas, estudos de casos, outras formas de fixação de conteúdo, avaliação e fontes de conteúdos, compuseram a variável tradicional, conforme pode ser observado na equação (1).

#### **4.5.3 Teste de correlação**

As técnicas de análise bivariada e multivariada objetivam o estudo da correlação para determinação da força do relacionamento entre duas observações emparelhadas e indicando até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com os de outra. O resultado desses testes são coeficientes que quantificam o grau de correlação entre as variáveis estudadas (STEVENSON, 1981).

As técnicas de análise bivariada utilizadas foram testes paramétricos e não-paramétricos de correlação. A partir do uso dessa técnica, espera-se verificar quais normas internacionais os estudantes possuem o conhecimento.

#### **4.5.4 Regressão linear múltipla**

A análise de regressão múltipla é uma técnica estatística usada para analisar a relação entre uma única variável dependente (critério) e variáveis independentes (preditoras). O objetivo da análise de regressão múltipla é usar as variáveis independentes cujos valores são conhecidos para prever os valores da variável dependente selecionada pelo pesquisador. Cada variável independente é ponderada pelo procedimento da análise de regressão para garantir máxima previsão a partir do conjunto de variáveis independentes (HAIR JR. *et. al.* 2009).

Nesse sentido, espera-se prever com essa técnica se os métodos de ensino mais utilizados nas IES geram conhecimento sobre as normas internacionais de contabilidade.

Para aplicação dessa técnica, utilizaram-se as variáveis explicativas das normas internacionais de contabilidade, perfil dos estudantes entrevistados e sua preparação por meio

de cursos, a fim de medir seu grau de relacionamento com as variáveis dependentes representadas nas equações 2, 3 e 4, onde: (SEXO) sexo; (SEMES) semestre cursado; (IDADE) faixa etária; (ESTRCON) estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis; (IMPAIR) redução ao valor recuperável dos ativos (*Impairment test*); (COMB) combinação de negócios; (DFC) demonstração dos fluxos de caixa; (ESSEN) primazia da essência econômica das operações sobre a forma; (INTANG) ativos intangíveis (*Goodwill*); (PRINC) as normas contábeis não são mais elaboradas baseadas em regras ou leis; (LEASI) arrendamento mercantil; (AVP) ajuste a valor presente; (VAJUSTO) mensuração a valor justo (*fair value*); (INSTFIN) instrumentos e derivativos financeiros; (CONTRCONS) contratos de construção; (P&D) pesquisa e desenvolvimento; (BIBLI) as bibliografias adotadas em sala de aula são todas atualizadas com a Lei 11.638 /07 e 11.941/09; (CURS) após a promulgação da Lei 11.638/07, tenho participado de cursos/ eventos sobre as IFRS e os CPC's; (DFP) o professor utiliza em sala de aula demonstrações financeiras padronizadas em IFRS de empresas listadas na Bolsa de Valores para ilustrar o conteúdo ministrado; (ACER) O acervo bibliográfico da sua instituição de ensino é renovado após a mudança da legislação, como quando da publicação da Lei 11.638/07 e 11.941/09.

Na equação (2), a variável dependente MET *versus* variáveis explicativas do perfil dos estudantes entrevistados, nível de conhecimentos das normas internacionais de contabilidade e preparação para o ambiente de convergência por meio de cursos:

$$\begin{aligned}
 MET = & \alpha_1 + \beta_1(SEXO) + \beta_2(SEMES) + \beta_3(IDADE) + \beta_4(ESTRCON) + \beta_5(IMPAIR) + \beta_6(COMB) \\
 & + \beta_7(DFC) + \beta_8(ESSEN) + \beta_9(INTANG) + \beta_{10}(PRINC) + \beta_{11}(LEASI) + \beta_{12}(AVP) \\
 & + \beta_{13}(VAJUSTO) + \beta_{14}(INSTFIN) + \beta_{15}(CONTRCONS) + \beta_{16}(P\&D) + \beta_{17}(BIBLI) \\
 & + \beta_{18}(CURS) + \beta_{19}(DFP) + \beta_{20}(ACER) + \varepsilon
 \end{aligned}
 \tag{2}$$

A análise da regressão do modelo econométrico utilizado para variável MET, objetiva verificar o grau de relacionamento das normas internacionais quando o método de ensino tradicional for utilizado e se existe incentivo aos estudantes em buscar conhecimento além da sala de aula.

Adicionalmente foi criado o modelo econométrico isolando como variável dependente a variável UnB *versus* variáveis explicativas MET, nível de conhecimentos das normas internacionais de contabilidade e preparação para o ambiente de convergência por meio de cursos descrito na equação (3):

$$\begin{aligned}
 UnB = & \alpha_1 + \beta_1(SEXO) + \beta_2(SEMES) + \beta_3(IDADE) + \beta_4(ESTRCON) + \beta_5(IMPAIR) + \beta_6(COMB) \\
 & + \beta_7(DFC) + \beta_8(ESSEN) + \beta_9(INTANG) + \beta_{10}(PRINC) + \beta_{11}(LEASI) + \beta_{12}(AVP) \\
 & + \beta_{13}(VAJUSTO) + \beta_{14}(INSFIN) + \beta_{15}(CONTCONS) + \beta_{16}(P\&D) + \beta_{17}(BIBLI) \\
 & + \beta_{18}(CURS) + \beta_{19}(DFP) + \beta_{20}(ACER) + \beta_{21}(MET) + \varepsilon
 \end{aligned}$$

(3)

O teste de regressão do modelo visa explicar se na UnB o ensino utilizado é tradicional e se seus estudantes estão adquirindo o conhecimento das normas internacionais de contabilidade na Instituição.

A seguir na equação (4) a variável dependente testada foi a participação de cursos e eventos sobre as normas internacionais com os conhecimentos das normas internacionais, perfis dos estudantes entrevistados e a variável método de ensino tradicional.

$$\begin{aligned}
 CURS = & \alpha_1 + \beta_1(SEXO) + \beta_2(SEMES) + \beta_3(IDADE) + \beta_4(ESTRCON) + \beta_5(IMPAIR) + \beta_6(COMB) + \\
 & \beta_7(DFC) + \beta_8(ESSEN) + \beta_9(INTANG) + \beta_{10}(PRINC) + \beta_{11}(LEASI) + \beta_{12}(AVP) + \beta_{13}(VAJUSTO) + \\
 & \beta_{14}(INSFIN) + \beta_{15}(CONTCONS) + \beta_{16}(P\&D) + \beta_{17}(BIBLI) + \beta_{18}(MET) + \beta_{19}(DFP) + \beta_{20}(ACER) + \\
 & \varepsilon
 \end{aligned}$$

(4)

O modelo foi criado devido à crença de que os estudantes que participaram de eventos e cursos sobre as normas internacionais possuíam maior conhecimento e se, no método de ensino tradicional, pode se explicar a busca de conhecimento além da sala de aula, por eventos ou cursos sobre o tema.

Doravante, utilizou-se o teste t para avaliar a significância estatística das variáveis independentes, após escolhido o nível de significância, para então determinar um valor crítico. Posterior à identificação do valor, o valor da estatística t foi comparado com o valor crítico e se a hipótese nula seria rejeitada ou não ao nível de significância escolhida. (WOOLDRIDGE, 2006). Para avaliar o número de variáveis independentes incluídas na equação de regressão e o tamanho da amostra, o coeficiente de determinação ( $R^2$ ) cujo valor dado ente 0 e 1, foram fornecidos pelo programa (HAIR JR. *et al.*, 2009).

#### 4.6 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Admite-se para o presente estudo, a limitação referente à operacionalização da ferramenta utilizada para a coleta de dados, o questionário, vez que a qualidade e quantidade de informações dependem muito da capacidade e da disposição dos respondentes de cooperar. E mesmo que esses respondentes aceitem participar da pesquisa eles podem não ter o

conhecimento exigido ou não ter uma opinião sobre o assunto. Os respondentes também podem interpretar uma questão ou um conceito de forma diferente daquela pretendida, isso ocorre quando o entrevistado responde a pergunta diferente daquela que foi perguntada (COOPER, SCHINDLER 2003).

No tocante à amostra, a limitação refere-se ao censo da educação superior do Inep, não há dados disponíveis sobre o número de alunos matriculados por semestre, logo não foi possível calcular a amostra para a pesquisa, uma vez que os questionários foram direcionados aos estudantes matriculados em semestres específicos das IES visitadas.

Cunha (1996) ao defender o professor como o ator especial na definição da prática pedagógica do ensino superior parece fácil de entender. Ainda que ele não seja o único elemento significativo do processo, não há como desconhecer que é o agente principal das decisões no campo. Mesmo desconhecendo o arbitrário que envolve suas escolhas, o professor é que concretiza a definição pedagógica, e na estrutura acadêmica de poder, representa a maior força. Contudo, apenas um dos sujeitos do processo compôs a pesquisa o corpo docente. Inicialmente o objetivo do estudo abrangia tanto corpo docente como discente. Um questionário fora preparado e direcionado ao corpo docente das IES visitadas. Mesmo após duas tentativas de aplicação realizadas, visita às IES e via *homepage* na internet, o número de respostas obtidas fora insuficiente para análise neste estudo.

Destarte, o acelerado processo de convergência internacional da contabilidade que desde a criação do CPC a exigência da publicação das demonstrações em IFRS, não houve tempo hábil para a preparação necessária, das partes interessadas para essa nova realidade. Acredita-se, pois, que haja influência de outras variáveis nesse processo, contudo não foram consideradas, por não relacionar com o objeto de estudo.

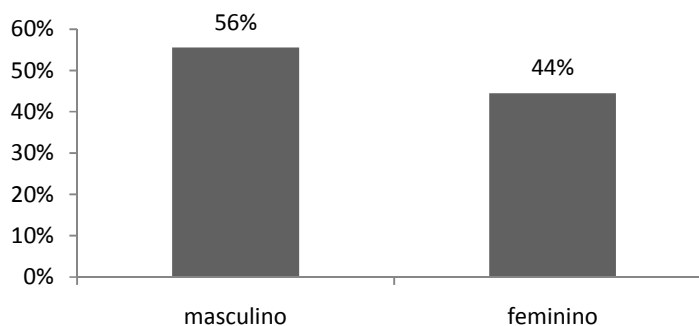


## 5 ANÁLISE DOS DADOS E ACHADOS DA PESQUISA

Nesta seção serão apresentados os resultados encontrados bem como as inferências e análises a partir deles. A princípio será apresentada a análise descritiva da amostra pesquisada, em seguida a representação gráfica do agrupamento hierárquico das variáveis. Posteriormente, apresentar-se-ão os testes estatísticos de correlação paramétricos e não paramétricos seguidos pelas análises de regressão, bem como os indícios e possíveis inferências de todos os testes realizados

### 5.1 ANÁLISE DESCRITIVA

No primeiro momento, analisou-se a frequência das respostas por seções do questionário. Sobre o perfil, dentre o total da amostra de 526 estudantes entrevistados, 56% eram estudantes masculinos e 44% femininos, representando uma diferença de apenas 12% entre o número de homens e mulheres, cursando Ciências Contábeis nas doze IES pesquisadas no DF (ver Gráfico 2), resultados obtidos pelos dados da primeira seção do questionário da pesquisa.

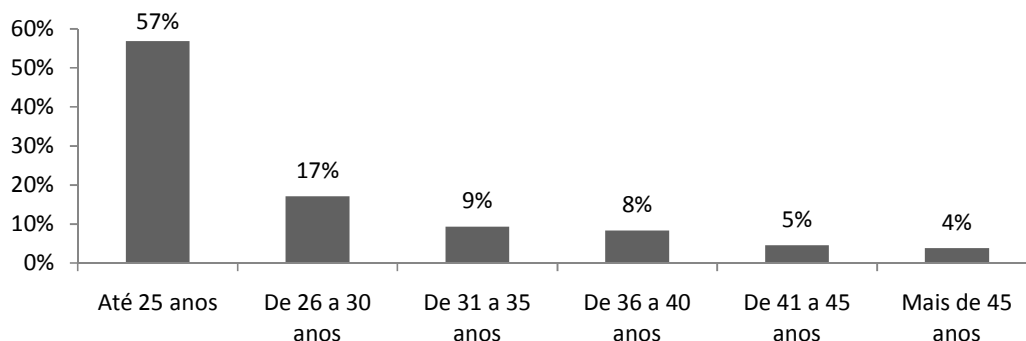


**Gráfico 2** – Gênero da amostra

**Fonte** - Elaboração própria.

No caso específico da faixa etária, enquanto 57% eram estudantes com menos de 25 anos, 17% eram da idade de 26 e trinta, e 26% tinham acima de trinta, demonstrando que a maior parte de entrevistados, é considerada jovem (cerca de 74%). Vale ressaltar que na maior parte das IES particulares, concentram-se os alunos com maior faixa etária, pois esses

normalmente são obrigados a entrar no mercado de trabalho precocemente, pois necessitam custear seus estudos (Gráfico 3).

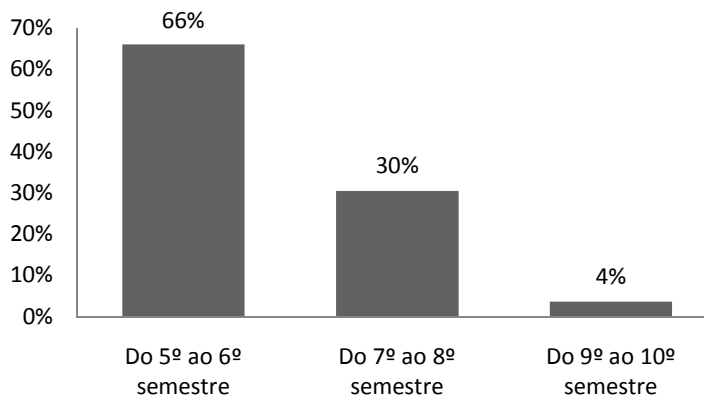


**Gráfico 3** – Faixa etária

Fonte - Elaboração própria.

Em relação ao semestre/período cursado pelos estudantes entrevistados, observa-se que 66% estão cursando o 5º ou 6º semestre. Essa concentração explica-se pelo fato de que a grade curricular, em vigência, nos cursos das IES particulares era composta por sete semestres. Dessa forma, acredita-se que o conteúdo de grande parte dos pronunciamentos do CPC que compõem o grupo Formação Profissional, conforme anteriormente descrito, foram contemplados em ambos semestres que concentraram os alunos entrevistados.

Verificou-se (Gráfico 4 – semestre cursado) que parte dos respondentes do 8º ao 10º é da UnB, pois diferente das demais, a Instituição oferece o curso composto de dez semestres. E também há uma tendência, percebida numa análise global do perfil, que os egressos serão jovens contadores numa faixa etária de até trinta anos, composta por grande parte do sexo masculino.



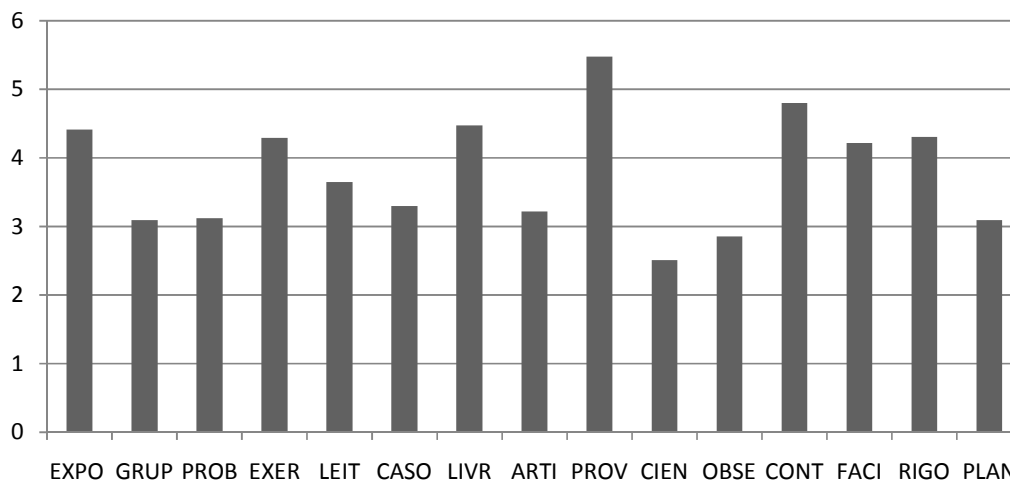
**Gráfico 4** – Semestre cursado

Fonte - Elaboração própria.

Por fim sobre o perfil dos estudantes pode-se inferir, que os ingressantes no curso, são mais de 50% do sexo masculino, possuem até 25 anos de idade (podendo ter no mínimo 23 anos) e cursam o 5º ou 6º semestre.

Optou-se, para demais seções do questionário, pelo cálculo da média global da frequência de resposta por afirmação-resposta. Verificou-se, assim, quais as afirmações foram mais ou menos escolhidas como resposta, ou seja, quais atitudes dos professores foram mais frequentes em sala de aula.

Quanto às afirmações-respostas que trataram do método de ensino mais utilizados (ver Gráfico 5), a opção de prova quase sempre é a mais utilizada como forma de avaliação no DF, e isso pode ser explicado pela sua obrigatoriedade contida nos Regimentos Internos das IES particulares.



**Gráfico 5** – Frequência média das características dos métodos de ensino

**Fonte** - Elaboração própria.

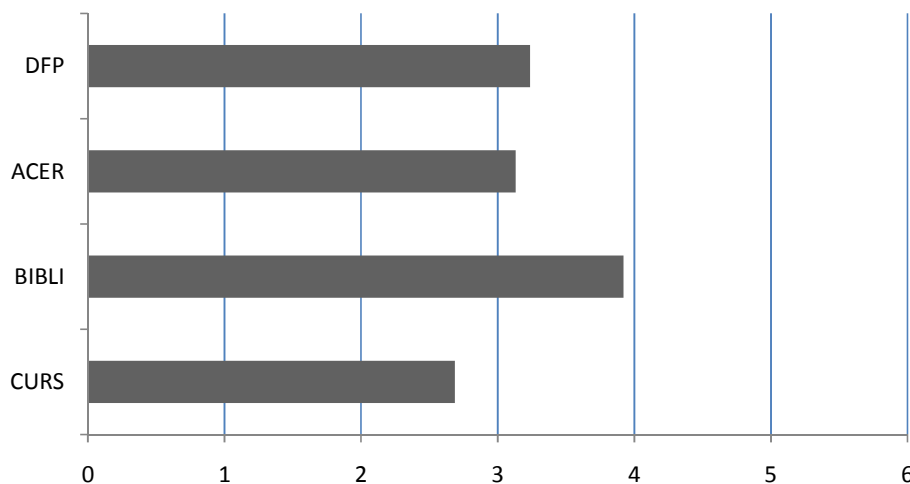
EXPO	Aula expositiva (exposição oral dos conteúdos pelo professor, seguindo uma seqüência fixa e pré-determinada, enfatiza-se a necessidade de exercícios para memorização dos conteúdos.	OBSE	Observação contínua do professor de acordo com o rendimento
EXER	Listas de exercícios	CONT	Os professores dominam o conteúdo da disciplina.
PROV	Provas	FACI	Compreendo com facilidade o conteúdo das disciplinas.
GRUP	Pequenos grupos (seminários)	RIGO	Os professores cumprem o plano de ensino com rigor
PROB	Aula baseada em solução de problemas (Ao final da disciplina é solucionado um problema extraído da sua realidade por meio de todo o conteúdo ministrado)	PLAN	Os professores discutem o plano de ensino e acolhem sugestões dos alunos quanto a: metodologia, bibliografia, conteúdo e avaliação
LEIT	Leituras adicionais	LIVR	Livro texto
CASO	Estudos de caso	CIEN	Artigos científicos
ARTI	Artigos		

A pergunta referente à avaliação sobre forma de artigos científicos quase nunca fora usada para medir o desempenho, segundo os estudantes, acredita-se que a maior frequência desse item foi de respostas da UnB, por ser a única IES do DF a oferecer programas de iniciação científica e programa de pós-graduação *stricto sensu*, e possuir professores-pesquisadores ligados a órgãos de fomento a pesquisa.

Uma tendência pode ser observada para os itens: aula expositiva, listas de exercícios, livro texto, domínio no conteúdo, compreendo com facilidade, cumprem o plano de ensino, que tiveram uma frequência semelhante. Isso caracteriza como as aulas são ministradas em sua maioria nas IES do DF.

As demais atitudes dos professores como a metodologia baseados em solução de problemas, pequenos grupos, estudos de casos, leituras adicionais, artigos como fonte de conteúdo, observação no rendimento como forma de avaliação a discussão do plano de ensino em sala de aula foram utilizadas algumas vezes, pois, acredita-se que esses itens representam formas alternativas na condução das disciplinas, o que demanda mais tempo de planejamento, por parte dos docentes e, às vezes, não são permitidos pelo regimento da IES como outras formas de avaliação, além da prova.

Posteriormente, observou-se a frequência da seção preparação para o ambiente de convergência (ver Gráfico 6).



**Gráfico 6** – Frequência da seção preparação para o ambiente de convergência

**Fonte** - Elaboração própria.

BIBLI	As bibliografias adotadas em sala de aula são todas atualizadas com a Lei 11.638 /07 e 11.941/09	CURS	Após a promulgação da Lei 11.638/07, tenho participado de cursos/ eventos sobre as IFRS e os CPC's.
DFP	O professor utiliza em sala de aula demonstrações financeiras padronizadas em IFRS de empresas listadas na Bolsa de Valores para ilustrar o conteúdo ministrado	ACER	O acervo bibliográfico da sua instituição de ensino é renovado após a mudança da legislação, como quando da publicação da Lei 11.638/07 e 11.941/09

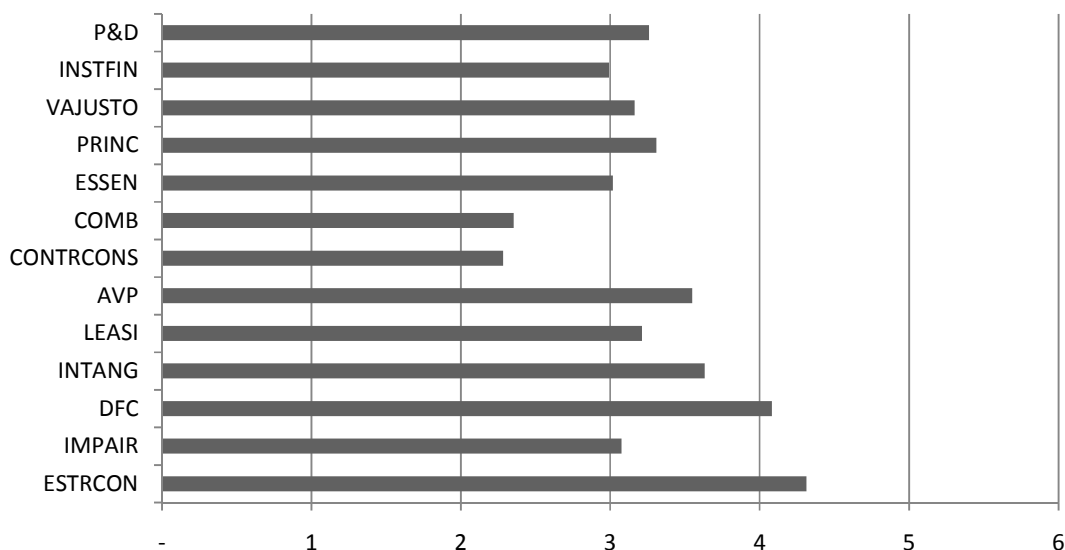
Um indício que os livros estão atualizados com as alterações implantadas pelas leis 11.638/07, 11.941/09 e normas internacionais foi referente ao item bibliografia utilizada em sala de aula pelos professores, sendo, na maioria das vezes, apontadas como atualizadas pelos respondentes.

O item corrobora com a análise da seção anterior, pois o livro, na maioria das vezes, foi a forma utilizada, como fonte de conteúdo. E, também, pelo fato de que os estudantes algumas vezes buscaram conhecimento sobre as normas internacionais por meio de cursos e eventos, tiveram contato com demonstrações financeiras padronizadas por empresas listadas na Bovespa, em sala de aula.

O Gráfico 7, que representa a frequência das respostas da seção conhecimento em normas internacionais, revelou como os estudantes classificaram seu conhecimento sobre o assunto. Responderam: como “ruim” o conhecimento a dois pronunciamentos combinação de negócios e contratos de construção, “fraco” a instrumentos e derivativos financeiros, ajuste a valor presente, arrendamento mercantil (*leasing*), *impairment test* e intangíveis, também, para a operação pesquisa e desenvolvimento e aos conteúdos das normas valor justo, essência sobre a forma e princípios *versus* regras.

O baixo conhecimento em relação a esses pronunciamentos e conteúdos das normas internacionais, dá indícios de que os assuntos novos das normas (valor justo, *impairment test*, combinação de negócios e contratos de construção), eram desconhecidos para os estudantes.

Os pronunciamentos sobre Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e da Estrutura Conceitual para elaboração das demonstrações contábeis tiveram como resposta conhecimento “bom”. A DFC não se configura como novidade trazida pelas normas, pois anterior à convergência era uma demonstração usualmente preparada pelos contadores a fim de se obter as informações sobre as mutações da posição financeira das entidades, devido à complexidade no entendimento e preparação da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).



**Gráfico 7 – Conhecimento das normas internacionais de contabilidade**

**Fonte -** Elaboração própria.

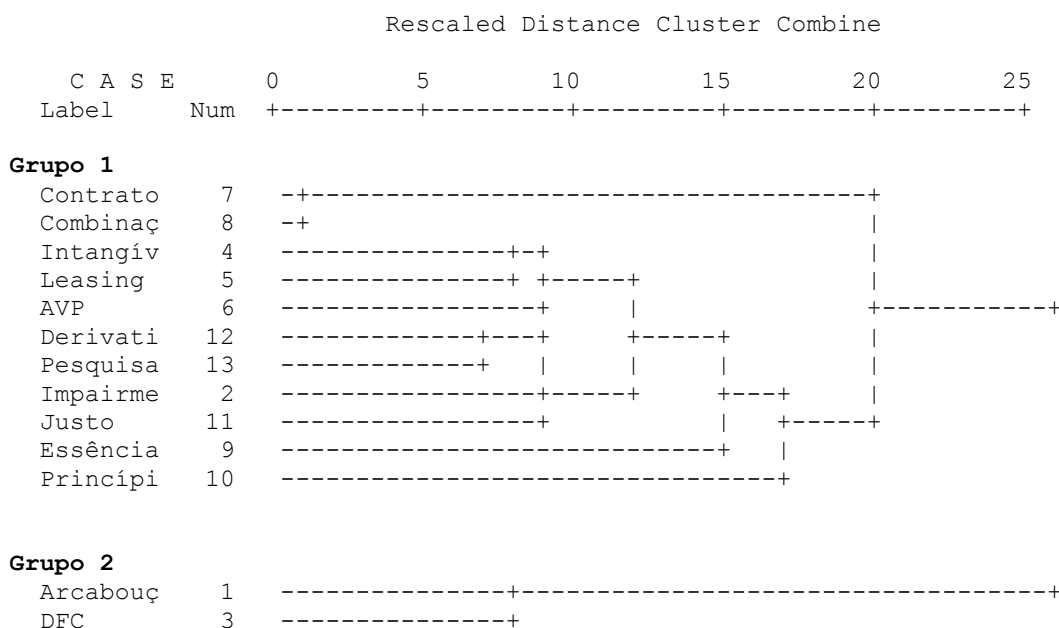
ESTRCON	Estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis.	COMB	Combinação de Negócios.
IMPAIR	Redução ao valor recuperável dos ativos ( <i>Impairment test</i> ).	ESSEN	Primazia da essência econômica das operações sobre a forma.
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa.	PRINC	As normas contábeis não são mais elaboradas baseadas em regras ou leis.
INTANG	Ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> ).	VAJUSTO	Mensuração a valor justo ( <i>Fair value</i> ).
LEASI	Arrendamento Mercantil.	INSTFIN	Instrumentos e Derivativos Financeiros.
AVP	Ajuste a valor presente.	P&D	Pesquisa e Desenvolvimento.
CONTRCONS	Contratos de construção.		

A variável Estrutura Conceitual para Elaboração das Demonstrações Contábeis refere-se às características qualitativas da informação contábil e os elementos patrimoniais: ativo, passivo, receitas e despesas. Portanto, o arcabouço teórico é a base de todos os pronunciamentos e das mudanças trazidas pelas normas. Nota-se o conhecimento destoante dos estudantes à referida norma em relação às demais, esperava-se um conhecimento dos estudantes mais nivelado. Acredita-se num viés provocado, ao confundi-lo com a estrutura de Princípios Fundamentais de Contabilidade do (CFC) ou com a disciplina da Estrutura das Demonstrações Contábeis.

Um resultado esperado, que se confirmou, foi o fato de nenhum estudante afirmar possuir um conhecimento “excelente” em nenhuma das normas. Isso é uma consequência do processo de convergência conduzido no Brasil. Não houve tempo hábil do início desse processo até a obrigatoriedade a adoção das IFRS pelas empresas brasileiras. O tempo hábil refere-se à preparação da profissão contábil, da academia, das empresas e a sociedade como um todo para mudanças tão profundas.

## 5.2 SEGREGAÇÃO DAS VARIÁVEIS EM GRUPO

A técnica de agrupamento ora aplicada ao método de ensino, por sua vez foi aplicada as variáveis das normas internacionais de contabilidade. Buscou-se verificar qual a similaridade do conhecimento dos estudantes participantes da pesquisas quanto à aprendizagem das normas internacionais de contabilidade. Nesse sentido, a fim de mensurar o nivelamento do conhecimento entre as normas questionadas, optou-se por meio da técnica de hierárquica de agrupamento (*clusters*) observar qual o comportamento das variáveis no teste (ver Figura 4).



**Figura 4** – Dendograma: Agrupamento do conhecimento normas internacionais de contabilidade.

**Fonte** - Elaboração própria.

Onde:

ARCABOUÇ	Estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis.	COMBINAÇ	Combinação de Negócios.
IMPAIRME	Redução ao valor recuperável dos ativos ( <i>Impairment test</i> ).	ESSÊNCIA	Primazia da essência econômica das operações sobre a forma.
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa.	PRINCÍPI	As normas contábeis não são mais elaboradas baseadas em regras ou leis.
INTANGÍV	Ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> ).	JUSTO	Mensuração a valor justo ( <i>Fair value</i> ).
LEASING	Arrendamento Mercantil.	DERIVATI	Instrumentos e Derivativos Financeiros.
AVP	Ajuste a valor presente.	PESQUISA	Pesquisa e Desenvolvimento.
CONTRATO	Contratos de construção.		

Constatou-se pelo dendograma, uma similaridade no conhecimento das normas internacionais, percebida pelos dois grupos formados pela aplicação da técnica. Este resultado responde a hipótese II, o conhecimento dos estudantes sobre os pronunciamentos e conteúdos das normas questionados tende a um mesmo nível.

Destarte, o resultado do agrupamento confirmou o resultado da análise do gráfico 7, isolamento em um grupo duas normas: Estrutura das Demonstrações Contábeis e a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Ressalta-se que o agrupamento do dendograma já era esperado na pesquisa, explicado pelo pouco conhecimento relativo às normas internacionais de contabilidade, devido aos pronunciamentos técnicos do CPC serem recentes, treinamentos e cursos com o tema escassos. I

Implica, assim, ainda pouco conhecimento sobre as normas e seus impactos que poderão ocorrer com a exigência de divulgação das demonstrações contábeis das entidades a partir do exercício de 2010.

### 5.3 CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS

A seguir, anterior aos testes de correlação, as variáveis quantitativas foram submetidas ao teste de normalidade, as quais não apresentaram divergências, realizaram-se testes para as variáveis conhecimentos em normas internacionais, perfil da amostra e preparação do ambiente de convergência, utilizou-se o nível de confiança de 95%, obteve-se que a distribuição dos dados é normal.

Doravante, efetivaram-se os testes de correlação, cujo objetivo foi à determinação da forma de relacionamento entre observações emparelhadas. Assim o teste indica até que ponto os valores de uma variável estão relacionadas com os de outras (STEVENSON, 1981).

Foram os testes de correlação de Pearson e Spearman que se submeteram todas variáveis questionadas, entretanto, optou-se destacar a correlação entre a variável MET com as variáveis conhecimentos das normas internacionais e preparação para o ambiente de convergência.

O coeficiente de Pearson consiste na medida do grau de relacionamento entre duas variáveis contínuas. O coeficiente de Spearman é medida de associação que exige que ambas as variáveis se apresentem em escala ordinal, de modo que as variáveis em estudo possam dispor-se por postos em duas séries ordenadas.



A Tabela 3 a seguir apresenta o coeficiente e a significância da correlação paramétrica (Pearson) e a não paramétrica (Spearman) entre a variável MET e cada uma das variáveis independentes quantitativas.

**Tabela 3 – Coeficientes de correlação paramétricos e não-paramétricos**

Variáveis	Paramétrico		Não-paramétrico	
	Coeficiente	<i>p-value</i>	Coeficiente	<i>p-value</i>
<b>SEMES</b>	<b>,087*</b>	<b>0,046</b>	<b>,108*</b>	<b>0,013</b>
IDADE	-,087*	0,047	-0,084	0,053
<b>ESTRCON</b>	<b>,165**</b>	<b>0,000</b>	<b>,160**</b>	<b>0,000</b>
IMPAIR	-,132**	0,002	-,139**	0,001
DFC	0,025	0,571	0,039	0,376
INTANG	-0,040	0,361	-0,049	0,257
LEASI	0,033	0,456	0,028	0,521
AVP	-0,015	0,737	-0,026	0,558
CONTRCONS	-,127**	0,003	-,135**	0,002
COMB	-,109*	0,013	-,112**	0,010
ESSEN	-0,019	0,663	-0,019	0,657
PRINC	-0,065	0,139	-0,073	0,093
VAJUSTO	-0,052	0,235	-0,057	0,192
INSTFIN	-0,053	0,222	-0,059	0,173
P&D	-,105*	0,016	-,110*	0,011
CURS	-,130**	0,003	-,132**	0,002
<b>BIBLI</b>	<b>,093*</b>	<b>0,034</b>	<b>,104*</b>	<b>0,017</b>
ACER	-0,074	0,09	-0,048	0,269
DFP	-0,060	0,166	-0,055	0,209

Nota: \* A correlação é significativa ao nível de 5% (teste bi-caudal)

\*\* A correlação é significativa ao nível de 1% (teste bi-caudal)

Fonte - Elaboração própria.

A partir da Tabela 3, observou-se que para as associações analisadas o *p-value* apresentou relação positiva significativa ao nível de 1% entre variável MET e ESTRCON, tanto no teste paramétrico como no não-paramétrico.

As variáveis que apresentaram mais fortemente associação à variável MET foram SEMES, BIBLI nos dois testes. E, ainda, as variáveis: SEXO, DFC e LEASI apresentaram um coeficiente positivo, contudo sem uma associação significativa a variável MET.

Para testar a hipótese III - Existe relação entre o método de ensino mais utilizado no Distrito Federal e o conhecimento das normas internacionais de contabilidade questionadas. Verifica-se que o resultado corrobora com o agrupamento na representação gráfica do dendograma, as variáveis ESTRCON e DFC, vez que sua associação apresentou-se inversa as demais variáveis. Logo, conduz a rejeição da hipótese, ou seja, não existe relação significativa entre o conhecimento sobre as normas internacionais e os métodos de ensino utilizados para sua aprendizagem nas IES do DF.

Contudo, o fato da rejeição da hipótese nula, não permite deduzir que o método de ensino não tradicional seria o ideal para o ensino-aprendizagem das normas internacionais de contabilidade sendo tal resultado um indício que configura objeto de um novo estudo.

A associação positiva significativa da variável BIBLI pode ser explicada, que o livro texto é utilizado, pelos professores das IES estudadas, com grande frequência, em sala de aula, sinalizada pelas características do método de ensino tradicional.

As variáveis LEASI e DFC apresentaram o coeficiente positivo, implicando dizer que as mesmas não representam novidades implantadas pelas normas internacionais. No caso do arrendamento mercantil, anterior ao pronunciamento, a legislação brasileira já dispunha sobre procedimento de escrituração mercantil para essa operação.

A partir dos resultados apresentados pelos testes de correlação, conclui-se que a premissa inicial da pesquisa de que os métodos de ensino utilizados nas IES influenciam na construção do conhecimento sobre as normas internacionais de contabilidade. Ressalta-se que a associação tem direção negativa, ou seja, o método de ensino tradicional não está construindo o conhecimento.

#### 5.4 ANÁLISE DAS REGRESSÕES

Doravante, realizou-se a análise de regressões, a fim de medir o grau de relação das variáveis explicado pelas variáveis independentes. O método dos mínimos quadrados foi o modelo usado para estimar a regressão, ou seja, esse método visa encontrar a menor soma possível dos resíduos.

Utilizou-se a abordagem *Stepwise* o modelo mais comum entre os métodos de busca seqüencial e que permite verificar qual a contribuição das variáveis independentes para o modelo.

Realizou-se a análise da regressão para variável MET (ver Tabela 4) a fim de se verificar quais variáveis independentes podem explicá-la.

**Tabela 4 – Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente MET**

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
<i>Constant</i>	11,105	1,255		8,849	0,000
ESTRCON	1,085	0,221	0,222	4,903	0,000
IMPAIR	- 0,665	0,203	- 0,153	-3,283	0,001
UNB	- 1,857	0,589	- 0,131	-3,151	0,002
CURS	- 0,495	0,167	- 0,133	-2,958	0,003
BIBLI	0,645	0,171	0,170	3,765	0,000
SEMES	1,049	0,406	0,107	2,586	0,010
P&DE	- 0,477	0,201	- 0,118	-2,374	0,018
OBS = 526	<i>Adjusted R-Square</i>	0,123			

Fonte - Resultado obtido a partir do programa SPSS.

Nota-se pelos coeficientes positivos, as variáveis que explicam o método de ensino tradicional são: estrutura conceitual, bibliografia atualizada e semestre. O que permite dizer quanto maior o conhecimento na estrutura conceitual, maior utilização de bibliografias, o ensino é tradicional.

As variáveis de coeficientes negativos e significativos são: *impairment*, UnB, Cursos sobre CPC e pesquisa e desenvolvimento. Por meio desse resultado, verifica-se que quando o conhecimento for relativo a *impairment*, pesquisa e desenvolvimento e a metodologia de ensino da UnB tendem a ser não tradicional.

Observa-se, ainda, que quando o conhecimento é buscado fora da sala de aula, representado na regressão, pela variável “cursos sobre CPC (CURS)”, o método de ensino tende a ser não tradicional, confirmando a premissa de que no ensino tradicional a busca pelo conhecimento se resume à sala de aula

Para o teste da hipótese IV - O conhecimento em normas internacionais pode ser gerado quando o método de ensino é tradicional nas IES do Distrito Federal. O resultado encontrado conduz a aceitação da hipótese e rejeita-se a hipótese nula, sendo assim, quando o método de ensino tradicional não há o conhecimento em normas internacionais de contabilidade.

Pela regressão anterior, observa-se que quando o ensino for tradicional a variável UnB não explicava a variável dependente. Acredita-se que se na UnB o ensino tende a ser não tradicional, segundo a premissa da pesquisa, o ensino na instituição pode construir conhecimento em normas internacionais. Sendo assim, realizou-se uma nova regressão, com a variável UnB sendo dependente, acrescentou-se a equação (2) a variável MET (ver Tabela 5).

**Tabela 5 – Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente UnB**

	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,660	,201		3,278	,001
P&DE	,185	,052	,171	3,546	,000
DFP	,098	,047	,103	2,088	,037
IMPAIR	,156	,053	,134	2,925	,004
ACER	,100	,045	,101	2,215	,027
PRINC	,089	,043	,091	2,052	,041
OBS = 526	<i>Adjusted R-Square</i>	0,167			

**Fonte** - Resultado obtido a partir do programa SPSS.

O resultado obtido foi relação positiva significativa para as variáveis *impairment*, pesquisa e desenvolvimento, princípio *versus* regras, acervo bibliográfico e demonstrações financeiras padronizadas.

O ensino da UnB é não tradicional, pois a variável MET foi excluída da equação depois de realizada a regressão. Pode-se ainda explicar pelo acervo bibliográfico atualizado, e utilização de demonstrações financeiras padronizadas. Sendo assim, aceita-se a hipótese da hipótese V - o método de ensino tradicional é utilizado na UnB, permitindo que aos estudantes, por meio desse método, possuam conhecimento das normas internacionais de contabilidade;

Por fim, testou-se a hipótese VI - os estudantes que participam de cursos e eventos sobre CPC/ IFRS têm conhecimento das normas internacionais de contabilidade. na análise de regressão da equação (4), conforme tabela 6 a seguir.

**Tabela 6 – Coeficientes do modelo de regressão: variável dependente cursos**

	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,880	,068		12,924	,000
ESSEN	-,072	,013	-,278	-5,562	,000
COMB	,058	,015	,194	3,928	,000
ACER	,042	,011	,159	3,689	,000
TRADIC	-,007	,003	-,100	-2,471	,014
AVP	-,027	,014	-,099	-1,865	,063
INTANG	,054	,016	,189	3,470	,001
LEASI	-,047	,016	-,159	-2,891	,004
INSTFIN	,052	,015	,183	3,383	,001
VAJUSTO	-,038	,015	-,136	-2,443	,015
OBS = 526	<i>Adjusted R-Square</i>	0,172			

**Fonte** - Resultado obtido a partir do programa SPSS.

Observa-se que combinação de negócios, intangível e instrumentos financeiros apresentaram os coeficientes positivos com relação significativa, estas são as variáveis independentes que explicam o conhecimento em normas, fora da sala de aula. De acordo com o resultado não é possível rejeitar a hipótese nula, acreditava-se, pois, estudantes que participaram de cursos e eventos sobre IFRS teriam conhecimento em normas internacionais de contabilidade.

No início do estudo tinha-se a crença de que os estudantes que participavam de cursos sobre o assunto poderiam ter maior conhecimento sobre as normas do que os demais. Conclui-se, diante da análise da regressão, que eles demonstraram baixo conhecimento. Pode-se inferir que outras variáveis podem ter influenciado a variável dependente, como por exemplo, baixo número de estudantes que participaram dos cursos, baixa oferta no mercado de cursos sobre o assunto e a não implantação das normas em empresas desobrigadas a fazê-lo.

Destaca-se, por fim, o baixo valor do  $R^2$ , que refere-se ao poder de explicação da equação, para robustez de resultados a demanda para análise de outras variáveis.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As pesquisas em contabilidade que tratam de educação configuram-se com diversos objetos de estudo, entre eles, formação, avaliação, perfil de discentes, convergência do currículo, corpo docente, aprendizagem, educação a distância, perfil docente e ensino. Sendo objeto deste presente estudo, o ensino.

Várias pesquisas realizadas com o tema tratavam da aula expositiva. Contudo tais estudos limitavam à condução das disciplinas, recursos didáticos e não tratavam do método adotado como um todo.

Devido à demanda criada pela convergência internacional da contabilidade e um ambiente de negócios cada vez mais exigente, buscou-se, no presente estudo, à luz do problema da pesquisa, compreender com a evolução da contabilidade em nível global quais os possíveis impactos para a sala de aula, e para formação dos contadores. No âmbito desses impactos, desenvolveu-se o objetivo geral da pesquisa: avaliar o nível de conhecimento dos discentes de acordo com os métodos de ensino adotados nas IES e se os mesmos influenciavam no conhecimento das normas internacionais de contabilidade.

Para atingir o propósito do estudo, foram traçados os caminhos a serem seguidos pelos objetivos específicos. O primeiro passo foi identificar as teorias da educação a respeito do processo de ensino-aprendizagem, que se guiou pela educação bancária preconizada por Paulo Freire seguido pela preparação do instrumento de coleta dos dados – o questionário.

Por meio do questionário, foi possível identificar o método de ensino adotado e verificar qual o nível de conhecimento sobre as normas internacionais de contabilidade. Para tanto se formou uma amostra de 526 questionários aplicados em doze IES visitadas que ofereciam o curso de Ciências Contábeis no DF.

No próximo passo, identificaram-se dois métodos de ensino: tradicional e não tradicional. Com isso verificou se os estudantes têm conhecimento em normas internacionais de contabilidade quando adotado os métodos de ensino, e como ocorre a sua preparação para o ambiente de convergência além da sala de aula.

A partir desse momento, conclui-se, por meio dos resultados encontrados nos testes das hipóteses da pesquisa:

I – O método de ensino mais utilizado no DF é o tradicional. O resultado alcançado pelo agrupamento das características do método, de acordo com o maior frequência das atitudes dos professores em sala de aula.

II – O nível de conhecimento dos estudantes é comum a todas as normas. Nos testes realizados observou-se uma tendência de similaridade nas respostas dos estudantes sobre esse conhecimento. Os destaques para combinação de negócios e contratos de construção com o conhecimento “ruim” e “bom” para estrutura conceitual e DFC, foram observados, no agrupamento feito no dendograma, uma tendência de desconhecimento sobre as normas questionadas. E, ainda, um desconhecimento maior entre os pronunciamentos, conteúdos das normas como *impairment* e valor justo, assuntos novos trazidos pelas normas internacionais.

III - Os testes de correlação realizados foram observados que não existe associação significativa entre o conhecimento em normas internacionais e o método de ensino tradicional, exceto para as variáveis: estrutura conceitual e DFC que apontam para o não conhecimento dessas normas pelos estudantes quando da utilização do método tradicional.

IV – Os indícios gerados pela anterior de que não existe associação entre o método de ensino e o conhecimento das normas confirmou-se com a análise da regressão. O resultado encontrado aponta que quando adotado o método de ensino tradicional os estudantes não têm conhecimento sobre as normas internacionais de contabilidade. Ressalta-se, inversamente, dizer que a partir do resultado encontrado, quando o ensino for não tradicional os estudantes terão conhecimento das normas internacionais, não é verdadeira. Destarte o fato que outras variáveis influenciam no processo e tal afirmação motiva outros estudos.

V – Em se tratando da UnB, o resultado encontrado demonstrou que a metodologia do ensino mais utilizado pelos professores tende a ser não tradicional. Contudo os estudantes da Universidade possuem conhecimento para o pronunciamento de *impairment*, para operação pesquisa e desenvolvimento e conteúdo da norma essência sobre a forma.

VI – O resultado encontrado conduz dizer que o fato de estudantes participarem de cursos sobre CPC's e IFRS, não aumentou significativamente seu conhecimento sobre assunto.

Cabe ressaltar para todos os resultados que outras variáveis influenciam nos testes e que aqui não foram consideradas, sendo apenas foco do estudo as variáveis pontuadas nos testes das hipóteses.

Acredita-se que o estudo contribui para o debate sobre o processo de ensino-aprendizagem, em sala de aula, nos cursos de Ciências Contábeis e fomenta a discussão sobre o conhecimento pedagógico dos docentes. Devido à escassez de pesquisas empíricas relacionadas ao assunto educação, o tema não desperta tanto interesse em pesquisadores da Contabilidade.

Admitem-se como limitações aos resultados encontrados, primeiro pelo tipo de instrumento de coleta de dados por meio dos questionários, pois os dados coletados dependem da aceitação e colaboração dos pesquisados. Segundo, por ter sido analisado apenas a percepção dos discentes no impacto do processo de convergência na sala de aula e ao seu conhecimento sobre as normas. Observa-se a necessidade do estudo de outras variáveis, para o assunto, como o corpo docente. Ressalta-se que a premissa inicial da pesquisa abrangia a aplicação do questionário aos docentes, contudo o retorno de respostas foi insuficiente para a realização de testes e análise.

As conclusões encontradas limitam-se à amostra analisada. Sugere-se, para pesquisas futuras, que o questionário seja aplicado a IES de outras localidades tanto para o corpo docente quanto para o corpo discente. Sugere-se, também, acrescentar outras variáveis ao questionário, bem como outras abordagens de teóricas sobre metodologia de ensino.

Acredita-se que a agregação de outros indicadores e abordagens teóricas poderão fomentar a discussão sobre os possíveis impactos da convergência das normas internacionais de contabilidade para a academia.



## REFERÊNCIAS

- ALBRECHT, W.S.; SACK, R.J. Accounting education: charting the course through a perilous future. **American Accounting Association**, Sarasota, FL, Accounting Education Series, v. 16, 2000.
- ALEXANDER, D. J. A.; JERMAKOWICZ, E. K. A true and fair view of the principles/rules debate. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 132-164, 2006.
- AMARAL, C. X. Processo de harmonização contabilística internacional: tendências actuais. **Gestão e Desenvolvimento**. v. 10, p. 33-58, 2001.
- AMPOFO, A. A.; SELLANI, R. J. Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): implications for the harmonization of accounting standards. **Accounting Forum**. v. 29, n. 2, p. 219-31, 2005.
- BAKER, R. C.; BARBU, E. M. Research trends in harmonization International Accounting. **The International Journal Accounting**, v. 42, n. 3, p. 272-304, 2007.
- BAKRE, O. M. Accounting education, training and the profession in the Commonwealth Caribbean: Integration or internationalization? **Accounting Forum**, 2006, v. 30, n. 3, p. 285-313, 2006.
- BARTH, M. E. Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics. **The Accounting Review**, v. 83 n. 5, p. 1159-1179, 2008.
- BARTH; M. E; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. H. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*. v. 46, n. 3, 2008.
- BENNETT, B.; BRADBURY, M. E.; PRANGNELL, H. Rules, principles and judgments in accounting standards. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 189-204, 2006.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BIDDLE, G. C.; HILARY, G.; VERDI, R. S. How does financial reporting quality relate to Investment efficiency? **Journal of Accounting and Economics**, n. 48, p. 112-131, 2009.
- BONK, J. C.; SMITH, S. G. Alternative instructional strategies for creative and critical thinking in the accounting curriculum. **Journal Accounting Education**, v. 16, n. 2, p. 261-293, 1998.
- BOOTH, B. The Conceptual Framework as a Coherent System for the Development of Accounting Standards. **ABACUS**, v. 39, n. 3, p. 310-324, 2003.
- BOTZEM, S.; QUACK, S. (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, I. 8, p. 988-998, nov. 2009.

BOYCE, G. Critical accounting education: teaching and learning outside the circle. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 15, n. 4-5, p. 565-585, 2004.

BRASIL. Lei n. 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de dezembro de 2007.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Educação Superior. Resolução n. 10/04, de 28 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de dezembro de 2004.

BRUNI, A. L. **Globalização financeira, eficiência informacional e custo de capital: uma análise das emissões de ADRS brasileiros no período 1992-2001**. 2002, 188f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2002.

BUEREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARMONA, S.; TROMBETTA, M. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 27, n. 6, p. 455-461, 2008.

CARNEIRO, R. **A globalização financeira: origem, dinâmica e perspectivas**. Texto para Discussão. Campinas: IE/UNICAMP, n. 90, out. 1999.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução de Luciana Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Brookman, 2003.

CUNHA, M. I. Ensino com pesquisa: a prática pedagógica do professor universitário. **Cadernos de Pesquisa**. São Paulo, n.97, p.31-46, 1996.

DALE, R. Globalization and education: demonstrating the existence of a “global common educational culture” or locating a “globally structured agenda for education”? **Revista Educação, Sociedade & Cultura**. Porto, n. 16, p. 133-169, 2004.

DANTAS, J. A et al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e risco. **Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 4, n. 9, p. 3-29, 2010.

DEAN, G.W.; CLARKE, F. L. Principles *versus* rules: true and fair view and IFRS. **Abacus**, v. 40, n. 2, p. 1-4, 2004.

DENNIS, I. A conceptual enquiry into the concept of a ‘principles-based’ accounting standard. **The British Accounting Review**. v. 40, n. 3, p. 260-271, 2008.

ECHTERNACHT, T. H. S. **O ensino de contabilidade internacional nos cursos de graduação de Ciências Contábeis do Brasil**. 2006, 93f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2006.

ECHTERNACHT, T. H. S.; NIYAMA, J. K.; ALMEIDA, C. O ensino da Contabilidade Internacional em cursos de graduação no Brasil: uma pesquisa empírica sobre o perfil dos docentes e recursos didáticos e metodológicos adotados. **Contabilidade, Gestão e Governança**. v. 10, n. 2, p. 119-146, 2007.

EMMANUEL, C.; GARROD, N. Rules-versus judgement-based accounting disclosure in the UK. **Journal of Accounting and Public Policy**. v. 23, n. 6, p. 441-455, 2004.

ESPEJO, M. M. S. B; et al. Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007. **Revista de Informação Contábil**. v. 3, n. 3, p. 94-116, 2009.

FERNANDES, B. V. R. et al. Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil. In: IV CONGRESSO DA ANPCONT, 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010.

FLOOD, B.; WILSON, R. M. S. An exploration of the learning approaches of prospective professional accountants in Ireland. **Accounting Forum**, v. 32, n. 3, p. 225-239, 2008.

FREIRE, P. **Pedagogia do oprimido**. 42. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

GARRIDO, P.; LEÓN, A.; ZORIO, A. Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. **The International Journal of Accounting**. v. 37, n. 2, p. 1-26, 2002.

GIL, A. C. **Didática do ensino superior**. São Paulo, Atlas, 2009.

GOMES, C. J. V.; CARVALHO, D. R.; OLIVEIRA, R. M. A.. O ensino da disciplina contabilidade internacional: Um estudo comparativo nas IES Capixabas e Potigueras. **RIC – Revista de Informação Contábil**. v. 2, n. 3, p. 22-42, jul./set., 2008.

HAIR JR. J. F. et al. Tradução de Adonai Schlup e Anselmo Chaves Neto. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HORA, J. A.; TONDKAR, R. H.; ADHIKARI, A. International accounting standards in capital markets. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. v. 6, n. 2, p. 171-190, 1997.

HOWIESON, B. Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge **The British Accounting Review**, v. 35, n. 2, p. 69-103, 2003.

JONES, S.; WOLNIZER, P. W. Harmonization and the Conceptual Framework: An International Perspective. **ABACUS**, v. 39, n. 3, p. 375-387, 2003.

LAFFIN, M. Ensino de contabilidade: componentes e desafios. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 9-20, 2002a.

LAFFIN, M. **De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. 2002, 191f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2002b.

LEAL, D. T. B.; CORNACHIONE JR., E. A aula expositiva no ensino da Contabilidade. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 17, n.3, p. 91-113, 2006.

LIBÂNEO, J. C. **Didática**. São Paulo: Cortez, 1994.

MAINES, L. A. Spotlight on principles-based financial reporting. **Business Horizons**. v. 50, n. 5, p. 359-364, 2007.

MAINES, L. A. et al. Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting. **Accounting Horizons**. v. 17, n.1, p. 73-89, 2003.

MARCHETTI, A. P. C. **Aula expositiva, seminário e projeto no ensino de engenharia: um estudo exploratório utilizando a teoria das inteligências múltiplas**. 2001, 188f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2001.

MARCONI, M. A., LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, C. A. **Uma abordagem para pré-processamento de dados textuais em algoritmos de aprendizado**. 2003. 208f. Tese (Doutorado em Ciências da Computação e Matemática Computacional). Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2003.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATHEWS, M.R. Whither (or Wither) Accounting Education in the new millennium. **Accounting Forum**, v. 25, n. 4, p. 380-394, 2001.

MURPHY, A. B. The impact of adopting international accounting standards on the harmonization of accounting practices. **The International Journal of Accounting**. v. 35, n. 4, p. 471-493, 2000.

NELSON, M. W., Behavioral Evidence of the Effects of Principles- and Rules-Based Standards, **Accounting Horizons**, v. 17, n. 1, p. 91-104, mar., 2003.

NIYAMA, J. K. . **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, J. K. et al. Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: estudo da oferta na Instituições de Ensino Superior das capitais brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 100-117, 2008.

NOBES, C. W. Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting, **Accounting Horizons**, v. 19, n. 1, 2005.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**. Edição 30 anos de doutorado, p. 19-32, 2007.

PENG, S. et al. Does convergence of accounting standards lead to the convergence of accounting practices?: a study from China. **The International Journal of Accounting**, v. 34, n. 4, p. 448-468, 2008.

PINHEIRO, S. M. P. **O impacto decorrente adoção das normas internacionais de relato financeiro caso da Sonae Industria, SGPS, SA.** 2007, 246f. Dissertação (Mestrado em Ciências Empresariais) – Universidade João Pessoa, Porto, 2007.

RADEBAUGH, L. H.; GRAY, S. J. **International accounting and multinational enterprises.** 5 ed. New York: John Wiley, 2002.

REIS, L. G.; NOGUEIRA, D. R.; BIM, E. A. Convergência às normas internacionais de contabilidade: uma análise sob a perspectiva docente e discente. In: XXXIV ENCONTRO DA ANPAD, Rio de Janeiro, 2010. **Anais...** ANPAD, 2010.

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, n. 35, p. 35-44, 2004.

ROSELLA, M. H. et al. O ensino superior no Brasil e o ensino da Contabilidade. In: PELEIAS, Ivam R. (Org.) **Didática do ensino da Contabilidade:** aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-59.

SANTOS, L. A. A.; LEMES, S. Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley. **BASE- Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.4, n.1, p. 37-46, 2007.

SAUDAGARAN, S.M. **International accounting:** a user perspective. 2. ed. South-Western, Ohio: Thomson, 2004.

SAUDAGARAN, S. M.; DIGA, J. G. Financial reporting in emerging capital markets: characteristics and policy issues. **Accounting Horizons** v. 11, p. 41-64, jun. 1997.

SCHIPPER, K. Principles-based accounting standards. **Accounting Horizons**, v. 17, p. 61-72, 2003.

SMITH, M. **Research Methods in Accounting.** London: Sage Publications, 2003.

SILVA, A. C.; SOUZA, J. W. C. Estudo Sobre o Ensino de Contabilidade Internacional nas Instituições de Ensino Superior do Estado de São Paulo. In: XXXIV ENCONTRO DA ANPAD, Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** ANPAD, 2008.

SOUZA, E. A.; MARION, J. C. Aspecto sobre a utilização do Método Caso no ensino de contabilidade: uma abordagem inicial. **Contabilidade Vista & Revista.** Belo Horizonte. v. 12, n. 2, p. 9-32. 2001.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à Administração.** São Paulo: Harbra, 1981.

THOMSON, I.; BEBBINGTON, J. It doesn't matter what you teach? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 15, n. 4-5, p. 609-628, 2004.

UNCTADSTAT. Foreign direct investment stocks and flows. 19 oct. 2010. Disponível em: <<http://unctadstat.unctad.org/ReportFolders/reportFolders.aspx>>. Acesso em: 29 jan. 2011.

WALLIMAN, Nicholas. **Your Research Project: a step-by-step guide for the first-time researcher**. SAGE Publications, 2005.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas, jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

WIVES, L. K. **Um estudo sobre agrupamento de documentos textuais em processamento de informações não estruturadas usando técnicas de clustering**. 1999. 84f. Dissertação (Mestrado em Computação). Instituto de Informática da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

WOLCOTT, S. K. et al. Critical thought on critical thinking research. **Journal Accounting Education**, v. 20, n. 2, p. 85-103, 2002.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução a Econometria: uma abordagem moderna**. São Paulo: Pioneira, 2006.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS DISCENTES



**Título: A contabilidade em nível global e seus impactos no ensino de Ciências Contábeis do Distrito Federal.**

Prezado estudante:

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis de Ednei Morais Pereira, CRC-GO-DF 15.562, sob a orientação do Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, CRC-SP-DF 89007, do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB, UFRN.

Todas as informações recebidas serão tratadas em confidencialidade e comprometemo-nos encaminhar ao final da pesquisa, um resumo do resultado obtido que para V.S.<sup>a</sup> possa compartilhar conjuntamente deste esforço desenvolvido.

Por oportuno, agradecemos a preciosa colaboração de V. S.<sup>a</sup> e colocamo-nos a disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Ednei Morais Pereira – [moraisednei@gmail.com](mailto:moraisednei@gmail.com) – 61 – 8540-8223.

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama – [jkatsumi@unb.br](mailto:jkatsumi@unb.br) – 61 – 3307-2568

### Perfil dos discentes do curso de Ciências Contábeis do Distrito Federal.

#### 1. Sexo

- a. Masculino  
 b. Feminino

#### 2. Cursa qual período ou semestre?

- d. Do 5º ao 6º semestre  
 e. Do 7º ao 8º semestre  
 f. Do 9º ao 10º semestre

#### 3. Faixa etária

- a. Até 25 anos  
 b. De 26 a 30 anos  
 c. De 31 a 35 anos  
 d. De 36 a 40 anos  
 e. De 41 a 45 anos  
 f. Mais de 45 anos

Utilize a escala abaixo de acordo com sua concordância com as afirmações abaixo.

1	2	3	4	5	6
<b>Nunca (0%)</b>	<b>Quase nunca (Menos de 20%)</b>	<b>Algumas vezes (Menos de 50%)</b>	<b>A maioria da vezes (Acima de 51%)</b>	<b>A maior parte das vezes (Próximo de 80%)</b>	<b>Sempre (100%)</b>

#### Identificação do método de ensino-aprendizagem.

1. Com que frequência os professores utilizam como método de ensino:							
1.1	Aula expositiva	1	2	3	4	5	6
1.2	Pequenos grupos	1	2	3	4	5	6
1.3	Aula baseada em solução de problemas	1	2	3	4	5	6
1.4	Outros. Quais?	1	2	3	4	5	6
2 Com que frequência é feita a fixação do conteúdo por:							
2.1	Listas de exercícios	1	2	3	4	5	6
2.2	Leituras adicionais	1	2	3	4	5	6
2.3	Estudos de caso	1	2	3	4	5	6
2.4	Outro. Quais?	1	2	3	4	5	6
3 A fonte de conteúdo das disciplinas cursadas é:							
3.1	Livro texto	1	2	3	4	5	6

3.2 Artigos científicos	1	2	3	4	5	6
3.3 Outros. Quais?	1	2	3	4	5	6
4. A avaliação da aprendizagem é por meio de:						
4.1 Provas	1	2	3	4	5	6
4.2 Artigos	1	2	3	4	5	6
4.3 Trabalhos escritos	1	2	3	4	5	6
4.4 Outros. Quais?	1	2	3	4	5	6
5. Os professores dominam o conteúdo da disciplina.	1	2	3	4	5	6
6. Compreendo com facilidade o conteúdo das disciplinas.	1	2	3	4	5	6
7. Os professores cumprem o plano de ensino com rigor.	1	2	3	4	5	6
8. Os professores discutem o plano de ensino e acolhem sugestões dos alunos quanto a: metodologia, bibliografia, conteúdo e avaliação.	1	2	3	4	5	6

<b>Preparação para o ambiente de convergência contábil.</b>						
9. Após a promulgação da Lei 11.638/07, tenho participado de cursos/ eventos sobre as IFRS e os CPC's.	1	2	3	4	5	6
10. As bibliografias adotadas em sala de aula são todas atualizadas com a Lei 11.638 /07 e 11.941/09.	1	2	3	4	5	6
11. O acervo bibliográfico da sua instituição de ensino é renovado após a mudança da legislação, como quando da publicação da Lei 11.638/07 e 11.941/09.	1	2	3	4	5	6
12. O professor utiliza em sala de aula demonstrações financeiras padronizadas em IFRS de empresas listadas na Bolsa de Valores para ilustrar o conteúdo ministrado.	1	2	3	4	5	6

Utilize a escala abaixo de acordo com sua concordância com as afirmações abaixo.

1	2	3	4	5	6
<b>Péssimo (0%)</b>	<b>Ruim (Menos de 20%)</b>	<b>Fraco (Menos de 50%)</b>	<b>Regular (Acima de 51%)</b>	<b>Bom (Próximo de 80%)</b>	<b>Excelente (100%)</b>

<b>Como você considera seu conhecimento nos seguintes conteúdos?</b>						
13. Estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis.	1	2	3	4	5	6
14. Redução ao valor recuperável dos ativos ( <i>Impairment test</i> ).	1	2	3	4	5	6
15. Demonstração dos fluxos de caixa.	1	2	3	4	5	6
16. Ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> ).	1	2	3	4	5	6
17. Arrendamento Mercantil.	1	2	3	4	5	6
18. Ajuste a valor presente.	1	2	3	4	5	6
19. Contratos de construção.	1	2	3	4	5	6
20. Combinação de Negócios.	1	2	3	4	5	6
21. Primazia da essência econômica das operações sobre a forma.	1	2	3	4	5	6
22. As normas contábeis não são mais elaboradas baseadas em regras ou leis.	1	2	3	4	5	6
23. Mensuração a valor justo ( <i>Fair value</i> ).	1	2	3	4	5	6
24. Instrumentos e Derivativos Financeiros.	1	2	3	4	5	6
25. Pesquisa e Desenvolvimento.	1	2	3	4	5	6