

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

Aldo Novaes Lima

**Análise do processo de julgamentos contábeis por discentes concluintes do
curso de Ciências Contábeis**

Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais

São Paulo

2019

Aldo Novaes Lima

**Análise do processo de julgamentos contábeis por discentes
concluintes do curso de Ciências Contábeis**

Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do *Prof. Dr. Alexandre Gonzales*.

São Paulo

2019

**Análise do processo de julgamentos contábeis por discentes
concluintes do curso de Ciências Contábeis**

Aldo Novaes Lima

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais.

BANCA EXAMINADORA

ALEXANDRE GONZALES

A Darone Chagas, por me fazer acreditar que tudo é possível, DEDICO.

O presente trabalho foi realizado com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) por meio da concessão de bolsa – Código de Financiamento nº. 88887.147831/2017-00.

This work was carried out with the support of Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel (Capes) through the granting of a grant – Financing Code nr. 88887.147831/2017-00.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela vida, saúde, proteção e ânimo diário.

A Darone N. Chagas, por todo apoio, imenso companheirismo, pela paciência, pela fé e pelo amor dividido ao longo desta intensa jornada de leituras e escritas que pareciam infindáveis. Você me fez acreditar que era possível enfrentar esta empreitada.

A meus pais (*in memoriam*), por cada valor ensinado e pelos exemplos compartilhados comigo até o fim de seus dias. Como seria bom se vocês estivessem comigo neste momento. A meus irmãos e irmãs, meu carinho e consideração por tudo o que significam para mim. Incluo aqui Elza Maria de S. V. Azevedo, uma irmã que a vida me deu.

Ao professor Dr. Alexandre Gonzales, pelas inspiradoras aulas, pela paciência e pelas valiosas orientações ao longo desta pesquisa. Seu conhecimento, maestria e sua honestidade intelectual são simplesmente admiráveis. Agradeço-te por tudo o que ensinou.

Às professoras que participaram da Banca de Qualificação, Dra. Nena Geruza Cei e Edvalda Araújo Leal. Valiosas críticas e contribuições desta pesquisa vieram de vocês. Honestamente, não poderia haver melhor escolha para a Banca – sinto-me honrado com vossa presença.

À professora Dra. Maria Regina Fonseca Gadelha, pelas críticas de metodologia e de escrita. Era possível ouvi-la em cada parágrafo durante a construção textual e estrutural do trabalho. Certamente, levarei e transmitirei com seriedade os ensinamentos que contigo aprendi.

A duas pessoas que tiveram profundo impacto em minha escolha pela carreira profissional. Professora Célia Miyasaka Uemura que ao final do ensino fundamental me indicou seguir a carreira contábil de ensino técnico. Quanta admiração tenho por ti. Sr. Shozo Sato pelo exemplo de zelo e amor à Contabilidade que me foi contagiante. Tens minha admiração e respeito até hoje. És um exemplo de integridade para mim.

Agradeço aos professores do curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP pelo apoio e, principalmente, pelo aprendizado que me propiciaram para a vida. Especial agradecimento aos professores Dr. Fernando Almeida, Dr. José Carlos Marion, Dr. José Odálio dos Santos e Dr. Sérgio de Iudicibus. Agradeço à Roselaine Ferrari que, muito hábil, doce e gentilmente, conduz os trabalhos de secretaria do Programa. Agradeço também ao apoio e gentilezas advindos de Edilene Moretti, da FEA-PUC. Ao professor Dr. Fernando Almeida agradeço pelo incansável empenho em prol da melhoria Programa e também pela confiança que depositou em mim ao longo do curso.

Aos colegas do curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, pela convivência ao longo desse período. Meu especial agradecimento aos colegas Anderson Moura, Edson Oliveira, Lidiane Almeida, Liliane Gomes, Maurício Rieger, Sérgio Istatari, Simone F. Sousa, Tatiane Silva, Thais Billegas e Wanderley Santos pela convivência que tornou essa caminhada mais interessante e prazerosa.

A Carlos Alberto F. da Silva, meu gestor na Boehringer Ingelheim Farmacêutica. Meu sincero agradecimento pela confiança depositada em mim e por me conduzir na trilha do gerenciamento. Muitas lições tenho aprendido contigo. Tens meu respeito e admiração. Aos integrantes de minha equipe de trabalho: Ana P. Felga, Carolina A. Silva, Cristóvão Gonçalves, Denis M. P. Parreira, Jéssica Mendes, Júlio A. B. Souza, Luiz Soares, Rosângela Cavalcanti e Wallace Jacinto. Muito bom contar com o carinho e o profissionalismo de vocês, especialmente nas ocasiões em que eu tive que ausentar para seguir com esta pesquisa. Incluo aqui Alexandre N. Lima, amigo de trabalho que muito me ajudou com o questionário.

“Importante, em verdade, é o homem que está na arena, com a face coberta de poeira, suor e sangue; que luta com bravura, erra e, seguidamente, tenta atingir o alvo. É aquele que conhece os grandes entusiasmos, as grandes devoções e se consome numa causa justa. É aquele que, no sucesso, melhor conhece o triunfo final dos grandes feitos e que, se fracassa, pelo menos falha ousadamente, de modo que o seu lugar jamais será entre as almas tímidas, que não conhecem nem a vitória, nem a derrota.”

Theodore Roosevelt

RESUMO

Com a convergência das normas contábeis brasileira às normas internacionais de contabilidade, o Brasil passou a contar com um sistema normativo baseado essencialmente em princípios gerais. Uma das principais características desse sistema normativo é maior espaço para atuação do profissional contábil no que se refere ao julgamento sobre a informação contábil reportada nos relatórios contábeis financeiros. Tendo em vista o apoio a docentes no ensino de normas baseadas em princípios, Wells e Tarca (2014a; 2014b; 2014c), no âmbito da Fundação IFRS, sugerem material com vista ao desenvolvimento de competências para o ensino progressivo de julgamentos contábeis de acordo com as normas IFRS. Este trabalho teve por objetivo conhecer e analisar o nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis diante da necessidade de se fazer julgamentos contábeis. O presente estudo teve natureza exploratória e descritiva e empregou método quantitativo no que se refere a análise estatística dos dados levantados mediante a aplicação de questionário contendo 5 casos contábeis relacionados a julgamentos contábeis. O questionário foi aplicado a 174 discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis do município de São Paulo, representados por 12 IES (Instituição de Ensino Superior) agrupadas em 4 intervalos de acordo com seu desempenho no resultado do 2º Exame de Suficiência do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) de 2017. Com base nas respostas, procedeu-se a análise estatística de associação de acertos e erros com relação aos julgamentos efetuados utilizando-se o teste qui-quadrado de Pearson e a análise de variância (Anova) para comparação de médias do nível de confiança para efetuar julgamento contábil. No que se refere ao êxito dos julgamentos em conformidade com as IFRS observou-se que foram os discentes das IES do intervalo 1|--10 aqueles que mais se destacaram nos cenários contábeis 1 (Reconhecimento de Ativos), 2 (Mensuração de Ativos) e 4 (Reconhecimento de Passivos). No entanto, foram os discentes das IES do intervalo 11|--20 os que mais se demonstraram confiantes para efetuarem julgamentos contábeis relacionados ao Caso 1 (Reconhecimento de Ativos), Caso 3 (Divulgação de Receitas) e Caso 4 (Reconhecimento de Passivos). Mediante o teste qui-quadrado de Pearson (ao nível de significância de 0,05) para comparação de acertos e erros entre os intervalos de IES, os resultados sugeriram diferenças significativas para o Caso 2 (Mensuração de Ativos) e Caso 4 (Reconhecimento de Passivos), indicando temas críticos a serem melhor abordados em sala de aula. Pela Anova do nível médio de confiança (inferência por intervalo de confiança de 95%), os resultados sugeriram diferenças significativas, com maior destaque positivo para as IES do intervalo 11|--20 quando comparada com as IES de outros intervalos. Para o Caso 1 (Reconhecimento de Ativos) os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram maior nível de confiança do que os discentes do intervalo 21|--30 e para o Caso 2 (Mensuração de Ativos) os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram maior nível de confiança do que os discentes do intervalo 21|--30. Pode-se observar inadequada compreensão do que seja a adoção de normas pautadas em princípios, fazendo com que o discente defina o sistema pela norma. Ainda, pode constatar que nem sempre o nível de confiança declarado pelo aluno possui respaldo em conhecimento técnico adequado das IFRS. O uso de metodologia de ensino de IFRS que estimule a autonomia do aluno a fazer julgamento sobre a informação financeira na resolução de problemas que espelhem a vida real constitui-se um valioso método para docentes e gestores acadêmicos da área contábil para o desenvolvimento das habilidades profissionais relacionadas a julgamento contábil no âmbito das normas IFRS.

ABSTRACT

With the convergence of Brazilian accounting standards to international accounting standards, Brazil now has a normative system based essentially on general principles. One of the main features of this regulatory system is the greater scope for the accounting professional to act on the judgment of the accounting information reported in the financial accounting reports. With a view to supporting teachers in teaching principles-based rules, Wells and Tarca (2014a; 2014b; 2014c), within the IFRS Foundation, suggest teacher support material for the development of skills for the progressive teaching of judgments in accordance with IFRS. This study aimed to know and analyze the confidence level of students in the last year of the Financial Accounting undergraduation course in view of the need to make accounting judgments. The present study was exploratory and descriptive and used a quantitative method regarding the statistical analysis of the data collected through the application of a questionnaire containing 5 accounting cases related to accounting judgments. The questionnaire was applied to 174 graduating students of the Financial Accounting undergraduation course in the city of São Paulo, represented by 12 universities grouped in 4 intervals according to their performance in the result of the 2nd edition of CFC (Federal Council of Accounting, initials in Portuguese) of 2017. Based on the responses, a statistical analysis of the association of correct and incorrect answers was made in relation to the judgments made using Pearson's chi-squared test and analysis of variance (ANOVA) for comparison of confidence level averages to make accounting judgment. Regarding the success of judgments in accordance with IFRS, it was observed that students of IES in the range 1 |--10 were those that stood out in the accounting scenarios 1 (Asset Recognition), 2 (Asset Measurement) and 4 (Recognition of Liabilities). However, it was the students of IES in the range 11 |--20 who were most confident in making accounting judgments related to Case 1 (Asset Recognition), Case 3 (Revenue Disclosure) and Case 4 (Liability Recognition). By Pearson's chi-square test (at a significance level of 0.05) for comparing hits and misses between IES intervals, the results suggested significant differences for Case 2 (Asset Measurement) and Case 4 (Recognition of Liabilities), indicating critical topics to be best addressed in the classroom. By the ANOVA of the mean confidence level (95% confidence interval inference), the results suggested significant differences, with a higher positive highlight for IES in the 11 |--20 range when compared to IES in other ranges. For Case 1 (Asset Recognition) students in range 11 |--20 had a higher level of confidence than students in range 21 |--30 and for Case 2 (Asset Measurement) students in range 11 |--20 had a higher level of confidence than students in the range 21 |--30. It was possible to observe an inadequate understanding of what is the adoption of principles-based rules, making the student define the system by the rules. In addition, were realized that the level of confidence declared by the student was not always supported by adequate IFRS technical knowledge. The use of IFRS teaching methodology that encourages student autonomy to make judgment on financial information in solving real-life problems is a valuable method for academic teachers to develop professional skills related to accounting judgment under IFRS.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	11
LISTA DE TABELAS.....	13
LISTA DE QUADROS	14
LISTA DE FIGURAS	15
1. INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Apresentação	16
1.2 Problema.....	18
1.3 Objetivos geral e específicos.....	18
1.4 Justificativas e contribuições da pesquisa.....	19
1.5 Delimitações da pesquisa	20
2. REVISÃO DE LITERATURA	21
2.1 Evolução da base conceitual contábil	21
2.1.1 Normatização contábil e bases conceituais.....	21
2.1.1.1 As origens da regulamentação contábil.....	21
2.1.1.2 O papel dos órgãos reguladores na busca por um Referencial Conceitual	26
2.1.1.3 Normas Internacionais de Contabilidade.....	31
2.1.2 Regulamentação contábil no Brasil após 1964.....	34
2.1.3 O sistema contábil baseado em princípios gerais.....	44
2.1.4 A Estrutura Conceitual regulatória do IASB adotada pelo Brasil.....	51
2.1.4.1 Considerações introdutórias.....	51
2.1.4.2 Usuários das demonstrações financeiras	54
2.1.4.3 Objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral	55
2.1.4.4 Informações dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação.....	56
2.1.4.5 Entidade que reporta a informação	57
2.1.4.6 Características da informação contábil qualitativa-útil.....	58
2.1.4.7 Os elementos das demonstrações contábeis	59
2.1.4.8 A Estrutura Conceitual revisada em 2018	61
2.2 O ensino de julgamentos contábeis.....	64
2.2.1 Julgamentos e estimativas no processo contábil.....	64
2.2.1.1 A influência do sistema jurídico no processo contábil.....	64
2.2.1.2 O papel do julgamento profissional no processo contábil.....	67
2.2.2 Diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis no Brasil	74
2.2.2.1 Diretrizes curriculares nacionais.....	74
2.2.2.2 Habilidades e competências esperadas do discente de Contabilidade	76
2.2.2.3 O Currículo Mundial de Contabilidade	79
2.2.3 Exame de Suficiência	86
2.2.4 Implicações acadêmicas da adoção do sistema contábil baseado em princípios	89
2.2.4.1 O Ensino embasado na Estrutura Conceitual.....	91
2.2.4.2 Estágio 1: consciência	93
2.2.4.3 Estágio 2: compreensão.....	96
2.2.4.4 Estágio 1: competência.....	99
2.2.4.5 Integração das abordagens conceitual e experimental no ensino de IFRS.....	103
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	109
3.1 Metodologia.....	109
3.2 Procedimentos de pesquisa.....	109
3.3 Características do questionário aplicado	111
3.4 Universo e amostra	114

3.5 Amostragem e aplicação do questionário	115
3.6 Tabulação das respostas	119
3.7 Análises estatísticas	121
3.8 Limitações da pesquisa	123
4. ELABORAÇÃO DA PESQUISA	124
4.1 Interpretação e análise dos casos abordados no questionário.....	124
4.1.1 A abordagem de Wells (2010) para análise de casos contábeis com IFRS	124
4.1.2 Caso 1 - Reconhecimento de Ativos.....	127
4.1.3 Caso 2 - Mensuração de Ativos.....	129
4.1.4 Caso 3 - Divulgação de Receitas	132
4.1.5 Caso 4 - Reconhecimento de Passivos.....	134
4.1.6 Caso 5 - Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos	137
4.2 Análise dos resultados da pesquisa.....	139
4.2.1 Análise do perfil dos respondentes.....	139
4.2.2 Caso 1 - Reconhecimento de Ativos.....	142
4.2.2.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado.....	143
4.2.2.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado.....	144
4.2.2.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado	145
4.2.2.4 Análises estatísticas.....	146
4.2.2.5 Considerações sobre o Caso 1	148
4.2.3 Caso 2 - Mensuração de Ativos.....	149
4.2.3.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado.....	150
4.2.3.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado.....	151
4.2.3.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado	152
4.2.3.4 Análises estatísticas.....	153
4.2.3.5 Considerações sobre o Caso 2	155
4.2.4 Caso 3 - Divulgação de Receitas	156
4.2.4.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado.....	157
4.2.4.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado.....	158
4.2.4.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado	160
4.2.4.4 Análises estatísticas.....	161
4.2.4.5 Considerações sobre o Caso 3	162
4.2.5 Caso 4 - Reconhecimento de Passivos.....	164
4.2.5.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado.....	165
4.2.5.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado.....	166
4.2.5.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado	167
4.2.5.4 Análises estatísticas.....	168
4.2.5.5 Considerações sobre o Caso 4	170
4.2.6 Caso 5 - Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos	171
4.2.6.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado.....	172
4.2.6.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado.....	173
4.2.6.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado	174
4.2.6.4 Análises estatísticas.....	175
4.2.6.5 Considerações sobre o Caso 5	177
4.2.7 Síntese dos Resultados.....	178
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	181
REFERÊNCIAS	187
ANEXOS	198
APÊNDICES.....	202

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA=	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AIA=	American Institute of Accountants
APB=	Accounting Principles Board
APIMEC=	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ARB=	Accounting Research Bulletin
ARD=	Accounting Research Division
ATB=	Accounting Terminology Bulletins
BACEN=	Banco Central do Brasil
B3/BOVESPA=	Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CAP=	Committee on Accounting Procedure
CEP PUC/SP=	Comitê de Ética e Pesquisa da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
CEP-CONEP=	Comitê de Ética em Pesquisa da Comissão Nacional de Ética em Pesquisa
CFC=	Conselho Federal de Contabilidade
CFE=	Conselho Federal da Educação
CNE=	Conselho Nacional da Educação
CPC=	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC=	Conselho Regional de Contabilidade
CVM=	Comissão de Valores Mobiliários
EUA=	Estados Unidos da América
FASB=	Financial Accounting Standard Board
FEA-USP=	Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo
FECOMERCIO=	Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo
FIPECAFI=	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FRB=	Federal Reserve Bank
HME=	Hipótese de Mercado Eficiente
IAS=	International Accounting Standards
IASB=	International Accounting Standards
IASC=	International Accounting Standards Committee
IBRACON=	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICC=	Interstate Commerce Commission
ICPC=	Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IES=	Instituição de Ensino Superior
IFRS=	International Accounting Standard Board
INEP=	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOSCO=	International Organization of the Securities Commissions
ISAR=	International Standards of Accounting and Reporting
J&TD=	Julgamento e Tomada de Decisão

MEC=	Ministério da Educação
ONU=	Organização das Nações Unidas
PCGA=	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos
PEPS=	Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair
PFC=	Princípios Fundamentais de Contabilidade
PME=	Pequenas e Médias Empresas
SEC=	Securities and Exchange Commission
SPSS=	Statistical Package for the Social Sciences
SRFB=	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SUSEP=	Superintendência de Seguros Privados
TI=	Tecnologia da Informação
UEPS=	Último a Entrar e Primeiro a Sair
UNCTAD=	United Nations Conference on Trade and Development

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual de acertos nos Exame de Suficiência do CFC em matérias relacionadas a Contabilidade Geral, Princípios e Normas e Teoria da Contabilidade	88
Tabela 2 – Amostra inicial de IES segundo o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017	116
Tabela 3 – Amostra final de IES segundo o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017.....	118
Tabela 4 – Amostra final de acordo com o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017.....	120
Tabela 5 – Perfil do respondente: percepção do nível de conhecimento de IFRS adquirido em sala de aula.....	140
Tabela 6 – Perfil do respondente: percepção do nível de conhecimento de IFRS experimentado na prática profissional	141
Tabela 7 – Distribuições relativas ao Caso 1: acertos por grupo de IES	143
Tabela 8 – Distribuições relativas ao Caso 1: erros por grupos de IES	144
Tabela 9 – Distribuições relativas ao Caso 1: indecisão por grupos de IES	145
Tabela 10 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 1.....	146
Tabela 11 – Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 1	147
Tabela 12 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 1	147
Tabela 13 – Distribuições relativas ao Caso 2: acertos por grupo de IES	151
Tabela 14 – Distribuições relativas ao Caso 2: erros por grupos de IES	151
Tabela 15 – Distribuições relativas ao Caso 2: indecisão por grupos de IES	152
Tabela 16 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 2.....	154
Tabela 17 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para tempo de experiência: Caso 2	154
Tabela 18 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 2	154
Tabela 19 – Distribuições relativas ao Caso 3: acertos por grupo de IES	157
Tabela 20 – Distribuições relativas ao Caso 3: erros por grupos de IES	158
Tabela 21 – Distribuições relativas ao Caso 3: indecisão por grupos de IES	160
Tabela 22 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 3.....	161
Tabela 23 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para tempo de experiência: Caso 3	161
Tabela 24 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 3	162
Tabela 25 – Distribuições relativas ao Caso 4: acertos por grupo de IES	165
Tabela 26 – Distribuições relativas ao Caso 4: erros por grupos de IES	166
Tabela 27 – Distribuições relativas ao Caso 4: indecisão por grupos de IES	167
Tabela 28 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 4.....	168
Tabela 29 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para tempo de experiência: Caso 4	169
Tabela 30 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 4	169
Tabela 31 – Distribuições relativas ao Caso 5: acertos por grupo de IES	172
Tabela 32 – Distribuições relativas ao Caso 5: erros por grupos de IES	173
Tabela 33 – Distribuições relativas ao Caso 5: indecisão por grupos de IES	174
Tabela 34 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 5.....	175
Tabela 35 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para tempo de experiência: Caso 4	176
Tabela 36 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 5	176
Tabela 37 – Síntese das análises estatísticas descritiva e inferencial	179

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Resumo do Pronunciamento Conceitual APB 4.....	27
Quadro 2 – Declarações de Conceitos emitidos pelo FASB entre 1978 e 2000.....	29
Quadro 3 – Equivalência de conceitos teóricos em estruturas conceituais teóricas	30
Quadro 4 – Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC até abril de 2019	40
Quadro 5 – Intepretações Técnicas emitidas pelo CPC até abril de 2019.....	42
Quadro 6 – Orientações emitidas pelo CPC até abril de 2019	42
Quadro 7 – Características das normas baseadas em princípios	47
Quadro 8 – Definição dos elementos das demonstrações contábeis	60
Quadro 9 – Exemplos de julgamentos e estimativas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC ...	70
Quadro 10 – Competências do profissional contábil em âmbito internacional.....	78
Quadro 11 – Currículo Mundial: Bloco 1	81
Quadro 12 – Currículo Mundial: Bloco 2	82
Quadro 13 – Currículo Mundial: Bloco 3	82
Quadro 14 – Currículo Mundial: Bloco Optativo.....	83

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Nações em que o padrão IFRS é requerido ou permitido	43
Figura 2 – Modelo de tomada de decisão de Rodgers (1997, 2006)	104
Figura 3 – Exemplo da aplicação do cenário contábil	112
Figura 4 – Exemplo da aplicação da Abordagem de Três Passos de Wells (2010).....	126
Figura 5 – Apresentação do cenário contábil: Caso 1.....	127
Figura 6 – Apresentação do cenário contábil: Caso 2.....	129
Figura 7 – Apresentação do cenário contábil: Caso 3.....	132
Figura 8 – Apresentação do cenário contábil: Caso 4.....	134
Figura 9 – Apresentação do cenário contábil: Caso 5.....	137
Figura 10 – Aplicação do cenário contábil: Caso 1	142
Figura 11 – Aplicação do cenário contábil: Caso 2	149
Figura 12 – Aplicação do cenário contábil: Caso 3	156
Figura 13 – Aplicação do cenário contábil: Caso 4.....	164
Figura 14 – Aplicação do cenário contábil: Caso 5	171

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Normas contábeis são um conjunto de regras de conduta profissional para contadores e auditores com o objetivo de homogeneizar os procedimentos de identificação, registro e divulgação de informações contábeis de forma lógica e compreensível para a sociedade ou para determinados grupos de usuários. Outra expressão frequentemente utilizada para fazer referência a norma contábil é “padrão”, decorrente da tradução da palavra inglesa “*standard*” que, no que concerne à hermenêutica, traz consigo a ideia de “norma”, “excelência” ou “nível de exigência” (NEPOMUCENO, 2014).

As estruturas normativas contábeis, ou sistemas contábeis, são classificadas como sendo baseadas em regras ou baseadas em princípios. Uma estrutura normativa contábil baseada em regras é aquela em que os profissionais de Contabilidade, tais como contadores e auditores, possuem à sua disposição um conjunto detalhado de normas que visam orientar suas ações em situações específicas do dia-a-dia profissional, mesmo que as normas possam eventualmente não ser capazes de antever todas as situações que ensejem em fatos contábeis passíveis de reconhecimento ou divulgação visto que o mundo dos negócios é capaz de criar transações novas dia após dia (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007; DANTAS et al., 2014).

Uma estrutura normativa contábil baseada em princípios gerais é aquela que visa fornecer um conjunto de princípios contábeis norteadores que darão sustentação a normatização contábil e sua aplicação pelos profissionais nos processos e julgamentos, especialmente em situações novas para as quais possam ainda não existir padrão contábil aplicável (DANTAS et al., 2014; PAULO; CARVALHO; GIRÃO, 2017).

O Brasil, após um longo período de vigência de um sistema contábil baseado em regras com influência tributária na Contabilidade, convergiu suas normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB (*International Accounting Standard Board*), denominadas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), e desde o ano 2008 passou a adotar com um conjunto de normas pautadas essencialmente em princípios gerais.

Com a alteração de sua lei societária e a adoção das normas IFRS, o Brasil passou a adotar uma estrutura normativa contábil típica de países de tradição anglo-saxônica que privilegia a essência econômica sobre a forma jurídica nos fatos observáveis pela Contabilidade (DANTAS et al., 2014).

Uma vez que regras detalhadas são substituídas por princípios gerais, aumenta-se o espaço para o julgamento profissional do contador diante de escolhas possíveis para se apresentar os efeitos dos fatos contábeis. Segundo Lopes e Martins (2005), de acordo com as normas IFRS, julgamentos profissionais são realizados em todas as etapas do processo contábil, desde o reconhecimento até a evidenciação de elementos contábeis nas demonstrações financeiras ou em notas explicativas, sem redução da confiabilidade da informação contábil.

A adoção de padrões contábeis internacionais trouxe implicações não somente aos profissionais atuantes que tiveram que se adaptar à nova cultura contábil. Tal convergência trouxe também implicações acadêmicas, especialmente no que se refere a organização da estrutura curricular para o curso de Ciências Contábeis e as competências pedagógicas do professor neste contexto. Não obstante, os métodos de ensino de Contabilidade necessitam ser revistos tendo em vista o ensino de normas contábeis baseadas em princípios mais abertos e mais genéricos (PEREIRA; NIYAMA; FREIRE, 2012).

O ensino superior de Ciências Contábeis no Brasil é regulado pela Resolução nº 10 do CNE/CES (Conselho Nacional da Educação/Câmara de Educação Superior), de 16 de dezembro de 2004, que estabelece as diretrizes gerais para a elaboração do projeto pedagógico do curso. Além de definir as disciplinas e carga horária dos conteúdos a Resolução dispõe, no artigo 4º, sobre as habilidades e competências almejadas do formando em Ciências Contábeis.

Organismos internacionais também tem se mobilizado com o objetivo de estabelecer o perfil do profissional contábil hábil e competente para atuar com as normas e, com base neste perfil, têm proposto um currículo que considera os desafios globais do ambiente de negócios, as competências e as habilidades requeridas pelo mercado de trabalho (CARVALHO, 2010; MARTINS; LEAL, 2012).

Neste contexto, Costa et al (2016) destacam que o desafio educacional com a convergência aos padrões internacionais é enorme e requer o desenvolvimento de capacitação dos discentes para o exercício da interpretação e do julgamento profissional e enfatizam a essencialidade do docente neste processo.

Existem diversas metodologias pedagógicas de ensino com o objetivo de auxiliar os docentes no desenvolvimento das competências e habilidades do formando em Ciências Contábeis. Nesta pesquisa, optou-se especificamente pela abordagem de ensino das IFRS embasada na Estrutura Conceitual proposto por Wells e Tarca (2014a) e o Modelo de Tomada de Decisão de Rodgers (1997, 2006) que convergem entre si no que se refere ao

desenvolvimento das competências e habilidades para o ensino e aprendizagem de julgamentos contábeis.

Assim, após pouco mais de dez anos de convergência dos padrões de Contabilidade brasileiros, ora baseado em regras para os padrões contábeis internacionais baseados em princípios, conhecer a percepção do discente concluinte do curso de Ciências Contábeis com relação a adoção de normas baseadas em princípios e a sua habilidade para fazer julgamentos contábeis é relevante para o aprimoramento do ensino contábil de qualidade no Brasil. Isso é o que propõe este estudo.

1.2 Problema

Tendo por base o trabalho de Maia (2012) que avaliou como julgamento e tomada de decisão vem sendo ensinado nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil após a convergência dos padrões de Contabilidade brasileiros, ora baseado em regras, para as Normas Internacionais de Contabilidade baseadas em princípios gerais, enuncia-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual o nível de confiança que possuem os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis para fazer julgamentos contábeis?**

1.3 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral deste estudo é conhecer e analisar o nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis diante da necessidade de se fazer julgamentos contábeis.

O universo deste estudo é composto por discentes concluintes do curso de graduação presencial em Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas no município de São Paulo. De acordo com dados da Fecomercio – SP (Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo), a capital paulistana se destaca por sua relevância econômica para o país já que totaliza 11% do PIB nacional e 34% do PIB do Estado de São Paulo.

Os objetivos específicos do estudo são:

1. Verificar se os discentes concluintes reconhecem que a estrutura normativa contábil vigente no Brasil é baseada em princípios gerais;

2. Conhecer a autoavaliação do discente concluinte do curso de Ciências Contábeis quanto ao seu nível de confiança para fazer julgamentos contábeis, tendo por base os conhecimentos de IFRS obtidos na graduação,
3. Verificar se existem diferenças do nível de confiança entre os grupos de IES relativos aos discentes concluintes que participaram da pesquisa.

1.4 Justificativas e contribuições da pesquisa

O presente estudo propõe conhecer a autoavaliação do discente concluinte do curso de Ciências Contábeis diante de cenários contábeis hipotéticos didaticamente estruturados em que o discente é requerido a posicionar-se diante de julgamentos previamente efetuados. Em outras palavras, não foi solicitado ao discente que fizesse algum julgamento nos casos a eles apresentados, mas sim que este apontasse sua concordância ou não com os julgamentos contábeis previamente efetuados.

Nesta pesquisa fora escolhido o aluno concluinte do curso de Ciências Contábeis em razão deste ter tido maior contato com disciplinas em que se estudam as IFRS e também daquelas que o suportam na propositura de julgamentos e escolhas contábeis, tais como Finanças, Economia e Estatística. O discente concluinte, como futuro profissional contábil, dificilmente será apartado da necessidade de fazer julgamentos profissionais.

Segundo Maia (2012), estudos sobre a capacidade de avaliação sobre julgamentos contábeis e tomada de decisão na formação acadêmica em Ciências Contábeis são raros na literatura científica brasileira. Desse modo, o presente estudo propõe contribuir para:

- O aprimoramento da qualidade do ensino de Contabilidade em conformidade com habilidades e competências requeridas na prática profissional e consoantes a o perfil de profissional almejado pelas Diretrizes Curriculares Nacionais;
- A promoção de reflexões pedagógicas acerca das competências pedagógicas do docente e das metodologias ativas de ensino que permitam o desenvolvimento das competências e habilidades relacionadas aos julgamentos contábeis de acordo com as IFRS,
- Prover evidências à docentes e gestores acadêmicos sobre as áreas de ensino de IFRS que precisam ser aprimoradas dentro dos currículos da graduação em Ciências Contábeis.

1.5 Delimitação da pesquisa

Este estudo limitou-se ao levantamento da percepção dos discentes concluintes dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis localizados no município de São Paulo quanto à necessidade de se fazer julgamentos contábeis em situações hipotéticas, didaticamente estruturadas em forma de casos.

O presente estudo não teve por objetivo avaliar todos os aspectos pertinentes a julgamentos e tomadas de decisão, tais como fatores comportamentais que expliquem as escolhas e a tomada de decisão. O estudo também não avaliou todas as áreas de julgamentos e escolhas contábeis críticas em IFRS já que são numerosas. Outrossim, o estudo buscou compreender como os discentes concluintes interpretam determinadas transações e como eles avaliam sua capacidade de julgamento acerca dos assuntos propostos em casos hipotéticos.

O presente estudo também não explorou o sistema contábil denominado pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) como sendo o “baseado em objetivos”. Pelo contrário, o estudo focou no sistema contábil denominado como “baseado em princípios” em contraponto do sistema “baseado em regras” porque o primeiro é aquele no qual se assenta a fundação da regulação do IASB e conseqüentemente do Brasil ao adotar as normas do referido órgão.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Para buscar conhecer o nível de confiança que possuem os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis quanto a propositura de julgamentos contábeis o estudo apresentou breve uma plataforma teórica baseada em importantes estudos teóricos desenvolvidos sobre regulação contábil. Na sequência analisou-se as características do sistema contábil baseados em princípios gerais pautados numa Estrutura Conceitual como linha condutora para se chegar à característica fundamental deste sistema que é o de maior poder profissional para se fazer julgamentos contábeis.

O discente em formação, como futuro profissional, dificilmente será apartado da necessidade de se fazer julgamentos contábeis. Desse modo, a pesquisa seguiu analisando as habilidades e competências requeridas para a formação do profissional contábil nos âmbitos nacional e internacional e o relevante papel do currículo e do professor neste processo.

Por fim, analisou-se como a abordagem de ensino das IFRS embasada na Estrutura Conceitual proposto por Wells e Tarca (2014a) e o Modelo de Tomada de Decisão de Rodgers (1997, 2006) sugerem o desenvolvimento das competências e habilidades para o ensino e aprendizagem de julgamentos contábeis.

2.1 Evolução da base conceitual contábil

2.1.1 Normatização contábil e bases conceituais

2.1.1.1 As origens da regulamentação contábil

O principal objetivo da Contabilidade é prestar informação econômica, financeira, fiscal e social aos usuários dos relatórios financeiros com o objetivo de auxiliá-los na tomada de decisões. Dessa forma, os usuários poderão valer-se dos relatórios emanados da Contabilidade para avaliação periódica do desempenho dos negócios e o quão diligente fora a administração no uso dos recursos num dado período (IUDÍCIBUS, 2015).

Iudicibus (2015), acrescenta que enquanto o objetivo da Contabilidade permanece inalterado com o passar dos anos, os usuários e a forma de informar podem sofrer alterações como resultado das modificações econômicas e conjunturais, do ambiente de negócios, das relações sociais e mesmo dos meios de comunicação.

Por vezes, a maioria dos usuários das informações contábeis é externa e não podem escolher critérios de avaliação e mensuração, auditor que revisa as informações contábeis e nem padrões de divulgação e por isso têm de acreditar nas demonstrações contábeis preparadas e certificadas por profissionais contábeis que aplicam cuidadosamente os princípios e o conjunto de conhecimentos certos e gerais da ciência contábil. O desenvolvimento das teorias, abordagens e práticas contábeis está associado ao nível de desenvolvimento econômico, comercial, cultural e institucional das nações (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007; PAULO, 2002).

Sem a pretensão de esgotar cada detalhe do tema, esta seção da pesquisa traz um breve resumo da evolução histórica da regulação contábil desde o final do século XIX até a atualidade com as Normas Internacionais de Contabilidade. Esta seção aborda temas como o papel das associações de profissionais de Contabilidade, a busca pela elaboração de referenciais conceituais e princípios contábeis e a atuação dos órgãos reguladores em matéria contábil.

Sob a ótica da evolução histórica da Contabilidade observa-se, no período que compreende o final do século XIX e meados do século XX, uma busca intensa pela formação de um arcabouço conceitual; sobretudo pela escola contábil anglo-saxônica na qual se destacou a denominada “Escola Norte-Americana”, que viesse atender às necessidades informacionais dos usuários e que contribuísse com a própria regulamentação da profissão contábil. Antes disso, até o início do século XX, as empresas adotavam diferentes técnicas para mensuração e divulgação de uma mesma transação econômica (IUDÍCIBUS, 2015; SCHIMIDT, 2000).

O surgimento das grandes corporações, o acelerado desenvolvimento do mercado de capitais, a expansão do número de investidores na atividade fabril e o extraordinário nível de crescimento econômico constituiu nos Estados Unidos um campo fértil para o desenvolvimento e aperfeiçoamento das teorias contábeis (IUDÍCIBUS, 2015; NEPOMUCENO, 2014; RICARDINO, 2009).

Além do surgimento das corporações, Schmidt (2000) destaca a intensa participação de associações profissionais contribuiu fortemente para o desenvolvimento e o progresso doutrinário da Contabilidade e dos relatórios contábeis daquela nação. Eram as associações formadas por profissionais dizendo como a Contabilidade deveria ser feita.

Os Estados Unidos assumiram a dianteira dos estudos e avanços no conhecimento contábil e influenciou diversas outras nações. A origem da regulamentação contábil teve seus primeiros passos com as companhias de estradas de ferro, que apresentaram altos níveis de

investimentos entre as décadas de 1840 e 1870, o que possibilitou a distribuição de enormes montantes de dividendos com o capital em seu início de atividade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Os investidores, atraídos pelos montantes de dividendos pagos sob a relação do índice Preço/Lucro por ação (índice P/L) com a expectativa de bons rendimentos no futuro, pagavam elevado preço pelas ações das companhias. Mais tarde, por outro lado, o mercado percebendo que os altos dividendos pagos não poderiam se sustentar ao longo do tempo e colocariam em risco as operações futuras das companhias, reduziu o preço das ações e causou enormes prejuízos aos acionistas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; RICARDINO, 2009).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), além do fato de nem todas as demonstrações financeiras serem auditadas, os investidores sentiam-se desamparados de uniformização das demonstrações financeiras já que sequer conheciam as práticas contábeis usuais da época. Como resposta, foi criado o ICC (*Interstate Commerce Commission*), o primeiro organismo regulamentador em matéria contábil nos Estados Unidos.

Em 1906, a Lei Hepburn deu autoridade à ICC para estabelecer um sistema contábil uniforme para fixação de tarifas, em resposta a manipulações para aumentar o preço das ações das estradas de ferro. Mas, a preocupação era ainda maior porque as companhias de transporte ferroviário não eram as únicas a crescer. Outros segmentos e indústrias consolidavam-se criando outros monopólios relevantes (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; DANTAS et al., 2014).

O então recém-criado Banco Central (FRB – *Federal Reserve Board*) controlado pelo governo logo percebeu a necessidade de padronização e uniformização dos relatórios contábeis e publicou, em 1917, um folheto intitulado “*Uniform Accounting*” que constituiu a primeira declaração formal de práticas contábeis aceitas, muito embora fosse um manual de auditoria utilizado como base oficial pela firma de auditoria PriceWaterhouse. Mais tarde o folheto reapareceu sob o título “*Verification of Financial Statements*” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Para Dantas et al. (2014), a regulamentação contábil nos Estados Unidos surgiu em decorrência da necessidade de se disciplinar a divulgação financeira e seguiu uma política de regulação por uniformidade. Acrescenta e compara o referido autor que a Inglaterra, para enfrentar o mesmo problema de ausência de padrões, optou por ampliar as políticas de

divulgação contábil, exigindo que as empresas apresentassem um volume crescente de informações específicas e gerais em seus relatórios anuais.

A busca pelo desenvolvimento de padrões normativos contábeis que servissem de referencial para os profissionais continuou avançando nos Estados Unidos com distinta importância sobretudo nas décadas de 20 e 30 quando a Contabilidade muda o objetivo da informação contábil, direcionando-o para investidores e acionistas.

Explicam Hendriksen e Van Breda (1999) que o redirecionamento da informação contábil se deu à sua importância para o usuário. A expansão e crescimento pós Primeira Guerra Mundial foi impulsionada pela liberação da demanda reprimida por bens de consumo que levou a quadruplicação do volume de investimentos privados em ações na Bolsa de Valores de Nova York entre os anos 1922 e 1929. A pujança econômica nos Estados Unidos na década de 20 era notória, o nível do desemprego beirava apenas 3% e os preços eram estáveis. Era desejável e necessário a divulgação de informações contábeis.

No entanto, as consequências do elevado consumo baseado em crédito, o comportamento especulativo e a subsequente corrida pela venda das ações que não tinham sustentação nas previsões de retornos outrora previstos levariam à derrocada a economia norte-americana. Num curto espaço de tempo os investimentos privados despencaram 90%, a produção diminuiu 56%, o nível de emprego atingiu 24% e o período de expansão findou-se com o início do advento que ficou conhecido como a “Crise de 1929” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; RICARDINO, 2009).

A ausência de uniformidade dos demonstrativos financeiros foi alvo da crítica especializada e:

os contadores não escaparam incólumes dessa crítica. Adolph Berle, professor de direito da Columbia University, e Gardner Means, um economista, escreveram um livro extremamente influente que atribuiu as consequências, segundo eles, à concentração do poder e da riqueza nas mãos de muito poucas pessoas. Atribuíram tal concentração de poder, pelo menos em parte, à falta de uniformidade de práticas contábeis e afirmaram que: “Enquanto os padrões de Contabilidade não se tornarem mais rígidos, e não houver leis que imponham cânones específicos, os diretores e seus contadores serão capazes, dentro de certos limites, de apresentarem as cifras que quiserem”. Nesse sentido, disseram que a culpa residia “no fato de que os próprios contadores ainda não foram capazes de estabelecer algumas regras padronizadas” (BERLER; MEANS, 1932 apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.58).

Com o objetivo de garantir a objetividade e a uniformidade dos princípios contábeis, o Congresso norte-americano delegou à recém-criada *Securities and Exchange Commission* (SEC), o poder para instituir princípios e normas de contabilidade e auditoria com o objetivo de garantir

a objetividade e a uniformidade dos princípios contábeis. A SEC, por sua vez, conferiu ao AIA (*American Institute of Accountants*) o poder para tratar assuntos relacionados a regulamentação contábil e apresentação de demonstrações financeiras. O AIA instituiu, em 1936, o CAP (*Committee on Accounting Procedure*), cuja finalidade seria a de “esboçar as propostas do AIA sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos” (SCHIMIDT, 2000, p.93; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; MARKS; SUNITYO-SHAUKI; TAYLOR, 2007).

Entre os anos 1939 e 1954, o CAP publicou os ARB's (*Accounting Research Bulletins*) totalizando nestes vinte ao total de 51 documentos já emitidos, além de quatro importantes trabalhos relacionados a terminologia contábil, denominados ATB's (*Accounting Terminology Bulletins*). Os documentos emitidos pelo CAP tiveram relevante importância na regulação contábil norte-americana, pois foram os primeiros documentos sobre princípios contábeis norte-americanos (SCHIMIDT, 2000; WOLK; DODD; ROZICKI, 2013).

Os debates acerca das definições de princípios, de métodos de mensuração e divulgação contábil que permitissem uniformidade e comparabilidade das demonstrações contábeis seguiram-se intensos, sobretudo no período de expansão pós Segunda Guerra Mundial nos Estados Unidos. O uso dos relatórios contábeis era crucial para suportar os investidores que, à época; para que pudessem chegar a uma estimativa do preço da ação multiplicavam o lucro da empresa pelo quociente entre preço e lucro por ação (P/L). As diferenças no lucro apontavam para possível divergência de contabilização dos eventos econômico-financeiros das empresas já que havia muitas alternativas de divulgação contábil de um mesmo evento econômico (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Em função das duras críticas recebidas e como resposta aos apelos por uniformidade e comparabilidade, o CAP foi substituído pelo APB (*Accounting Principles Board*) e fora criada uma divisão de estudos denominada ARD (*Accounting Research Division*), ambos em 1959, com os objetivos de “promover a redação dos princípios contábeis geralmente aceitos, limitar as áreas de divergência em termos de prática apropriada e conduzir a discussão de questões não dirimidas e controvertidas” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.62; SCHIMIDT, 2000).

Apesar das duras críticas que sofreram o CAP e o APB, esses órgãos “contribuíram consideravelmente para o progresso doutrinário e para o desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*)”. Posteriormente, em 1973, o APB fora substituído pelo FASB (*Financial Accounting Standard*

Board), constituindo assim a terceira instituição a conduzir o direcionamento de matérias contábeis nos Estados Unidos (SCHIMIDT, 2000).

O FASB teve a missão de desenvolver uma “Estrutura Conceitual sobre os objetivos e conceitos fundamentais da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis” (SCHIMIDT, 2000, p.95), que será melhor analisado na seção seguinte deste estudo.

2.1.1.2 O papel dos órgãos reguladores na busca por um Referencial Conceitual

Para Nepomuceno (2014, p.57), “a elaboração de um padrão contábil depende da justificação lógica, que é fornecida pelos Princípios”. Sobre o surgimento de Princípios Contábeis:

Princípios contábeis são feitos pelos homens (...) seguindo o seguinte processo: Um problema contábil é identificado, alguém trabalha na ideia daquilo que seria uma boa solução para o problema, baseado em sua percepção e conhecimento do assunto, se outras pessoas concordam com a solução e o seu uso se espalha, então isso se torna um princípio contábil e assim segue e com o passar do tempo pode deixar de ser útil e cair em desuso. Trata-se de um processo sujeito a evolução. Princípios contábeis não são verdades eternas (ANTHONY, 1964, p.29).

Do ponto de vista histórico da regulamentação contábil, o Pronunciamento número 4 do APB (*Accounting Principles Board, 4*), denominado “*Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*”, de 1970, foi o primeiro documento elaborado por associações profissionais com especialistas em Contabilidade que conteve uma Estrutura Contábil Conceitual de ampla repercussão. O referido documento teve a diretriz básica de ser orientado para o usuário final das demonstrações financeiras (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

O APB 4 foi de suma importância para o desenvolvimento da história e do pensamento contábil, tendo partes significativas desse pronunciamento sido incorporadas posteriormente ao Referencial Conceitual Contábil do FASB. O FASB formou uma doutrina regulatória de princípios contábeis seguida de normas de grande qualidade que propiciou, principalmente no âmbito acadêmico, pesquisas de altíssima qualidade tanto nos Estados Unidos quanto em vários países do mundo (WOLK; DODD; ROZYCKI, 2013; IUDÍCIBUS, 2015).

É evidenciado no Quadro 1 um resumo do conteúdo do Pronunciamento número 4 do APB:

Quadro 1 – Resumo do Pronunciamento Conceitual APB 4

1. Objetivos	
1 A. Gerais	Fornecer informação confiável sobre os recursos e obrigações econômicos e alterações desses recursos e obrigações; ajudar a estimar o potencial de geração de lucro de uma empresa.
1 B. Qualitativos	Relevância; facilidade de compreensão; possibilidade de verificação; neutralidade; oportunidade; comparabilidade; inteireza
2. Aspectos Básicos	Entidade Contábil; empresa em funcionamento; mensuração de recursos e obrigações econômicos; períodos de tempo; mensuração em termos monetários; regime de competência; preço de troca; aproximação; julgamento; informação financeira para uso genérico; demonstrações financeiras relacionadas; substância acima da forma; materialidade
3. Elementos básicos	Ativos; passivos; patrimônio líquido; receita; despesa; lucro líquido
4. Princípios	
4A. Gerais	Registro inicial de ativos e passivos; realização de receita; reconhecimento de despesa; causa e efeito, alocação sistemática e racional, reconhecimento imediato; unidade de medida
4B. Convenções Modificadoras	Conservadorismo; ênfase no lucro; aplicação de julgamentos
4C. Operacionais Amplos	Seleção; análise; mensuração; classificação; registro; sumarização; ajuste; comunicação
4D. Detalhados	Regras encontradas na prática

Fonte: Hendriksen; Van Breda (1999, p.81).

No que se refere a formulação do conteúdo da Estrutura Conceitual, Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2007) afirmam que ela é composta por “blocos de construção” que objetivam cobrir todo o processo de divulgação de informação contábil-financeira, seu escopo e seus limites. Afirmam os autores que os envolvidos no processo de elaboração da Estrutura Conceitual devem chegar a um consenso no que se refere aos elementos a serem incluídos no referencial conceitual partindo do objetivo central dos relatórios contábeis-financeiros.

Isto posto, Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2007) apontam que os “blocos” que formarão a construção conceitual devem construir a definição do objetivo do relatório contábil-financeiro, da entidade que reporta, dos usuários, características qualitativas da informação contábil, dos elementos dos relatórios contábeis e dos critérios de reconhecimento e mensuração desses elementos nas demonstrações financeiras.

Para Nepomuceno (2014) foi necessário desenvolver os princípios contábeis para se alcançar a Estrutura Conceitual concebida como sendo um conjunto de conceitos ou construtos contábeis como propõe Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2007). Esclarece Nepomuceno (2014), que a expressão “Estrutura Conceitual” foi inicialmente apresentada pelo FASB já no início de sua existência e ganhou enorme relevância nos Estados Unidos a partir da década de 70 e as

discussões acerca do consenso profissionais por trás dos conceitos presentes nesta estrutura de conceitos seguem até os dias atuais.

Ainda de acordo com Nepomuceno (2014), a elaboração da Estrutura Conceitual do FASB seguiu um formalismo científico pouco comum entre os norte-americanos marcados por seu pragmatismo, que tiveram que ordenar e hierarquizar os conceitos de acordo com os interesses das associações de classe e da lógica econômica que passou a ditar a regra para a Estrutura Conceitual. Desse modo, os conceitos de valor e mensuração passaram a ser balanceados com os conceitos estabelecidos na economia. O autor aponta para o início da nova era da contabilidade econômica e da *valuation*, como também predito por Iudicibus (2013).

Iudicibus (2013) e Nepomuceno (2014), convergem para o fato de que neste momento a Contabilidade passou a colocar a economia como parâmetro essencial quando reconheceu explicitamente a primazia informacional direcionada para os usuários externos chamados “*providers of capital*” (investidores e credores).

O termo “Estrutura Conceitual” é definido como uma estrutura básica essencial à formação de ideias. Cientistas das ciências naturais categorizam as espécies dentro de uma estrutura ambiental, tal como o universo físico. Os cientistas sociais não têm a mesma sorte; geralmente, eles tentam a categorização de fenômenos associados ao comportamento humano. A dificuldade em propor uma Estrutura Conceitual específica para a Contabilidade está na exigência de que todos os elementos conhecidos e desconhecidos sejam colocados dentro de conceitos que incorporem a estruturação do todo, ou estrutura (SLAYMAKER, 1996 apud NEPOMUCENO, 2014, p. 224).

Segundo Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2007), os referenciais conceituais possuem características normativas uma vez que prescrevem como devem ser algumas ações, tais como quando se deve reconhecer um ativo ou uma despesa ou mesmo como devem ser as divulgações e os limites destas.

Ainda com relação a base lógica da Estrutura Conceitual regulatória do FASB, Nepomuceno (2008) entende que ela é decorrente da lógica de Estrutura Conceitual da filosofia das ciências, concebida por Imre Lakatos (1922-1974)¹ denominada “metodologia de programas de pesquisa científica” que sugere “que o crescimento do conhecimento científico

¹ Matemático húngaro professor na London School of Economics entre 1960-1974.

está justaposto aos programas de pesquisa que conduzem a uma certa continuidade da Estrutura Conceitual”.

Nepomuceno (2008, p.355-357) conclui que a aplicação do método de Lakatos pelo FASB pareceu mais um ritual litúrgico proveniente das ciências naturais “visto que ele não é consequência do debate científico, mas, da opinião de alguns contadores, agrupados em torno de instituto normatizadores”. Até o ano 2000, o FASB fez sete publicações de Declarações de Conceitos em torno da Estrutura Conceitual, como segue no Quadro 2:

Quadro 2 – Declarações de Conceitos emitidos pelo FASB entre 1978 e 2000

No.	Ano	Título
1	1978	Objetivos da Informação Financeira para as Empresas Mercantis
2	1980	Características Qualitativas da Informação Contábil
3	1980	Os elementos das Demonstrações Contábeis para as Empresas Mercantis
4	1980	Objetivos da Informação Financeira para as Empresas Sem Fins Lucrativos
5	1984	Reconhecimento e Avaliação das Demonstrações Contábeis das Empresas Mercantis
6	1985	Elementos das Demonstrações Financeiras
7	2000	Utilização do Fluxo de Caixa e Valor Presente na Mensuração Contábil

Fonte: elaborado pelo autor com base em Schmidt (2000) e Lopes; Martins (2005).

É relevante ressaltar que, além da Estrutura Conceitual elaborada por órgãos reguladores contábeis, há aquelas estruturas conceituais que foram construídas pelos teóricos da Contabilidade. Nem sempre o Referencial Conceitual dos órgãos reguladores coincidirá com o aquele elaborado pelos acadêmicos. Tampouco há consenso entre os acadêmicos acerca dos conceitos, suas definições, classificações e enquadramento nas estruturas conceituais (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; NEPOMUCENO, 2014; IUDÍCIBUS, 2015).

Dentre os pesquisadores mais expressivos nas reflexões dos princípios contábeis e conceitos embrionários pode-se citar Moonitz (1961), Sprouze e Moonitz (1962), Mattessich (1964), Ijiri (1967), Hendriksen (1970), Anthony (1983) e Iudícibus (2015) (NEPOMUCENO, 2014; IUDÍCIBUS, 2015).

A seguir é apresentado um quadro de equivalência de conceitos que os teóricos Mattessich (1964), Moonitz (1961), Hendriksen (1970) e Iudícibus (2015) abordaram em seus referenciais conceituais para que seja possível observar o progresso do assunto até a atualidade:

Quadro 3 – Equivalência de conceitos teóricos em estruturas conceituais teóricas

R. MATTESSICH (1964)	M. MOONITZ (1961)	HENDRIKSEN (1970) E IUDÍCIBUS (2015)
Conceito 1 – Valores monetários	Proposição Ambiental 5 – Unidades de Mensuração	Princípio 1 – Denominador Comum Monetário
Conceito 2 – Intervalos de tempo	Proposição Ambiental 4 – Períodos de Tempo	Postulado 2 – Continuidade
Conceito 3 – Estrutura	Proposição para o campo contábil 3 – Entidades (Consolidação/Fração)	Postulado 1 – Entidade
Conceito 4 – Dualidade	-	-
Conceito 5 – Agregação	Proposição para o campo contábil 1 – Demonstrativos Financeiros	Princípio 1 – Denominador Comum Monetário
Conceito 6 – Objetos econômicos	-	Postulado 1 – Entidade
Conceito 7 – Iniquidade das reivindicações monetárias	Discussão imperativa 4 – Unidade Estável	Princípio 1 – Denominador Comum Monetário
Conceito 8 – Agentes econômicos	Proposição Ambiental 1 – Quantificação	Postulado 1 – Entidade
Conceito 9 – Entidades	Proposição Ambiental 3 – Entidades (Postulado)	Postulado 1 – Entidade
Conceito 10 – Transações econômicas	Proposição Ambiental 2 – Troca (Câmbio)	Postulado 1 – Entidade
Conceito 11 – Avaliação	Proposição para o campo contábil 2 – Preços de Mercado	Convenções 1 – Objetividade
Conceito 12 – Realização	Discussão imperativa 2 – Objetividade	Convenções 1 – Objetividade
Conceito 13 – Classificação	-	-
Conceito 14 – Dados de entrada	-	Princípio 2 – Custo como base de registro inicial
Conceito 15 – Duração	Discussão imperativa 1 – Continuidade	Postulado 2 – Continuidade
Conceito 16 – Extensão	Proposição para o campo contábil 3 – Entidades (Consolidação/Fração)	Postulado 1 – Entidade
Conceito 17 – Materialidade	Discussão imperativa 2 – Objetividade	Convenções 1 – Objetividade
Conceito 18 – Alocação	Proposição para o campo contábil 3 – Entidades (Consolidação/Fração)	Postulado 1 – Entidade

Fonte: elaborado pelo autor com base em Schmidt (2000) e Iudícibus (2015).

Nepomuceno (2014) e Iudícibus (2015) ressaltam a importância do ponto de vista da influência que tiveram as estruturas conceituais desenvolvidas pelos teóricos da Contabilidade sobre as estruturas conceituais regulatórias.

Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2006) oportunamente apontam para o fato de que, por muitos anos, padrões contábeis de diversas nações foram desenvolvidos sem a presença de uma Estrutura Conceitual, tais como o Reino Unido que teve sua primeira Estrutura Conceitual em

1999 e da Austrália, em 2005. Esclarecem também os autores que a despeito da similaridade existentes nas estruturas conceituais contábeis de diferentes nações, podem existir diferenças conceituais como ainda ocorre com as estruturas conceituais do FASB e do IASB.

Na seção seguinte deste estudo é apresentada a formação do órgão regulatório IASC (*International Accounting Standard Committee*) antecessor do IASB e o caminho percorrido pelo órgão na busca de uma normatização contábil que, segundo Martins, Martins e Martins (2007) superasse os limites de uma nação e que fosse genuinamente internacional.

2.1.1.3 Normas Internacionais de Contabilidade

Em 29 de junho de 1973, mesmo ano de criação do FASB, representantes de órgãos reguladores contábeis de países como Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos, se uniram e criaram o IASC (*International Accounting Standard Committee*), com sede em Londres, cujos objetivos eram o de estudar e formular padrões contábeis que pudessem ser aceitos mundialmente.

Ao analisarem a gênese deste processo em seu ensaio, Martins, Martins e Martins (2007) apontam diversos fatores motivaram especialmente os europeus continentais na criação de um órgão com o objetivo de formular normas genuinamente internacionais, rompendo com o modelo europeu continental de normatização pelo Estado. Foram eles: i) o temor do poderio da influência contábil norte-americana sobre o mundo; ii) a insatisfação do mercado, cada vez mais exigente, com o exagerado conservadorismo; iii) o incômodo produzido pelo hiato normativo dos órgãos normatizadores incapazes de regulamentar as transações em tempo razoável; iv) crescimento do número de investidores minoritários como usuários das informações contábeis e v) perda de poder informacional das demonstrações contábeis, que não apresentavam as características essenciais de poder preditivo.

Acrescentam ainda, os referidos autores (*Id.*, 2007) que o IASC foi hábil em congregar todos os interessados mediante representantes de diversas nações, firmas de auditoria, membros da academia e usuários da informação contábil. Ainda, o IASC conseguiu estender sua influência política sobre a IOSCO (*International Organization of the Securities Commissions*), órgão mundial de fiscalização do mercado financeiro, de forma que esta sugerisse aos associados à adoção das normas produzidas pela entidade.

Os pronunciamentos contábeis emitidos pelo IASC foram denominados IAS (*International Accounting Standard*). Em 2001, foi criado o IASB (*International Accounting*

Standard Board) que assumiu as responsabilidades do IASC e os pronunciamentos contábeis emitidos por este órgão passaram a ser denominados IFRS (*International Accounting Standard Board*), mantendo a tradição de representação democrática, mas com um único órgão técnico deliberativo (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

O objetivo central do IASB é desenvolver normas contábeis de alta qualidade que sejam legitimamente internacionais, aplicáveis e aceitas globalmente que sugere contribuir para a estabilidade dos mercados através da redução dos riscos e custos de elaboração, análise e comparabilidade dos relatórios contábeis (PEREIRA; NIYAMA; FREIRE, 2012).

Desde 1 de janeiro de 2005, todas as empresas europeias que negociam ações em Bolsas de Valores passaram obrigatoriamente a publicar suas demonstrações financeiras consolidadas seguindo as normas IFRS (MARKS; SUNITYO-SHAUKI; TAYLOR, 2007).

O que se busca com as normas internacionais de contabilidade é permitir a comparação das demonstrações financeiras, permitindo que fatos semelhantes sejam representados de forma semelhantes ao redor do mundo. A adoção das normas do IASB não necessariamente irá extinguir diferenças nos tratamentos contábeis pelos países que a adotarem, mas “decorrem da interpretação alcançada em relação à temática analisada, além da qualidade e confiabilidade das informações que acarretam no desenvolvimento das práticas contábeis” (NASCIMENTO et al., 2016, p.7).

Em outras palavras, isso significa que as normas IFRS podem coexistir com as normas contábeis locais das jurisdições que as adotam, o que não foi o caso do Brasil que decidiu incluir as normas IFRS em seu ordenamento contábil.

De acordo com Dantas et al. (2014, p.69) é justamente neste ambiente de grande transformação no processo de regulação contábil por parte do IASB em relação aos órgãos reguladores de cada nação que permanece subjacente a seguinte indagação:

Qual a linha central para a estruturação normativa do sistema contábil? A resposta pode ser a definição de regras detalhadas para os diversos eventos econômicos ou o estabelecimento de princípios gerais que norteiam o contador e o auditor em seu julgamento profissional sobre a melhor forma de reconhecer, classificar, mensurar e divulgar dada evento (...). Neste particular, destacam-se as discussões sobre a adoção ou não do conceito *true and fair view*, bem como sobre a implementação de modelos normativos baseados em princípios ou em regras.

A introdução do termo “valor justo” ou visão verdadeira e justa (tradução do inglês “*true and fair view*”) foi introduzida nas normas contábeis no final do século XX, e a primeira

aplicação deste conceito de mensuração foi atribuída a itens monetários, tais como recebíveis e exigíveis em moeda estrangeira, no sentido de apresentar as cifras em valores atualizados na data da avaliação. Posteriormente a utilização do conceito de valor justo abrangeu itens não monetários, tal como o estoque de ouro, dada a existência de bolsas que atribuem valor de mercado ao ativo. Notou-se a atribuição de “valor de mercado” como similar de valor justo e a Inglaterra foi o país pioneiro na adoção deste conceito (GELBCKE et al., 2018).

O uso do valor justo como medida da melhor expressão do valor econômico de uma transação permite a Contabilidade atender seu objetivo principal que é o de produzir informações financeiras atualizadas e úteis. Neste contexto, se existirem normas contábeis que, se seguidas poderão prejudicar a visão justa e verdadeira, o profissional priorizará o conceito de visão justa e verdadeira ao mensurar e divulgar os eventos afim de que a realidade econômica da transação e da divulgação não seja prejudicada.

Segundo Alexander e Jermakowicz (2006), ainda que o conceito “*true and fair view*”, tenha se espalhado do Reino Unido para muitos outros países e estar presente nas normas do IASB, ele permanece sem uma clara definição nas jurisdições que adotam as normas IFRS e sujeito a diferentes interpretações, sobretudo por conta da subjetividade que o conceito carrega consigo, expondo-o a crítica por seus opositores sobretudo pelo fato de ser possível ter informações diferentes sobre o mesmo ativo e também por permitir gerenciamento de resultados por parte da Administração da empresa.

Ensinam Parker e Nobes (1991) apud Dantas et al. (2014) que “*true and fair view*” é conceito filosófico e, portanto, não passível de ser definido por regras detalhadas nas jurisdições em que o conceito esteja presente. Acrescentam ainda que o conceito envolve questões éticas e morais nas escolhas que os profissionais de contabilidade e auditoria assumirão na busca da expressão justa e verdadeira acerca dos eventos econômicos divulgados nas demonstrações financeiras.

O objetivo da mensuração a valor justo é determinar as expectativas presentes sobre os fluxos de caixa de entrada ou de saída futuros sob a perspectiva dos participantes do mercado o que está alinhado com as definições mais elementares dos elementos das demonstrações financeiras presentes na Estrutura Conceitual. Por exemplo, a Estrutura Conceitual define ativos em termos de benefícios econômicos futuros. Do mesmo modo, os passivos são associados a sacrifício de benefícios econômicos futuros. Assim, o conceito de valor justo tem íntima relação

com a expressão e capacidade de geração de benefícios econômicos futuros, traduzidos na capacidade de entradas e saídas de caixa (BARRETO; ALMEIDA, 2012).

Para que seja possível a produção de normas contábeis de aceitação global, as normas IFRS contam com um sistema contábil baseado em princípios gerais, ao invés de regras detalhadas (PEREIRA; NIYAMA; FREIRE, 2012). Para Iudicibus (2015), o IASB diferenciou-se do FASB pelo fato de o primeiro estabelecer uma doutrina contábil regulatória com ênfase em princípios gerais ao invés de normas específicas.

Contudo, Schipper (2003) chama a atenção do fato de que apesar de as normas do FASB serem constantemente associadas àquelas pautadas em regras detalhadas elas são embasadas numa Estrutura Conceitual o que, neste sentido, atenderia aos preceitos do sistema contábil baseado em princípios e atesta que o que torna as normas do FASB baseadas em regras são as exceções de escopo e tratamento. Detalhes sobre o sistema contábil baseado em princípios são apresentados na Seção 2.1.3 deste estudo.

Sem a ambição de explorar o assunto de forma exaustiva, a seção seguinte desta pesquisa refere-se especificamente da regulamentação contábil no Brasil após o ano de 1964 até a atualidade, como via condutora até a última seção deste capítulo que é destinada ao estudo da Estrutura Conceitual regulatória do IASB adotada pelo Brasil.

2.1.2 Regulamentação contábil no Brasil após 1964

Schmidt (2000) menciona que a contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: antes e depois de 1964. Em resumo, o estágio anterior a 1964 foi marcado pelas primeiras manifestações contábeis dentre as quais pode-se destacar: i) a instituição do Código Comercial em 1850 durante o reinado de D. João VI que, embora não tenha normatizado os procedimentos contábeis, obrigou as empresas a seguirem determinada uniformidade contábil em sua escrituração e elaboração do Balanço Geral, que era composto por bens, direitos e obrigações e ii) a promulgação da Lei nº. 1.083, 22 de agosto de 1860, considerada a primeira lei que regulamentou o funcionamento das sociedades anônimas no Brasil, em que foi exigida a publicação de demonstrações financeiras.

De acordo com Schmidt (2000), o ano 1964 é apontado como um divisor de fases do desenvolvimento da contabilidade brasileira, pois foi neste ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino de Contabilidade quando adotou o

método didático norte-americano baseado no livro de Finney e Muller – *Introductory Accounting*.

O livro *Introductory Accounting* foi, posteriormente, adotado em quase todas as faculdades de Contabilidade do Brasil quando traduzido pelos professores do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP) com importantes adaptações à realidade brasileira. A obra trouxe uma nova orientação doutrinária e didática que rompeu com a escola contábil de pensamento italiana e assumiu os ditames da escola norte-americana de contabilidade. O livro “Contabilidade Introdutória” é, ainda hoje, adotado por grande número de universidades e faculdades em todo o Brasil (SCHIMIDT, 2000).

Até meados da década de 1970, a Contabilidade brasileira mantinha forte vinculação com a escrituração contábil voltada para atendimento de exigências das legislações societário-fiscal, especialmente no que se refere à legislação do Imposto de Renda, o que também refletia na forma de ensino de Contabilidade que era voltada para “como fazer” e não “como pensar” Contabilidade. Destaca-se que a disciplina “Teoria da Contabilidade” foi incluída no currículo de graduação de Ciências Contábeis em 1993, por determinação da Resolução nº. 5/92 do MEC (NIYAMA; SILVA, 2017).

Martins (2012) destaca que foi somente a partir da edição da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404 de 1.976) que se estruturou no Brasil um modelo contábil mais abrangente, incorporando o que de mais moderno havia no modelo norte-americano.

Sob o aspecto contábil, a Lei nº. 6.404 de 1.976, além de delinear melhor a apresentação de agrupamentos de contas no Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado, trouxe outros importantes avanços como, por exemplo, determinou a apresentação do resultado de forma dedutiva, reforçou o regime de competência, instituiu o método de equivalência patrimonial, adotou o modelo de correção monetária, tornou compulsória a divulgação de notas explicativas, a separação da contabilidade financeira da contabilidade tributária, entre outras ‘revoluções’ introduzidas pela referida lei.

De acordo com Niyama e Silva (2017), a expressão “Princípios Contábeis” apareceu pela primeira vez em regulação brasileira em 1972. A expressão foi utilizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº. 321/72) e pelo Banco Central do Brasil (Circular nº. 179/72). No entanto, não havia definição do que eram os princípios contábeis e quais eram eles, prevalecendo como geralmente aceitos aqueles ensinados nos cursos de graduação da

Universidade de São Paulo, sob a influência da escola norte-americana, como citado anteriormente.

Em 1981, por meio da Resolução nº 530, o CFC definiu sete Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), a saber: i) Entidade, ii) Continuidade, iii) Oportunidade, iv) Atualização Monetária, v) Registro pelo Valor Original, vi) Competência e vii) Prudência. Em 1992, o CFC criou um grupo de trabalho com o objetivo de desenvolver as Normas Brasileiras de Contabilidade em aderência às Normas Internacionais de Contabilidade (NIYAMA; SILVA, 2017).

Para uma visão mais ampla da evolução dos princípios contábeis brasileiros recomenda-se a leitura da dissertação de mestrado de Leda Honorato da Silva Reis (2017) que identificou os fatores econômicos e os instrumentos regulatórios que motivaram as mudanças no pensamento contábil brasileiro desde o Brasil Império até os dias atuais onde os padrões contábeis vigentes no Brasil são os internacionais. Esta seção deste estudo é destinada sobretudo para analisar a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB.

O processo de convergência dos padrões internacionais de Contabilidade no Brasil, segundo Sayed, Duarte e Kussaba (2017), teve seus primeiros esforços iniciados em abril de 1990, com a atuação dos professores Néelson Carvalho e Sérgio de Iudícibus.

Complementam Sayed, Duarte e Kussaba (2017) que, atendendo ao pedido do presidente da CVM à época (Ary Osvaldo Matos Filho), Néelson Carvalho e Sérgio de Iudícibus conduziram a parte contábil do Plano Diretor da CVM mediante a organização de um grupo de trabalho que reuniu uma série de profissionais, auditores, acadêmicos e empresas com o objetivo de propor um projeto de atualizar e modernizar a parte contábil da Lei nº. 6.404/76. O projeto de 05/07/99, conhecido como “Anteprojeto de Reformulação da Lei nº 6.404/76”, teve por base as normas USGAAP e foi recusado pelos técnicos do Ministério da Fazenda, à época sob a liderança do Ministro Pedro Malan.

Em uma reunião em Tóquio da IOSCO ocorrida em 1994, levantou-se a questão da internacionalização dos mercados e como agir em todas as esferas, incluindo a contábil perante esse novo panorama, facilitado pelo desenvolvimento rápido dos meios de comunicação e informática. Alguém questionou: mas qual financial reporting adotar? Os membros dos Estados Unidos se prontificaram a ser o GAAP mundial, já que boa parte do mundo usava essas normas e por serem as mais desenvolvidas no momento. Porém o professor Néelson, presente à reunião se manifestou, afirmando que apesar do argumento norte-americano, os USGAAP são normas domésticas: haveria uma possível disputa política nesse cenário (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p.264).

Segundo Marion e Reis (2003), a mudança no cenário econômico brasileiro experimentada com a abertura dos mercados e o ingresso de capital estrangeiro no país requereu maior transparência e qualidade das demonstrações contábeis produzidas no Brasil, propiciando a aprovação do projeto de alteração da Lei 6.404/76 que visava sua modernização. Desse modo, o projeto foi apreciado pelo Congresso Nacional e transformado em Projeto de Lei nº. 3.741 em 08/11/2000 e ganhou efetividade anos mais tarde, mediante a conversão do referido projeto em Lei Ordinária nº. 11.638/2007.

Assim, a Lei nº. 11.638/2007 alterou os dispositivos da Lei nº. 6.404/76 com relação ao processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. A alteração dos dispositivos legais da legislação societária foi a primeira etapa que estabeleceu o alinhamento das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade do IASB.

Ainda, a edição da Lei nº. 11.638/2007 foi um marco na contabilidade brasileira ao separar a contabilidade das normas tributárias onde buscou-se a convergência da contabilidade aos padrões internacionais consoante o que determina o parágrafo segundo do Art. 177 da lei nº. 6.404/76:

(...) A companhia observará exclusivamente em livros ou artigos auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objetivo, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras (BRASIL, 1976).

O modelo contábil brasileiro anterior à promulgação da Lei nº. 11.638/2007 foi fortemente influenciado pela regulamentação de origem tributária, parte explicada pela tradição jurídica romanística do *Code Law* em que todas as normas emanam do texto legal, com forte presença governamental inclusive em matéria contábil.

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade pelo Brasil fez com que as autoridades tributárias, e entre elas se destaca a Receita Federal do Brasil, não reconhecessem as demonstrações financeiras elaboradas segundo os princípios gerais das IFRS para computar a base de cálculo do Imposto de Renda fazendo com que houvesse a necessidade de o contribuinte de tributos apurar “duas contabilidades, uma societária e uma fiscal a partir de ajustes sobre a primeira” (GONZALES, 2013, p. 56).

Iniciou-se com isso a segunda etapa da convergência (a primeira foi com a edição da Lei nº. 11.638/2007) em que as autoridades tributárias se pronunciaram por meio da Lei nº.

11.941/09 que estabeleceu, entre outras coisas, o Regime Tributário de Transição (RTT) que visou garantir a neutralidade tributária decorrente dos ajustes de adoção das normas do IASB, isto é, procurou manter para a apuração de tributos as regras vigentes em 2007 (GONZALES, 2013).

O Regime Tributário de Transição (RTT) durou seis anos até a edição da Lei nº. 12.973/14 em que fora concretizada a regulamentação fiscal dos ajustes decorrentes da adoção das normas IFRS pela Receita Federal do Brasil.

Embora sejam notados os esforços no Brasil pela convergência aos padrões de contabilidade internacionais desde a década de 1990, e esse alinhamento só tenha legalmente ocorrido em 2007 com a promulgação da Lei nº. 11.638/07, um evento bastante importante ocorreu dois anos antes dessa adoção, em 7 de outubro de 2005. Nesta data, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou, mediante a Resolução nº. 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Cabe destacar que, embora materialmente suportado pelo CFC, o CPC possui total independência em suas deliberações.

A criação do CPC, em 2005, foi viabilizada com a união de esforços de seis entidades não governamentais que tinham um objetivo comum qual era o de centralizar, por meio de um processo de representação democrática, entidade responsável por estudar, traduzir as normas IFRS do inglês para o português, preparar e produzir os Pronunciamentos Técnicos, Orientações, Interpretações, Comunicados e Boletins.

O CPC é composto por dois membros não remunerados de cada uma das seguintes entidades: ABRASCA (Associação Brasileira de Companhias Abertas), APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo, atual B3), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) (ADRIANO, 2018; GELBLKE et al., 2018).

Além dos 12 membros que representam as 6 entidades que constituem o CPC, sempre são convidados a participar do processo de estudo, elaboração e emissão de pronunciamentos técnicos, representantes do Banco Central do Brasil (BACEN), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Assim, o CPC emite os “Pronunciamentos” que precisam ser aprovados por todos os órgãos reguladores envolvidos em setores específicos da economia (GELBLKE et al., 2018).

Para que os Pronunciamentos Técnicos do CPC se transformem em norma contábil no Brasil é requerido que o Conselho Federal de Contabilidade, além de órgãos reguladores como a CVM, BACEN e SUSEP os aprove para que tenham força normativa já que Constituição da República Federativa do Brasil impede que o CFC delegue suas funções à outras instituições, tal como ao CPC (GELBLKE et al., 2018).

O CPC é formado por quatro coordenadorias: i) de operações, ii) de relações institucionais, iii) de relações internacionais e iv) de interpretações e orientações.

De acordo com Adriano (2018) e Niyama e Silva (2017), o processo de elaboração dos pronunciamentos técnicos, que fica sob a responsabilidade da coordenadoria de interpretações e orientações, segue sete fases:

- Fase 1: Elaboração de Minuta Inicial. Um relator expõe um tema a ser discutido e conta com a participação da coordenação técnica. Gera-se a Minuta 1;
- Fase 2: Análise da Minuta Inicial. Atividade realizada pelos membros do grupo de trabalho que enviarão sugestões. Gera-se a Minuta 2;
- Fase 3: Análise da Minuta 2 pelo CPC. O CPC aprecia e analisa criticamente a Minuta 2. Gera-se a Minuta 3;
- Fase 4: Análise da Minuta 3. Órgãos reguladores específicos, tais como CVM, BACEN, SUSEP ou SRFB são convidados a participar e opinar sobre o tema apresentado. Gera-se a Minuta 4;
- Fase 5: Audiência Pública. A Minuta 4 é levada à apreciação da comunidade por meio de audiência pública no sítio do CPC;
- Fase 6: Revisão Final. O CPC aprecia a Minuta 4 examina as sugestões acolhidas na audiência pública e faz ou não ajustes. Gera-se a Minuta 5,
- Fase 7: Apreciação Final. A apreciação da Minuta 5 pode ser ou não aprovada. A aprovação dos Pronunciamentos é divulgada juntamente com os seguintes documentos: Sumário, Termo de Aprovação e Relatório de Audiência Pública.

O CPC emite os seguintes documentos: i) Pronunciamentos Técnicos, ii) Interpretações e iii) Orientações. Os referidos documentos são traduções das normas internacionais, com adaptações de linguagem e de ajustes de alternativas dadas pela norma internacional não reconhecida no ordenamento local, como ocorre por exemplo com a reavaliação de ativos, legalmente proibida no Brasil.

Esclarece Adriano (2018), que os Pronunciamentos Técnicos estabelecem os conceitos doutrinários e os procedimentos a serem aplicados e são indicados com a sigla “CPC”, por exemplo CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. As Interpretações são emitidas para esclarecer, de forma mais abrangente, a aplicação dos Pronunciamentos e são seguidas da sigla “ICPC”, por exemplo ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares. Orientações são emitidas para esclarecer a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos e são seguidas da sigla “OCPC”, por exemplo OCPC 06 – Apresentação de Informações Financeiras Proforma.

Quando são revisadas as normas IFRS, o CPC também revisa os documentos emitidos. Quando isso ocorre é acrescentada a letra “R” ao lado do número do documento, por exemplo, CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, o termo (R1) indica que se trata da primeira revisão. Se for a segunda revisão constará o termo (R2), por exemplo, CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa e assim por diante.

O quadro a seguir apresenta os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC até o momento da elaboração deste estudo:

Quadro 4 – Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC até abril de 2019

Documento	Título	IASB
CPC 00 (R1)	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	<i>Framework</i>
CPC 01 (R1)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	IAS 36
CPC 02 (R2)	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	IAS 21
CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7
CPC 04 (R1)	Ativo Intangível	IAS 38
CPC 05 (R1)	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24
CPC 06 (R2)	Operações de Arrendamento Mercantil	IAS 17
CPC 07 (R1)	Subvenção e Assistência Governamentais	IAS 20
CPC 08 (R1)	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	IAS 32/33/34/35/37/38/39 - Partes
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	-
CPC 10 (R1)	Pagamento Baseado em Ações	IFRS 2
CPC 11	Contratos de Seguro	IFRS 4
CPC 12	Ajuste a Valor Presente	-
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	-

continua

Continuação

CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I) - Transformado em OCPC 03	-
CPC 16 (R1)	Estoques	IAS 2
CPC 17	Contratos de Construção (revogado a partir de 1º/01/2018)	IAS 11
CPC 18 (R2)	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IAS 28
CPC 19 (R2)	Negócios em Conjunto	IAS 31
CPC 20 (R1)	Custos de Empréstimos	IAS 23
CPC 21 (R1)	Demonstração Intermediária	IAS 34
CPC 22	Informações por Segmento	IFRS 8
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8
CPC 24	Evento Subsequente	IAS 10
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37
CPC 26 (R1)	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1
CPC 27	Ativo Imobilizado	IAS 16
CPC 28	Propriedade para Investimento	IAS 40
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IAS 41
CPC 30	Receitas (revogado a partir de 1º/01/2018)	-
CPC 31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	IFRS 5
CPC 32	Tributos sobre o Lucro	IAS 12
CPC 33 (R1)	Benefícios a Empregados	IAS 19
CPC 34	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais (Não editado)	-
CPC 35 (R2)	Demonstrações Separadas	-
CPC 36 (R3)	Demonstrações Consolidadas	IAS 27
CPC 37 (R1)	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	IFRS 1
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (revogado a partir de 1º/01/2018)	-
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32
CPC 40 (R1)	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7
CPC 41	Resultado por Ação	IAS 33
CPC 42	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (Não editado)	-
CPC 43 (R1)	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41	IFRS 1
CPC 44	Demonstrações Combinadas	-
CPC 45	Divulgação de Participações em outras Entidades	IFRS 12
CPC 46	Mensuração do Valor Justo	IFRS 13
CPC 47	Receita de Contrato com Cliente	IFRS 15
CPC 48	Instrumentos Financeiros	IFRS 9
CPC 49	Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria	IAS 26
CPC PME (R1)	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos	IFRS for SMES

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019.

O quadro a seguir apresenta as Intepretações Técnicas emitidas pelo CPC até o momento da elaboração deste estudo:

Quadro 5 – Intepretações Técnicas emitidas pelo CPC até abril de 2019

Documento	Título
ICPC 01	Contratos de Concessão
ICPC 02	Contrato de Construção do Setor Imobiliário (revogado a partir de 1º/01/2018)
ICPC 03	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil
ICPC 04	Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações
ICPC 05	Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações - Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria
ICPC 06	Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior (revogado a partir de 1º/01/2018)
ICPC 07	Distribuição de Lucros in Natura
ICPC 08	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos
ICPC 09	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial
ICPC 10	Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43
ICPC 11	Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes (revogado a partir de 1º/01/2018)
ICPC 12	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares
ICPC 13	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental
ICPC 14	Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
ICPC 15	Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos
ICPC 16	Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais
ICPC 17	Contratos de Concessão: Evidenciação
ICPC 18	Custos de Remoção de Estéril (<i>Stripping</i>) de Mina de Superfície na Fase de Produção
ICPC 19	Tributos
ICPC 20	Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio (<i>Funding</i>) Mínimo e sua Interação
ICPC 21	Transação em Moeda Estrangeira e Adiantamento

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019.

O quadro a seguir apresenta as Orientações emitidas pelo CPC até o momento da elaboração deste estudo:

Quadro 6 – Orientações emitidas pelo CPC até abril de 2019

Documento	Título
OCPC 01	Entidades de Incorporação Imobiliária
OCPC 02	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008
OCPC 03	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (CPC 14 R1) (revogado a partir de 1º/01/2018)
OCPC 04	Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras
OCPC 05	Contratos de Concessão
OCPC 06	Apresentação de Informações Financeiras Pro Forma
OCPC 07	Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral
OCPC 8	Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019.

O Brasil adotou de forma completa as Normas Internacionais de Contabilidade no exercício social findo em 31 de dezembro de 2010 e a observação das IFRS passou a ser obrigatória na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras individuais e não somente para demonstrações financeiras consolidadas como ocorreu em muitas outras nações que também adotaram as Normas Internacionais de Contabilidade (DANTAS et al., 2014).

Figura 1 – Nações em que o padrão IFRS é requerido ou permitido



Fonte: Fundação IFRS (2018).

A Fundação IFRS disponibiliza em seu *site* um mapa interativo que contém 166 jurisdições ao redor do mundo em que é possível identificar visualmente a grande quantidade de nações no mundo em que o padrão IFRS é requerido ou permitido, apresentado na Figura 1.

De acordo com a Fundação IFRS (2018), 144 das 166 jurisdições requerem o uso dos padrões IFRS. Das nações que compõem o G20, que são as 20 maiores economias do mundo, 15 delas, incluindo o Brasil, requerem o uso das IFRS. Ainda, as jurisdições que requerem o uso das IFRS representam em termos do PIB mundial, 47% da riqueza gerada no mundo.

Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) fizeram um estudo comparativo das normas do IASB com os Pronunciamentos Técnicos do CPC e obtiveram evidências de divergências explicadas pelo não acolhimento de determinados procedimentos contábeis pela legislação brasileira, pelas opções oferecidas pelo IASB ou ainda, naquele ano, em decorrência de normas emitidas pelo IASB que ainda não haviam sido emitidas pelo CPC.

Elionor Weffort (2003), antes mesmo da adoção das IFRS pelo Brasil analisou as características mais desafiadoras num processo de harmonização contábil no país e mencionou fatores importantes favoráveis e desafiadores neste processo, dentre os quais destacou a cultura, o sistema jurídico, a estrutura de mercado e o sistema educacional.

A seguir, na Seção 2.1.3 desta pesquisa, são analisadas as características fundamentais das normas baseadas em princípios gerais que se valem de uma Estrutura Conceitual para dar base a formulação de padrões contábeis e julgamentos profissionais de acordo com este padrão normativo. A Estrutura Conceitual regulatória é abordada na Seção 2.1.4.

2.1.3 O sistema contábil baseado em princípios gerais

Existem dois tipos de ordenamentos jurídicos: o da tradição romanística, proveniente das nações latinas e germânicas e o de tradição anglo-americana. O primeiro caracteriza-se pela primazia do processo legislativo e o segundo pelos usos, costumes e jurisprudência com modelos normativos mais abertos ou “*standards*” (REALE, 2002).

O sistema normativo tem influência direta sobre o sistema contábil das nações. Consequentemente, pode-se dizer que existem dois sistemas de normatização em Contabilidade: um baseado em princípios gerais e outro baseado em regras detalhadas. Ambos os sistemas estão intimamente ligados a formação cultural, econômica e jurídica das jurisdições.

Adriano (2018) esclarece que o sistema contábil pautado em princípios surgiu na Europa continental em 1673 e, ainda que não levasse o nome de “baseado em princípios gerais” adotava como premissa a mensuração financeira dos agentes econômicos a valor justo com o objetivo de proteger a economia dos negócios contra falências.

Complementa Adriano (2018) que o sistema contábil “baseado em princípios gerais” ganhou força no Reino Unido na Revolução Industrial e, como não podia ser diferente, teve fértil assentamento no sistema jurídico e cultural da tradição consuetudinária (*commom law*) na qual não é necessário detalhar as regras a serem seguidas. Assim, os investidores eram suportados por um Estado com intervenção mínima na economia e os órgãos e associações profissionais, baseados na tradição e no conhecimento contábil da época, produziam as demonstrações financeiras com o objetivo de suportar os investidores e acionistas nas suas decisões de investimentos.

A ausência de controle da economia pelo Estado, aliado as invasões napoleônicas que levou a cultura dos códigos legais pela Europa, implicou no controle de normas contábeis sob

o controle do governo. Por outro lado, o sistema contábil baseado em códigos legais (*code law*) se aperfeiçoou sobretudo na Alemanha após a sua unificação em 1870. Neste contexto, houve um redirecionamento da mensuração a valor justo para o custo histórico corrigido pela depreciação. Desse modo, o governo manteria maior controle sobre a atividade empresarial, permitindo-lhe a auditoria e fiscalização tributária, além limitar a distribuição de dividendos (ADRIANO, 2018).

Uma vez esclarecido o surgimento dos dois sistemas contábeis, passa-se a explorar suas características principais, com maior foco no sistema baseado em princípios gerais já que este trabalho está voltado essencialmente para questões relacionadas ao julgamento profissional que é uma das características essenciais deste sistema. Antes de prosseguir com a distinção entre as duas estruturas normativas, é relevante dizer que ambas são inspiradas em uma Estrutura Conceitual, ou seja, neste aspecto as estruturas normativas são convergentes (SCHIPPER, 2003; PAULO; CARVALHO; GIRÃO, 2014).

Em um sistema contábil baseado em regras (*rules-based principles*), os contadores e auditores tem acesso a toda orientação detalhada de como se deve proceder em casos particulares, ainda que não seja possível que os regulamentos vigentes possam prever todas as hipóteses de eventos econômicos a serem registrados e divulgados pela Contabilidade (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

Uma das características positivas sistema contábil baseado em regras é a existência de regras claras reduzem as incertezas do papel do profissional, pois são mais fáceis de compreender e implementar. Não há necessidade de maiores interferências profissionais para fazer julgamento – os códigos, as regras devem explicar o que deve ser feito e como deve-se fazê-lo, ao menos espera-se isso (NEPOMUCENO, 2014; PAULO; CARVALHO; GIRÃO, 2014).

Mergenthaler (2009) apud Nepomuceno (2014), ensina que os seguintes elementos devem estar presentes para a classificação de um sistema como “baseado em regras”: *i) bright-lines threshold; ii) scope and legacy expcetions; iii) large volumes of implementation guidance; e iv) high level of detail*. As “*bright-line rules*”, ou linhas claras, geralmente usadas em lei, objetiva produzir resultados previsíveis e consistentes. Observa-se na característica desse sistema contábil que existe pouco espaço para julgamento profissional uma vez que costuma ser baseada em leis com objetivos claros e definidos.

Ainda segundo Mergenthaler (2009) apud Nepomuceno (2014), as “*scope and legacy exceptions*”, ou exceções legais de escopo, são exceções aos objetivos estabelecidos pelas normas, e observa-se que não costumam ser poucas, estabelecendo tratamentos diferenciados para contabilizações a valor justo ou a benefícios pós-emprego, só para citar dois exemplos. As “*implementation guidance*” são as orientações gerais de como se implementar determinadas normas. Por fim, “*high level of detail*” trata da decodificação da norma pelos órgãos emissores, por meio de fornecimento de casos práticos, compreensíveis e aplicáveis na prática.

Dantas et al. (2014) destacam que os defensores do sistema contábil baseado em regras alegam o que a existência de “linhas claras” (*bright-line rules* ou testes de porcentagem) elimina dúvidas de interpretação e que elas atuam como instrumento de uniformização. Acrescentam também, os referidos estudiosos brasileiros, que devido a impossibilidade de se tecer regras detalhadas para cada evento econômico em particular, as regras podem tornar-se obsoletas e por vezes complexas por conta dos detalhes de aplicação.

Para Martins, Martins e Martins (2007) a rigidez normativa, característica do sistema contábil baseado em regras, impede que a Administração possa incluir suas verdadeiras impressões sobre as demonstrações financeiras e com isso impedir a representação fiel dos negócios nos demonstrativos contábeis. Com o objetivo de elucidar o impacto causado por excessivas regras, segue a seguir um exemplo de como normas contábeis baseadas em regras tendem a crescer e serem muito mal utilizadas:

(...) se se define que 20% divide um fato a ser registrado de uma forma ou de outra, num mundo baseado em regras isso dá origem a muitas possibilidades de abusos legalizados. Por exemplo, se se decidir adotar equivalência ou não apenas a partir deste percentual: 19,9% não são os 20% e pronto. Mas decidir que se usa a equivalência quando se tem influência sem que se chegue a controle é muito mais difícil. Só que, no mundo dos princípios, se alguém, exercendo influência não aplicar a equivalência, pode ser punido por fugir à norma e à sua essência. Mas, num mundo à base de regras, com 19,9% a entidade não aplica a equivalência mesmo que exerça influência, podendo deformar o balanço e resultado, mas não podendo ser punido (MARTINS, 2012, p.17).

Em concordância com o exemplo, Paulo, Carvalho e Girão (2014) contrapõem argumentos àqueles que afirmam que as referidas normas permitem maior comparabilidade das informações contábeis. Segundos os autores, os testes de porcentagem, podem ser facilmente manipulados de forma contratual pelos gestores, fazendo com que uma entidade aplique uma norma contábil, mas que, ao final, não traduz a essência econômica de uma transação.

Um sistema de Contabilidade baseado em princípios (*principles-based rules*) é aquele em que não haverá, ou haverá pouco detalhamento acerca de como se deve fazer os registros contábeis dos fatos e eventos econômicos. Isso não significa dizer que não há regulação; pelo contrário, há regulação, mas ao invés de uma regulação detalhada, as normas que são baseadas em conceitos e princípios gerais de Contabilidade, geralmente estabelecidos numa Estrutura Conceitual onde se “busca a melhor expressão da realidade econômica e financeira, necessitando em determinados momentos utilizar estimativas no processo de mensuração e/ou evidenciação” (SCHIPPER, 2003; MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007; PAULO; CARVALHO; GIRÃO, 2014, p.26).

Quadro 7 - Características das normas baseadas em princípios
Características das normas baseadas em princípios

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 como base para o relatório financeiro que reflete a essência econômica da transação.
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 uma Estrutura Conceitual para orientar a classificação e a mensuração de questões relacionadas com esse registro.
Em um padrão baseado em princípios pode incluir orientação 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 aos leitores, que diferem do princípio de que o normatizador pressupôs. Se for inevitável a utilização de tais rótulos, deve-se articular as suas definições.
Deve incluir registros de divulgação, uma descrição do registro da operação em análise, a suposições feitas no registro, e qualquer informação de apoio que facilite a compreensão tanto do registro quanto à divulgação.

Fonte: Maines et al. (2003) apud Pereira; Nyiama; Freire (2012, p.4).

Num sistema baseado em regras, quando diante de um evento econômico, o contador irá procurar na regulação contábil existente as recomendações acerca de “como registrar”. Ocorre que, como dito anteriormente, poderá haver situações em que não há uma norma que possa acomodar a transação econômica realizada. É justamente neste aspecto que o sistema contábil baseado em princípios propõe seu fundamento: o de direcionar a ação do regulador na elaboração de um padrão contábil ou do preparador da demonstração financeira de estabelecer uma política contábil, mas que seja coerente com os conceitos fundamentais que são previamente estabelecidos num referencial conceitual (DANTAS et al., 2014).

De acordo com Dantas et al. (2014), a regulação contábil pautada em princípios gerais é aquela embasada numa estrutura que contém os conceitos fundamentais e os pilares que

constituem o objetivo da informação contábil. A Estrutura Conceitual contábil é que fornecerá a sustentação e diretriz à atuação dos reguladores, aos contadores, auditores e também aos usuários dos relatórios contábeis-financeiros. Em outras palavras, “o pressuposto é que as normas baseadas em princípios não determinam como fazer, mas sim como decidir como deve ser feito” (DANTAS et al., 2014, p.72).

Os padrões nunca podem cobrir todas as situações possíveis, de modo que é necessário julgamento profissional para capturar melhor a realidade econômica subjacente. Há, portanto, uma área cinzenta entre fornecer informações suficientes para cobrir praticamente todas as situações possíveis. Antes que a linha de muitos detalhes seja ultrapassada, o julgamento entra em jogo. Encontrar um meio termo aceitável não é fácil. Além disso, quando o julgamento entra em ação, entramos na arena da potencial depravação moral, uma situação que os contadores experimentam cada vez mais (WOLK; DODD; ROZYCKI, 2013, p.383, tradução livre).²

Marks, Sunityo-Shauki e Taylor (2007) acrescentam que mesmo nos casos em que exista regulação contábil para determinadas transações, como ocorre com os ativos imobilizados em que a regulação determina que devam ser depreciados, a avaliação e o julgamento do profissional contábil ainda deverão estar presentes no sentido de determinar se há ou não valor residual a ser considerado ou mesmo na determinação da vida útil em função da geração de benefícios econômicos futuros pelos ativos ou mesmo quando cessam-se a geração dos referidos benefícios.

Num sistema baseado em princípios gerais, a essência econômica prevalece sobre a forma jurídica, as regras contábeis são menos rígidas e o nível de subjetividade do profissional contábil é maior do que num sistema contábil baseado em regras. Para Nepomuceno (2014, p. 308) “Cabe aos elaboradores e auditores terem um juízo de valor (*judgement*) sobre as decisões a serem tomadas. Daí a expressão normas baseadas em *princípios*, que são diferentes, mas não são contraditórias daquelas baseadas em *regras*”.

Nessas condições, Iudicibus (2015, p.61) propõe o uso do termo “subjetivismo responsável” e que este seja pautado em métodos científicos, como os procedimentos de mensuração quantitativos e que se considere também o consenso profissional e conclui que

² Standards can never cover every possible situation and contingency, so judgment is need to best capture the underlying economic reality. There is thus a grey area between providing sufficient information to cover virtually every contingency. Before the line of too much detail is crossed, judgement comes into play. Finding this happy medium is not easy. In addition, when judgement comes into play we enter the arena of potential moral turpitude, a situation that accountants increasingly experience (WOLK; DODD; ROZYCKI, 2013, p.383).

assim, “mais cedo do que talvez se possa pensar, atravessaremos a ponte que separa o Custo do Valor para aproximar-nos, embora sem nunca alcançá-lo (*sic*)”. Neste sentido, a afirmação do teórico contábil é congruente com a do regulador que dita que as informações contábeis são elaboradas em grande medida com o uso de julgamentos e estimativas e que isso não reduz sua qualidade desde que sejam evidenciadas as bases, os raciais utilizados na identificação e mensuração das incertezas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

Como já dito, uma importante característica do sistema contábil pautado em princípios é a existência de uma Estrutura Conceitual contábil que estabelece um conjunto básico de princípios e os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. Essa Estrutura Conceitual contábil também serve de orientação para que as entidades regulatórias em matéria contábil emitam suas normas já que ausência de um referencial conceitual poderia fazer com que membros dos órgãos regulatórios aplicassem conceitos próprios em matéria de regulação contábil (WELLS, 2011; ODENDAAL; MERWE, 2017).

a referência principal para se considerar as normas contábeis como baseadas em princípios é o fato de serem guiadas por uma Estrutura Conceitual, garantindo que a divulgação financeira seja relevante para os investidores, e que os requisitos de reconhecimento e de mensuração sejam baseados nas características qualitativas da informação contábil (SCHIPPER, 2003 apud DANTAS et al., 2014, p.71).

Alexander e Jermakovics (2006), ao se referirem ao sistema contábil baseado em princípios utilizam expressões como “um conjunto de noções”, “convenções” e “formas de pensar” que são consistentemente aplicadas em situações familiares e não familiares. O conceito de valor justo é um dos pilares da contabilidade baseada em princípios gerais em que a essência econômica deverá prevalecer sobre a forma jurídica nas demonstrações financeiras (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

A partir das reflexões de Schipper (2003) e Alexander e Jermakovics (2006), Dantas et al. (2014, p.71-72) apontam que o sistema de contabilidade baseado em princípios “requer o estabelecimento de referências a serem consideradas no julgamento profissional, enquanto o TFV se sustenta e um conceito fundamental, de natureza abrangente, não traduzido em uma definição clara e objetiva”. De todo modo, o que se espera nesta filosofia é que as normas sejam pautadas em princípios gerais. Do contrário pode não haver opção a possibilidade de escolha de mensuração e divulgação de registros que privilegiem a essência econômica das transações da empresa.

Para Schipper (2003) a comparabilidade é a razão a normatização contábil. Relevância e confiabilidade são outras características qualitativas fundamentais que auxiliam para se determinar os elementos devem ser reconhecidas, mensurados e evidenciados e conclui que, se a divulgação financeira é comparável, relevante e confiável, ela é pautada em princípios.

As normas baseadas em princípios requerem que contadores usem julgamentos no desenvolvimento de políticas contábeis para mensurar e divulgar determinadas transações e eventos e isso é maiormente necessário quando da ausência de regulação específica para uma transação econômica. Tome-se por exemplo, a definição de vida útil econômica de um ativo intangível. Num sistema contábil baseado em regras, uma norma particular poderia dizer que o ativo deve ser amortizado num prazo não maior do que dez anos sob o método como o linear. Já num sistema contábil baseado em princípios a norma diria que os referidos ativos intangíveis devem ser amortizados no prazo que reflita a geração dos benefícios econômicos e utilizando-se um método que melhor reflita o uso deste ativo.

Nota-se no exemplo anterior uma maior liberdade e, com isso, responsabilidade profissional na determinação da vida útil e no método como o ativo deverá ser amortizado de modo que que o julgamento profissional permite o contador reconheça os elementos nas demonstrações financeiras e que este possa eventualmente optar em não aplicar uma determinada norma se ela não refletir a essência da natureza econômica em detrimento da forma jurídica.

Toda profissão liberal precisa exercer um julgamento cuidadoso e, neste sentido, vale-se de elementos objetivos e subjetivos que circundam o consenso profissional – “o consenso profissional é exatamente o que se poderia chamar de fenômeno psicossocial de percepção” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 60). Diversas são as situações em que o profissional de contabilidade deverá aplicar julgamento e embasá-los. Na Seção 2.2.1.2 são apresentados diversos exemplos da aplicação de julgamento contábil.

A Seção seguinte deste estudo é dedicada à análise dos conceitos fundamentais presentes na Estrutura Conceitual regulatória do IASB adotada pelo Brasil.

2.1.4 A Estrutura Conceitual regulatória do IASB adotada pelo Brasil

2.1.4.1 Considerações introdutórias

A Estrutura Conceitual é uma escolha entre alternativas disponíveis na teoria e no conhecimento contábil vigente num determinado momento do tempo. Isto significa que a Estrutura Conceitual pode ser alterada com o passar do tempo em decorrência de novos objetivos da informação contábil. A Estrutura Conceitual propõe ajudar o emissor das normas contábeis fornecendo-lhe uma linha ou abordagem central de pensamento contábil que o orientará na emissão de normas futuras. Do mesmo modo, a Estrutura Conceitual propõe auxiliar os contadores, auditores e usuários das demonstrações contábeis a compreender o espírito da norma contábil e também auxiliá-los na interpretação dos relatórios contábeis (GELBCKE et al., 2018).

O Brasil possuiu dois documentos sobre Estrutura Conceitual da Contabilidade que descreviam o que era denominado “Princípios Fundamentais de Contabilidade” (PFC) emitidos por órgãos diferentes que convergiam entre si em alguns aspectos. O primeiro deles foi elaborado em 1986 pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) que fora referendado pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) por sua Deliberação nº. 29/86 sendo, deste modo, de observação obrigatória por todas as companhias abertas. Esta Estrutura Conceitual discorria sobre postulados, princípios e convenções contábeis e teve influência dos primeiros pronunciamentos da teoria contábil norte-americana (GELBCKE et al., 2018).

O segundo documento, emitido pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), por meio da Resolução nº. 750/93 continha os denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), seguida de outras duas Resoluções que continham as Características da Informação Contábil (Resoluções CFC nº. 774/94 e 785/95) sendo, deste modo, de observação obrigatória por todos os profissionais de Contabilidade. Ambos os documentos emitidos pela Fipecafi e pelo CFC e não continham definições de ativo, passivo, receita e despesa como contém a Estrutura Conceitual do IASB (GELBCKE et al., 2018).

As estruturas conceituais emitidas pela Fipecafi (e aprovada pela CVM) e pelo CFC apresentaram diferenças relevantes no que se refere ao conteúdo e filosofia subjacente, já que o modelo da Fipecafi foi resultado de uma dedução logicamente apresentada a partir de premissas maiores da Contabilidade para em seguida desenvolver os princípios contábeis. Já

no modelo do CFC, os princípios foram apresentados de forma direta sem a demonstração lógica a partir de premissas maiores. A existência de duas estruturas conceituais gerou também um problema de hierarquia já que a CVM obrigava as companhias abertas a seguir sua estrutura ao mesmo tempo em que o CFC exigia a observação de sua estrutura por parte dos profissionais de Contabilidade (FLORES; BRAUNBECK; CARVALHO, 2018).

Flores, Carvalho e Braunbeck (2018, p. 88) esclarecem que:

Esse conflito na estrutura da contabilidade brasileira só foi resolvido definitivamente, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a adoção da Estrutura Conceitual das International Financial Accounting Standards (IFRS). A partir desse momento, o Brasil passou a aderir às regras contábeis internacionais, adotando definitivamente a abordagem da informação para a tomada de decisão.

A primeira versão da Estrutura Conceitual do IASB foi emitida em 1989. Em 2011, o IASB disponibilizou parte das revisões finalizadas e incorporadas à sua Estrutura Contábil Conceitual (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*). O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) atualizou o Pronunciamento Conceitual Básico e o Conselho Federal de Contabilidade o aprovou mediante a Resolução CFC nº. 1.374/11. Desse modo, a atual Estrutura Conceitual Contábil vigente no Brasil após a adoção das IFRS é aquela representada pelo Pronunciamento Conceitual Básico (R1) e é resultado da tradução da Estrutura Conceitual do IASB denominada “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”, pelo CPC.

A Estrutura Conceitual atualmente vigente no Brasil proveniente do IASB não utiliza a terminologia “Princípios Fundamentais de Contabilidade” como denominado nos documentos brasileiros anteriores ou mesmo “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos PCGA” como utilizado em referência aos princípios de Contabilidade norte-americanos, mas sim “Características Qualitativas da Informação Contábil” e enfatiza o conceito de primazia da essência econômica dos fatos sobre a natureza jurídica dos mesmos.

Ao invés de postulados, princípios e convenções, a Estrutura Conceitual apresenta a premissa subjacente que é a continuidade como base para preparação das demonstrações financeiras. Trata-se do pressuposto de que a empresa está em operação e continuará em operação até que existam evidências do contrário, o que alterará a base de apresentação das informações contábeis, conceito este em linha com o denominado “Postulado da Continuidade” presentes nos documentos brasileiros anteriores a adoção das Normas do IASB. Ainda, a Estrutura Conceitual estabelece que as informações contábeis devem apresentar características

qualitativas (ou atributos) que fazem com que sejam úteis aos usuários (NIYAMA; SILVA, 2017).

A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos e tem por objetivos:

- (a) dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos e à revisão de Pronunciamentos existentes quando necessário;
- (b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de Pronunciamentos Técnicos;
- (c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os Pronunciamentos Técnicos;
- (d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos; e
- (e) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação dos Pronunciamentos Técnicos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

Apesar do item 3 da Estrutura Conceitual destacar que “Não deverá haver conflito entre o estabelecido nesta Estrutura Conceitual e qualquer Pronunciamento Técnico”, pode ocorrer de uma norma IFRS ser inconsistente com algum item da Estrutura Conceitual e isso ocorre pelo fato de existirem normas do IASB que são anteriores a elaboração da EC. Como as normas contábeis não são estáticas, elas estão sujeitas a revisão ao longo do tempo e as inconsistências tendem a diminuir na medida em que o IASB revisar as IFRS, bem como a Estrutura Conceitual (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018a).

Na ocorrência de algum conflito entre conceitos da Estrutura Conceitual com alguma IFRS específica, esta última deverá prevalecer sobre a primeira. Nota-se, portanto, que a Estrutura Conceitual não é uma norma em si, mas sim um conjunto de princípios gerais que norteará o IASB na preparação e revisão das normas IFRS, e também serve de pilar para os preparadores de demonstrações financeiras quando da implementação de política contábil devido à ausência de norma IFRS específica sobre alguma circunstância não regulada por norma IFRS particular (WELLS, 2011; ODENDAAL, DER MERVE, 2017).

No que se refere ao conteúdo, a Estrutura Conceitual Contábil vigente possui um prefácio, uma introdução e quatro capítulos. O prefácio apresenta a relação da Estrutura Conceitual do CPC brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB. A Introdução apresenta as finalidades e alcances da Estrutura Conceitual.

O capítulo 1 trata do objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro destinado primariamente aos usuários externos, a saber: investidores, financiadores e outros

credores. Inclui também um posicionamento sobre visão fidedigna e tempestiva da informação que contribui para a promoção da estabilidade econômica. O primeiro capítulo apresenta o propósito básico dos relatórios contábeis-financeiros que é fornecer informações úteis na tomada de decisão pelos usuários com base no pressuposto da continuidade e regime de competência de períodos contábeis.

O capítulo 2 trata do objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro é dedicado à entidade que reporta a informação. No entanto, o referido capítulo não possui texto na Estrutura Conceitual vigente, mas somente no documento revisado em 29 de março de 2018 o IASB que será apresentado mais adiante nesta seção.

O capítulo 3 trata das características qualitativas da informação contábil, divididas em características fundamentais e de melhoria da informação contábil. São características qualitativas fundamentais de observação obrigatória: (1) relevância e (2) representação fidedigna. São consideradas características qualitativas e de melhoria na qualidade das demonstrações contábeis, menos críticas, mas altamente desejáveis: (1) comparabilidade, (2) verificabilidade, (3) tempestividade e (4) compreensibilidade.

O capítulo 4 apresenta o texto remanescente da Estrutura Conceitual de 1989.

A Estrutura Conceitual aborda os seguintes temas: (a) o objetivo das demonstrações contábeis; (b) as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis; (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis; e (d) os conceitos de capital e de manutenção do capital.

Devido à importância do documento, a seguir serão apresentados conceitos relevantes presentes na Estrutura Conceitual regulatória vigente no momento da realização deste estudo.

2.1.4.2 Usuários das demonstrações financeiras

No que se refere aos usuários, o documento logo de início afirma o compromisso da Contabilidade financeira, voltada para primariamente para usuários externos, isto é, aqueles que estão fora dos limites da empresa e que utilizam os relatórios contábeis-financeiros:

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender seus próprios interesses. Essas exigências, no

entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

A Estrutura Conceitual vigente não estabelece uma hierarquia de usuários e aponta que as demonstrações financeiras para fins gerais são aquelas capazes de auxiliar os usuários na tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

2.1.4.3 Objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral

Primeiramente é importante esclarecer que o termo “relatório contábil-financeiro” refere-se a toda informação emanada da Contabilidade dedicada aos usuários externos que compreende todas as demonstrações contábeis e as notas explicativas. O item OB52 da Estrutura Conceitual estabelece que:

O objetivo primordial do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

A expressão “relatório contábil-financeiro de propósito geral” significa dizer que os relatórios emanados da Contabilidade visam atender usuários num sentido amplo e que nenhum deles está em condições de exigir da Contabilidade relatórios sob medida para atender suas necessidades informacionais. Se, por exemplo, autoridades governamentais desejarem informações diferenciadas daquelas geradas pela Contabilidade ela o poderá fazer de forma apartada dos relatórios contábeis-financeiros elaborados segundo as Normas Internacionais de Contabilidade. O sentido desta declaração por parte do órgão regulador é importante, especialmente quando se observa num passado não muito distante a forte influência que tinham as autoridades tributárias sobre a Contabilidade.

Um outro aspecto importante que merece destaque é o fato de o item OB52 determinar que somente informações relevantes sejam divulgadas, já que informações que não são relevantes podem atrapalhar a leitura por parte do usuário e desviar sua atenção de itens que possam ser relevantes. Em algumas circunstâncias a determinação do que vai ser divulgado é também uma questão de julgamentos discricionários e escolhas da administração.

Com base na abordagem informacional decorre a teoria de Hipótese de Mercado Eficiente (*Efficient Market Hypothesis*, EMH). O conjunto de informações divulgadas pela Contabilidade é relevante para os investidores e o mercado de capitais em termos de comportamento de preços das ações.

Lopes (2002, p.5) afirma que “o mercado é eficiente com respeito a informação contábil”. Outros exemplos, advindos das teorias de finanças são baseados na abordagem informacional e como os números divulgados pelas empresas podem atuar como “sinalizadores” ao mercado ao mercado de capitais.

De acordo com a teoria de Merton H. Miller e Franco Modigliani (1961) denominada “Efeito de Conteúdo Informacional”, as escolhas da Administração têm impacto direto sobre o resultado e sobre os dividendos pagos. Sugerem os estudiosos que aumentos ou diminuições nos dividendos atuam como um “sinal” da Administração que espera que lucros futuros mudem nessa direção (ROSS et al., 2015).

2.1.4.4 Informações dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação

Os relatórios contábeis de propósito geral fornecem informação sobre os recursos econômicos e as reivindicações contra a entidade que reporta a informação. Ainda, os relatórios contábeis-financeiros fornecem informações acerca da dos eventos que alteraram esses recursos e reivindicações contra a entidade e seus fluxos de caixa de forma a prover ao usuário elementos para que possam avaliar o vigor e a fraqueza da entidade mediante a avaliação de sua performance financeira e retorno que a entidade produziu sobre os recursos econômicos investidos na entidade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

O item OB17 do CPC 00 apresenta o regime de competência:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que os ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos futuros. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses

recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos de caixa ao longo desse mesmo período (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

O princípio da competência, mundialmente consagrado como “*accruals based concept*”, desvincula a contabilidade das entradas e das saídas de caixa e permite melhor informação acerca dos reflexos econômicos ocorridos sobre os recursos econômicos de uma entidade num período de tempo, bem como provê aos investidores e credores melhor informação acerca da capacidade passada e futura da entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos.

Informações sobre os fluxos de caixa auxiliam os usuários a entender as operações da entidade que reporta. Embora a Estrutura Conceitual vigente não contemple o conceito de “Confronto das Receitas com Despesas” (*matching principle*), o resultado da aplicação do regime de competência produzirá o mesmo resultado que se obteria aplicando o conceito do confrontamento de receitas com despesas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a; NIYAMA, SILVA, 2017; WELLS, 2011).

2.1.4.5 Entidade que reporta a informação

O Capítulo 2 da Estrutura Conceitual é destinado a definição acerca da entidade que reporta a informação contábil-financeira. Gelbcke et al. (2018, p. 33) esclarecem que a definição formal e completa do que seja a entidade que reporta é de fundamental importância para o registro das operações de uma entidade, uma vez que:

Decorre da definição do que seja Entidade a forma e registro das operações entre entidades que sejam uma controladora, a outra a controlada, ou ambas controladas da mesa entidade etc. (...). Essa matéria é de enorme importância, e por isso o IASB, e também o CPC brasileiro, estão atualmente procurando definir de maneira mais plena e formal o conceito de Entidade. Mas é bom alertar que o direito societário e o direito tributário brasileiro estão estribados no conceito de entidade jurídica; por exemplo, os dividendos são calculados com base no balanço individual; os tributos também, e não com base no balanço consolidado.

Embora na Estrutura Contábil atual exista um capítulo dedicado a definição do que seja, segundo o IASB, o conceito contábil de entidade que reporta a informação, o capítulo está em branco e consta a seguinte mensagem: “[a ser acrescentado futuramente]” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018a).

Contudo, na Estrutura Conceitual revisada pelo IASB em 2018, que será de observação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2020, a entidade define o que é entidade que reporta a

informação contábil. A Seção 2.1.4.8 desta pesquisa apresenta o conceito de entidade revisado pelo FASB.

2.1.4.6 Características da informação contábil qualitativa-útil

As informações contábeis devem estar imbuídas de características qualitativas que permitam que essas informações sejam úteis aos usuários. De acordo com a Estrutura Conceitual, essas características são divididas em duas categorias: fundamentais e de melhoria.

As características qualitativas devem considerar o custo e o benefício da elaboração e divulgação de informações contábeis. Em outras palavras, espera-se que o benefício de uma informação supere o custo em obtê-la. Como mencionado anteriormente, trata-se também de um desafio de julgamento profissional.

As características fundamentais da informação contábil consoante o Pronunciamento Conceitual Básico (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018a) são apresentadas a seguir.

Relevância: informação relevante é aquela que tem a capacidade de fazer a diferença nas decisões a serem tomadas pelo usuário em posse desta informação. A informação contábil relevante pode ter efeito confirmatório, preditivo ou ambos. A informação contábil é confirmatória quando serve de *feedback* em avaliações prévias, confirmando-as ou alterando-as. A informação contábil tem valor preditivo quando pode ser utilizada individualmente, ou amalgamadas com outras informações, como dado de entrada para que o usuário possa fazer suas projeções futuras.

Representação fidedigna: para que a informação materializada nos relatórios contábeis por meio das palavras e números possa ser útil e relevante precisa representar com fidelidade o fenômeno contábil. A Estrutura Conceitual aponta que para que a informação contábil é fidedigna quando é completa, neutra e livre de erros.

A informação contábil é completa quando inclui toda informação necessária para que o usuário compreenda o que está sendo apresentado. A informação contábil é neutra quando está isenta de viés na seleção ou na apresentação das informações. Já a informação livre de erros não significa que ela é perfeita ou exata em todos os sentidos, mas sim que os critérios selecionados para a produção de tal informação foram selecionados e aplicados livre de erros.

As características de melhoria, segundo a Estrutura Conceitual vigente (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018a) são apresentadas a seguir.

Comparabilidade: a informação contábil útil permitirá que possam ser identificadas similaridades e diferenças entre duas ou mais entidades ou mesmo dentro da mesma entidade em períodos distintos. Para que seja possível existir comparabilidade é necessário que transações semelhantes sejam registradas de forma semelhante ao longo do tempo de forma consistente pela entidade que reporta.

Verificabilidade: essa característica implica que diferentes observadores podem chegar a um consenso acerca da representação da realidade econômica reportada na informação contábil. Neste sentido, é necessário que sejam divulgadas as premissas que sustentam as análises e conclusões obtidas pelos preparadores das informações contábeis.

Tempestividade: informação contábil tempestiva é aquela que está disponível a tempo para que possa influenciar a tomada de decisão por parte do usuário. Apesar de informações tardias terem menor utilidade, ainda assim podem ser úteis para atestar, confirmar e avaliar tendências.

Compreensibilidade: a informação contábil deve ser clara e concisa de modo a ser compreendida pelo usuário que possuam conhecimento razoável de negócios, economia e contabilidade. Assuntos complexos não devem ser omitidos sob o pretexto de serem de difícil compreensão.

2.1.4.7 Os elementos das demonstrações contábeis

Uma das características fundamentais da Contabilidade é a sua capacidade de agregação. Aliás, este conceito foi descrito por Richard Mattessich, em sua obra “*Accounting and analytical methods*” em 1964 como a soma aritmética de todos os valores positivos e negativos agregados em classes com características econômicas semelhantes e em um determinado período de tempo (MATTESSICH apud IUDÍCIBUS, 2015).

Esses agrupamentos a que se refere Mattessich (1964) são denominados na Estrutura Conceitual como elementos das demonstrações financeiras. Segundo a Estrutura Conceitual, os elementos relacionados nas demonstrações financeiras são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Já os elementos relacionados com a mensuração do desempenho da entidade são as receitas e as despesas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018a).

O Quadro a seguir apresenta a definição dos elementos e quando os mesmos devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, segundo dispõe a Estrutura Conceitual vigente.

Quadro 8 – Definição dos elementos das demonstrações contábeis

Elemento	Definição	Reconhecimento
Ativo	É um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade. Repare-se que a figura do controle (e não da propriedade formal) e a dos futuros benefícios econômicos esperados são essenciais para o reconhecimento de um ativo. Se não houver a expectativa de contribuição futura, direta ou indireta, ao caixa da empresa, não existe o ativo.	Quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.
Passivo	É uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.	Quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade.
Patrimônio Líquido	É o interesse residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.	Residual.
Receitas	São aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (proprietários da entidade).	Quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.
Despesas	São decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade).	Quando resultar em decréscimo nos benefícios econômicos futuros relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2018a.

Hendriksen e Van Breda (1999) enfatizam a importância do conhecimento profundo acerca dos elementos e das características qualitativas das demonstrações financeiras, que representam os princípios e as bases fundamentais da Contabilidade da qual decorre todo o processo contábil, desde o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação.

Anthony (1964) ensina que os princípios contábeis não são verdades eternas e que, portanto, estão sujeitos a evolução e revisão. Tanto é verdade que o IASB está em processo de

revisão e atualização da Estrutura Conceitual. A revisão pelo órgão regulador resgata e atualiza conceitos suprimidos na Estrutura vigente, bem como atualiza a definição dos elementos das demonstrações financeiras.

A seção seguinte desta pesquisa apresenta brevemente o conteúdo dos capítulos da nova Estrutura Conceitual do IASB que será de observação obrigatória para aqueles que preparam as demonstrações financeiras em IFRS a partir de 1 de janeiro de 2020.

2.1.4.8 A Estrutura Conceitual revisada em 2018

O IASB está em pleno processo de atualização de sua Estrutura Conceitual, que está sendo conduzida em fases. Aponta relatório da firma de Consultoria Ernst Young (2018) que a atual Estrutura Conceitual atual sofreu críticas sobre a ausência de conceitos importantes, bem como falta de clareza acerca de definições vigentes no atual documento.

Como resultado deste trabalho o IASB emitiu, em 29 de março de 2018, o documento de revisão da Estrutura Conceitual. O documento revisado traz novos conceitos, resgata conceitos suprimidos no documento vigente e ainda atualiza conceitos existentes com o intuito de prover detalhes suficientes para a emissão ou revisão das normas existentes e também para servir de base para interpretação e julgamento daqueles que elaboram demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

A Estrutura Conceitual revisada será de observação obrigatória para aqueles que preparam as demonstrações financeiras em IFRS a partir de 1 de janeiro de 2020. O referido documento, que possui oito capítulos, já está disponível para o Comitê de Interpretações das IFRS. É esperado que o CPC emita a segunda versão do Pronunciamento Conceitual que deve manter o mesmo título e seguimento da expressão (R2) e que o CFC incorpore o documento revisado em seu ordenamento contábil para que ele seja de observação obrigatória no Brasil. A seguir serão apresentadas informações gerais sobre a Estrutura Conceitual revisada.

O capítulo 1 da Estrutura Conceitual revisada trata do objetivo dos relatórios contábeis-financeiros de propósito geral. Com relação a Estrutura Conceitual de 2010 a novidade é a reintrodução dos conceitos “*Stewardship*” ou “*Accountability*” reforçando a função da Contabilidade de servir e apoiar os usuários com informações úteis acerca da prestação de contas da gestão de uma entidade e de seus gestores com relação a alocação temporal dos recursos ao a eles confiados, o que contribui para a redução da assimetria informacional

(BELKAOUI, 2012; ERNST & YOUNG, 2018; IUDÍCIBUS, 2013; WOLK; DODD; ROZYCKI, 2013).

O capítulo 2 do documento revisado refere-se às características qualitativas da informação contábil-financeira útil e reforça o que é uma informação financeira útil. Relevante destacar que o IASB reintroduz, mas de forma atualizada, o conceito de “prudência” suprimido no documento de 2010 sob estar em desacordo com o conceito de neutralidade. “O IASB acredita que a prudência auxilia a neutralidade da informação e, portanto, descreve prudência como “o exercício de cautela quando da realização de julgamentos sob condições de incerteza” (ERNST & YOUNG, 2018, tradução livre).

Já o capítulo 3 trata do escopo e dos objetivos dos relatórios contábeis-financeiros. Reconhece que possam existir outras formas de demonstrações financeiras, tais como as demonstrações financeiras consolidadas. Neste capítulo, o IASB aponta que a entidade que reporta a demonstração financeira não é necessariamente uma entidade legal, mas aquela que escolhe, ou que a quem é requerida que se prepare e apresente demonstrações financeiras. Desse modo, é requerido que sejam consideradas as necessidades do usuário dos relatórios contábeis-financeiros quando da definição do que seja a entidade que reporta, embasado nas características qualitativas da informação contábil útil (ERNST & YOUNG, 2018).

O capítulo 4 define os cinco elementos das demonstrações financeiras, a saber: ativo, passivo, patrimônio líquido, despesa e receita. O IASB revisou as definições de ativo e passivo, com esclarecimento de termos e expressões que compõe a definição dos referidos elementos. Houve também atualização do conceito de receita e despesa.

O capítulo 5 da Estrutura Conceitual revisada apresenta conceitos novos relacionados ao reconhecimento e ao desconhecimento de ativos e passivos nas demonstrações financeiras.

O capítulo 6 da Estrutura Conceitual revisada versa sobre a possibilidade de utilização de várias bases de mensuração dos elementos nas demonstrações financeiras em diversas circunstâncias como possibilidade de geração de informação contábil útil ainda que mencione duas categorias (custo histórico e valor corrente), ampliando o que já existe na Estrutura Conceitual vigente (ERNST & YOUNG, 2018).

O capítulo 7 refere-se à apresentação das demonstrações financeiras. O documento revisado esclarece situações em que resultados não transitarão pela Demonstração de Resultado do período, mas que são diretamente reconhecidos diretamente no Patrimônio Líquido, em

Outros Resultados Abrangentes e quando os resultados deverão fluir de Outros Resultados Abrangentes para a Demonstração do Resultado do período. Por fim, o capítulo 8 da Estrutura Conceitual revisada apresenta os conceitos relativos ao capital e sua manutenção tal como apresentados na Estrutura Conceitual vigente (ERNST & YOUNG, 2018).

A velocidade com que as normas do IASB vêm sendo alteradas, e a introdução de novos conceitos das normas pautadas em princípios gerais como será visto a seguir; que nem sempre são tão fáceis de serem absorvidos, requerem treinamento e capacitação dos docentes para que os alunos sejam melhor preparados para lidar com questões de julgamento profissional (NIYAMA; SILVA, 2017).

Estudo realizado por Nunes e Costa (2013), que analisaram o nível de conhecimento dos discentes do curso de ciências contábeis de uma universidade pública brasileira a respeito da Estrutura Conceitual, apontaram que os discentes se mostram desatualizados em relação à mesma e com fracos conhecimentos sobre alguns conceitos importantes abordados na Estrutura Conceitual contábil.

Estudos realizados por Costa et al. (2016), Oro e Klann (2017) e Schlup, Soschinski e Klann (2018) sugerem que existe, em certa medida, desatualização dos discentes com relação aos elementos básicos da Estrutura Conceitual contábil e despreparo destes para habilidades tais como julgamentos, atribuição de valor justo e percepção do que deve ser evidenciado nos relatórios contábeis financeiros.

Os impactos da adoção de normas contábeis baseadas em princípios não trouxeram impacto somente sobre os profissionais de Contabilidade atuantes na convergência dos padrões. Os impactos foram e ainda são sentidos nas salas de aula. A academia também enfrentou (e ainda enfrenta) os desafios advindos do processo de transição de adequação à nova cultura contábil decorrente da adoção de um padrão que valoriza o julgamento profissional.

Para que discentes tenham condições de atuar num ambiente de normas de caráter preditivo, como são as IFRS, há a necessidade de se repensar quais são as habilidades e competências que devem ser desenvolvidas pelo formando em Ciências Contábeis, de modo que ele tenha condições de compreender e lidar com as Normas Internacionais de Contabilidade.

No Capítulo 2.2 deste estudo serão avaliadas as implicações acadêmicas advindas deste processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais. Serão

ainda analisadas as habilidades e competências requeridas para a formação do profissional de contabilidade sob o ângulo das Diretrizes Curriculares Nacionais e Internacionais, além de se discutir as competências pedagógicas do docente de Contabilidade neste contexto.

2.2 O ensino de julgamentos contábeis

2.2.1 Julgamentos e estimativas no processo contábil

2.2.1.1 A influência do sistema jurídico no processo contábil

Para Lopes e Martins (2005), o processo de registro dos fenômenos contábeis, ou o processo contábil, é caracterizado por três estágios ou fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação. Os estágios do processo contábil podem não estar necessariamente organizados nesta ordem e, em algumas circunstâncias podem estar presentes somente um ou dois estágios. Ainda, os estágios do processo contábil podem ser discutidos e analisados em conjunto.

A etapa do reconhecimento está relacionada com o processo de classificação dos fatos da ação econômica e posteriormente com o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras. A Estrutura Conceitual contábil fornece os subsídios para a classificação dos elementos decorrentes da ação de natureza econômica como ativo, passivo, despesa ou receita. Por exemplo, os dispêndios com manutenção de uma máquina são ativos ou despesas?

A fase da mensuração está relacionada com a adoção de unidades monetárias ao objeto ou transação econômica objeto de mensuração. O objeto de valorização possui atributos e propriedades que afetam essa valorização. Desse modo, trata-se de uma escolha dentre as possíveis para precificação de uma transação econômica. Assim, há que se optar entre uma metodologia que utilize valores de entrada tais como custo histórico, custo histórico corrigido ou custo de reposição ou ainda; que utilize valores de saída, tais como valor corrente de venda, valor realizável líquido ou valor justo (WOLK; DODD; ROZYCKI, 2013).

Já o processo de evidenciação está relacionado com o ato de demonstrar e comunicar o processo de reconhecimento e mensuração aos usuários externos à empresa. Em algumas circunstâncias a evidenciação é adicional aos itens que estão reconhecidos nas demonstrações financeiras mas pode ocorrer também de a evidenciação conter elementos que não estão reconhecidos nas demonstrações financeiras, a exemplo do que ocorre com passivos contingenciais (LOPES; MARTINS, 2005).

Sintetizam Lopes e Martins (2005, p. 52), que o processo contábil, bem como suas etapas são “resultado do ambiente social, político e econômico que os rodeiam”. Em outras palavras, o processo contábil é resultado da ação de diversos agentes que atuam nas organizações.

A teoria contratual da firma ajuda a explicar o fenômeno de interação dos agentes no funcionamento de uma empresa e ajuda a entender melhor os fenômenos contábeis. De acordo com a referida teoria, uma firma é vista como um conjunto de contratos explícitos ou implícitos entre os diversos participantes que os vincula a certos padrões de expectativas e comportamentos. Os participantes são os agentes, que podem ser os acionistas, gestores, empregados, fornecedores, clientes, governo, auditor, etc. (SUNDER, 2014).

De acordo com Sunder (2014), para que a firma seja viável, é necessário que haja a cooperação mútua entre os agentes. Os agentes aderem aos contratos e aceitam um pacote de obrigações e direitos. Por exemplo, o acionista contribui com o capital e espera receber dividendos e valor residual do investimento. Um gestor contribui com habilidades e em troca espera receber além de salários e benefícios, um bônus. O credor contribui com capital de empréstimo e, em troca, espera receber juros e o principal. Um auditor contribui com serviços e espera receber honorários. Já o governo contribui com bens públicos e espera receber tributos em contrapartida.

Os agentes têm alguma liberdade para escolher tanto o regime legal a ser aplicado na firma, bem como podem fazer escolhas contábeis discricionárias quando permitido pelas normas. Mas, por outro lado, destaca que a Contabilidade se constitui como um dos mecanismos de execução contratual da firma, em conjunto com o direito positivo da jurisdição onde atua a firma. Neste sentido, o autor aponta que a Contabilidade possui cinco funções que ajudam a implementar, coordenar e fazer cumprir os contratos que permitem que firma funcione. São elas:

Mensura a contribuição de cada agente para o conjunto de contratos da firma.
Determina e desembolsa o direito contratual de cada agente.
Informa os agentes apropriados sobre a extensão em que outros agentes têm cumprido com suas obrigações contratuais e recebido os seus direitos.
Ajuda a manter um mercado líquido para as participações contratuais e para os fatores de produção fornecidos por seus ocupantes, de forma que a renúncia ou a saída de um agente não ameace a existência da firma.
Uma vez que os contratos de vários agentes são negociados periodicamente, a contabilidade oferece um conjunto de conhecimento comum de informações verificadas a todos os participantes para facilitar a negociação e a formação contratual (SUNDER, 2014, p.21).

Para Martins, Martins e Martins (2007), o sistema legal afeta as fases do processo contábil. Como descrito na Seção 2.1.4, os dois sistemas jurídicos existentes (Direito Romano ou *Code Law* e Direito Consuetudinário ou *Common Law*) tem influência direta na Economia e, conseqüentemente, na Contabilidade das nações.

O Direito Romano geralmente é adotado por países que tiveram influência do Império Romano, tais como Itália, Portugal, França, Espanha, Alemanha e os países que foram colônias ibéricas na América do Brasil, sendo o Brasil um deles. Nestes países, as normas têm origem no texto legal e só são reconhecidas se houver previsão legal.

Já o Direito Consuetudinário geralmente é adotado por países que tiveram influência do Império Britânico, tais como Estados Unidos, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, entre outros além do próprio Reino Unido. Nestes países, as normas estão mais orientadas para os usos e costumes. Isso não significa que não existam normas expressas, elas existem, mas as tradições são também consideradas e não necessariamente estarão positivadas no sistema jurídico (LOPES; MARTINS, 2005).

Para Lopes e Martins (2005) o processo de reconhecimento, mensuração e divulgação nos países de tradição romana são, geralmente, regulados pelo governo e, neste sentido, os relatórios contábeis podem, por vezes, divergir significativamente do interesse dos usuários da informação contábil.

Já nos países de tradição consuetudinária tem-se uma Contabilidade menos regulada ou regulada por associações profissionais. Por exemplo, a etapa de mensuração nos países de tradição romana tende a valorizar o custo histórico para certos ativos, dado sua objetividade e apoio em documentos comprobatórios. Já nos países de tradição consuetudinária, o *fair value* tende a ser mais valorizado ainda que passe necessariamente por uma estimativa e julgamento profissional.

Na seção a seguir será analisada a relevância do papel do julgamento profissional do contador na elaboração de relatórios contábeis-financeiros dentro do sistema contábil normativo baseado em princípios gerais em que a essência econômica prevalece sobre a forma jurídica.

2.2.1.2 O papel do julgamento profissional no processo contábil

A Contabilidade no Brasil, país de tradição jurídica *Code Law*, foi historicamente influenciada por critérios fiscais. No entanto, com a adoção das normas internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e aprovadas pelo CFC, a situação começou a mudar tanto do ponto de vista técnico-operacional como também sob a ótica cultural.

Como exposto no capítulo 2.1.4, as normas emitidas pelo IASB são pautadas em princípios gerais e não em regras específicas, o que abre espaço para a interpretação, escolhas e julgamento profissional em todas as fases do processo contábil: no reconhecimento, na mensuração e na divulgação. Com a adoção das normas do IASB intensificam-se as escolhas contábeis e o julgamento profissional ganha relevância cada vez maior no panorama do processo contábil.

Segundo a Estrutura Conceitual vigente, “em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

Oro e Klann (2017) refletem que o êxito no julgamento profissional depende do nível de conhecimento deste sobre a matéria objeto de julgamento e da existência de bases confiáveis em que são pautadas as decisões da administração. Afirmam ainda os autores (2017, p. 55) que “os seres humanos são dotados de habilidades e de inteligência que lhes permitem decidir entre diversas opções. Algumas decisões não possuem regras estabelecidas, outras exigem a necessidade de julgamento sobre os fatos”.

Antes de prosseguir, é necessário que seja feita a distinção entre julgamentos e tomada de decisão já que a literatura comportamental indica que há diferença entre uma coisa e outra:

A **tomada de decisão**, segundo Eysenk e Keane (2007, p. 460), “envolve resolução de problemas, pois os indivíduos tentam fazer a melhor escolha a partir de uma série de opções”. Enquanto que o **julgamento** é avaliado pelo grau de precisão e pode ter consequência indireta por meio de decisões tomadas (Harvey 2001 como citado em Eysenk & Keane, 2007). Nesse sentido, a tomada de decisão refere-se a todo o processo de escolha de curso de ação (Hastie, 2001) (ORO; KLANN, 2017, p.53-54, grifos nossos).

Silva, Martins e Lemes (2016) apontam que as escolhas contábeis são aquelas feitas dentro do arcabouço teórico permitido no país e que são monitoradas pelos auditores externos. As escolhas contábeis, em outras palavras, estão relacionadas aos critérios de reconhecimento,

mensuração e evidenciação, que afetam a prática contábil embasadas nas normas emitidas pelo IASB.

Segundo Silva, Martins e Lemes (2016) as escolhas contábeis são reais ou discricionárias. Escolhas contábeis reais são aquelas que objetivam afetar os números contábeis ou o nível de sua evidenciação, como por exemplo, a escolha pelo método de apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (direto ou indireto), alteração do método de depreciação (de vida útil para unidades de produção) ou ainda a alteração do método de custo para valor justo na avaliação das propriedades para investimento.

Escolhas contábeis discricionárias são as ações deliberadas para modificar o resultado contábil e não necessariamente estão vinculadas a uma opção normativa. Geralmente estão relacionadas ao momento de reconhecimento de despesas ou receitas (SILVA; MARTINS; LEMES, 2016).

Neste estudo, as expressões julgamentos e estimativas contábeis serão utilizadas em conjunto. Todavia é necessário esclarecer que julgamentos, escolhas e estimativas contábeis não sinônimos. Desse modo, a diferenciação semântica das expressões se faz necessário. O dicionário de termos contábeis de Siegel e Shim (2005, p.257, tradução livre) define julgamento (contábil) como “a opinião do contador a respeito dos fatos ou das evidências. Além de interpretar o significado da situação, o contador deve também determinar suas implicações da forma como ele as percebe”.

A seguir é apresentado trecho do material produzido pela empresa de consultoria Mazars denominado “*5 ways to improve the focus of your judgement and estimates disclosures*” que, de forma sucinta, elucida a distinção entre julgamentos e estimativas:

Julgamentos são feitos pela administração ao aplicar as políticas contábeis de uma entidade, por exemplo quando substancialmente, todos os riscos e benefícios significativos da propriedade dos ativos são transferidos ou se uma empresa está atuando como principal ou agente. **Estimativas** são separadas dos julgamentos e são normalmente usadas para determinar uma quantia relacionada com certos ativos e passivos, por ex. quantia recuperável do ativo fixo tangível ou provisões sujeitas ao resultado dos litígios em curso (MAZARS, 2017, n.p, grifos nossos).³

³ Judgement are made by management in applying an entity’s accounting policies e.g. when substantial all the significant risks and rewards of ownership of assets are transferred or whether a company is acting as principal or agent. Estimates are separate from judgements and are normally used to determine an amount related to certain assets and liabilities e.g. recoverable amount of property, plant and equipment or provisions subject to the outcome of ongoing litigation (MAZARS, 2017, n.p).

Depreende-se, da distinção apresentada, que o julgamento pelo profissional em Contabilidade está relacionado a política contábil adotada para o processo de reconhecimento e/ou divulgação de elementos nos relatórios contábeis-financeiros. Já o processo de estimativas está relacionado a mensuração e quantificação monetária daquilo que será reconhecido nas demonstrações contábeis.

A classificação de um ativo como disponível para venda no Balanço Patrimonial, por exemplo, é um ato que envolve julgamento profissional. A escolha do método de valor justo como mensuração do ativo a ser apresentado na demonstração financeira é uma escolha contábil pautada na norma contábil. Já a determinação do valor justo a ser atribuído ao ativo classificado como disponível para venda é um trabalho de estimativa contábil.

Não é incomum os pronunciamentos contábeis se referirem a “a administração” quando tratar de assuntos relacionados às etapas do processo contábil. O profissional contábil está incluso na administração da empresa que juntamente com outros profissionais conduzem os negócios. Isso permite dar uma amplitude da relação que o contador tem com outras áreas da empresa. Por exemplo, no item 25 do CPC 26 diz “Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a Administração deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação no futuro previsível”.

A avaliação da continuidade dos negócios é uma avaliação da Administração que requer julgamento profissional. As demonstrações financeiras são elaboradas com o pressuposto da continuidade, a menos que existam evidências de que a Administração tenha intenção de liquidar os negócios ou dúvida de que a entidade possua capacidade de continuar seus negócios num futuro previsível.

O item 123 do CPC 26 apresenta exemplos não exaustivos de julgamentos que a Administração pode exercer ao definir:

- (b) quando substancialmente todos os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e, para arrendadores, os ativos sujeitos a arrendamento são transferidos para outras entidades;
- (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
- (d) se os termos contratuais de ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c).

A utilização de julgamentos e estimativas é uma realidade durante o processo de elaboração das demonstrações financeiras, e a utilização dessas faculdades profissionais não reduz a confiabilidade das demonstrações financeiras desde que seja evidenciado em notas explicativas os fundamentos e as premissas utilizadas no processo de julgamentos e estimativas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

A entidade que reporta relatório contábil-financeiro deve, de acordo com o parágrafo 122 do CPC 26, divulgar em suas notas explicativas os julgamentos realizados pela Administração durante o processo de elaboração das demonstrações contábeis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c).

O Quadro 9 apresenta exemplos não exaustivos de julgamentos e estimativas que a Administração exerce quando da elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade:

Quadro 9 – Exemplos de julgamentos e estimativas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC

Documento	Título	Exemplos de julgamentos e estimativas
CPC 00 (R1)	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	Continuidade, Relevância
CPC 01 (R1)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	Unidade Geradora de Caixa (UGC), indicadores, fluxos de caixa, taxa de desconto
CPC 02 (R2)	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	Moeda funcional
CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Método de apresentação
CPC 04 (R1)	Ativo Intangível	Vida útil econômica, alocação de ágio, teste de imparidade
CPC 05 (R1)	Divulgação sobre Partes Relacionadas	Influência significativa, controle conjunto
CPC 06 (R2)	Operações de Arrendamento Mercantil	Classificação, taxa de juros incremental
CPC 07 (R1)	Subvenção e Assistência Governamentais	Valor justo
CPC 10 (R1)	Pagamento Baseado em Ações	Valor justo dos pagamentos
CPC 11	Contratos de Seguro	Taxa de desconto
CPC 12	Ajuste a Valor Presente	Materialidade, taxa de desconto
CPC 15 (R1)	Combinação de Negócios	Valor justo de ativos e passivos identificáveis
CPC 16 (R1)	Estoques	Rateios de custos indiretos, capacidade normal e ociosa, métodos de mensuração
CPC 18 (R2)	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	Influência significativa, controle conjunto, alocação do valor justo de ativos e passivos identificáveis
CPC 19 (R2)	Negócios em Conjunto	Controle conjunto
CPC 20 (R1)	Custos de Empréstimos	Ativo qualificável, alocação dos juros e momento de finalização da capitalização

continua

continuação

CPC 21 (R1)	Demonstração Intermediária	Materialidade, classificações, agregações
CPC 22	Informações por Segmento	Segmento reportável
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Período de correção, impraticabilidade de correção
CPC 24	Evento Subsequente	Relevância
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Riscos e incertezas dos litígios, classificação, taxa de desconto, valor presente da obrigação
CPC 26 (R1)	Apresentação das Demonstrações Contábeis	Classificações, agregação
CPC 27	Ativo Imobilizado	Alocação dos itens, vida útil econômica, valor residual, desmobilização
CPC 28	Propriedade para Investimento	Classificação, método de mensuração
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	Método de mensuração
CPC 31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Classificação
CPC 32	Tributos sobre o Lucro	Projeção de resultados, incertezas sobre tratamento contábil
CPC 33 (R1)	Benefícios a Empregados	Classificação
CPC 35 (R2)	Demonstrações Separadas	Método de avaliação de investimento
CPC 36 (R3)	Demonstrações Consolidadas	Avaliação do controle
CPC 37 (R1)	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	Custo atribuído, isenções e opções de aplicações
CPC 46	Mensuração do Valor Justo	Classificação do nível de identificação, métodos de mensuração
CPC 47	Receita de Contrato com Cliente	Momento do reconhecimento, mensuração, obrigações de desempenho, perdas esperadas
CPC 48	Instrumentos Financeiros	Intenção, classificação, método de mensuração
CPC 49	Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria	Taxa de desconto, premissas atuariais (projeções de crescimento e sensibilidade)
CPC PME (R1)	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos	Custo ou esforço excessivo

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitidos até abril de 2019.

Dependendo da complexidade dos negócios de uma entidade, o contador poderá não ter informações suficientes ou mesmo o conhecimento necessário para que possa realizar os julgamentos ou estimativas necessárias para determinadas transações. É muito comum que o contador necessite do conhecimento especializado de outras áreas do conhecimento provindas de dentro ou de fora da empresa, como de engenheiros e advogados, por exemplo. Em outras palavras, o contador poderá depender de outras fontes fora de seu departamento para obter as informações de que necessita para a correta aplicação de um pronunciamento técnico que exija julgamento.

Uma vez removidas as regras detalhadas, exige-se julgamento profissional e torna-se cada vez mais relevante a *expertise* do profissional: “se a ênfase na *expertise* de mensuração aumenta, uma potencial implicação para a educação contábil é a necessidade de incluir ferramentas de mensuração no processo de formação dos contadores” (DANTAS et al., 2014, p.85).

Maia (2012, p.25) comenta que é imprescindível refletir nas implicações que a adoção de um sistema contábil baseado em princípios tem sobre a formação dos profissionais de Contabilidade já que,

com a convergência das normas contábeis, se tornou frequente a necessidade de reconhecer impactos importantes do risco significativo da incerteza para demonstrar adequadamente a posição patrimonial e o resultado das entidades (...) e ainda, prestar as informações que o levaram ao exercício do J&TD (*sic*)⁴.

O julgamento em Contabilidade requer a preparação dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis para o julgamento, estimativas, escolhas e tomada de decisão contábeis, provendo condições para desenvolver suas habilidades de forma que possam futuramente atuar em um ambiente de tomada de decisões contábeis em condições de informações incompletas, imprecisas e que se altera constantemente. De acordo com Oro e Klann (2017, p.53):

O julgamento e a tomada de decisão estão presentes em muitas situações da área contábil. Envolve a necessidade de estimar, mensurar, reconhecer e estabelecer critérios (...). O êxito no julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais de contabilidade no que tange ao processo de mensuração e reconhecimento da informação depende do nível de conhecimento do assunto, ou de bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos.

Em sua vida prática, o futuro profissional de Contabilidade dificilmente poderá dissociar-se do processo decisório de estimativas e julgamentos contábeis. Desse modo, academia e docentes de Contabilidade precisam se adaptar às competências requeridas para a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS no contexto empresarial brasileiro (PEREIRA, NIYAMA; FREIRE, 2012).

A seguir comenta-se estudos sobre a temática julgamentos e estimativas contábeis críticos nacionais que guardam relação com este estudo.

⁴ J&TD = *Julgamento e Tomada de Decisão*

Oro e Klann (2017) avaliaram a capacidade de julgamento e tomada de decisão associadas com heurísticas clássicas da tomada de decisão (representatividade, disponibilidade, ancoragem e ajuste) por 97 discentes dos cursos de ciências contábeis de uma universidade catarinense. O estudo consistiu na aplicação de 6 questões extraídas dos exames de suficiência do CFC que exigiam julgamento profissional. A média dos acertos foi considerada baixa e as heurísticas de disponibilidade e de ancoragem e ajuste foram aquelas que tiveram maior uso pelos discentes.

Nascimento et al. (2016) analisaram, mediante a aplicação de questionário utilizando a escala de *Likert*, a percepção de 95 discentes do curso superior de ciências contábeis de duas IES privadas do oeste catarinense acerca da interpretação e de julgamento contábil relacionados a dois pronunciamentos contábeis específicos – CPC 20 (Custos de Empréstimos) e CPC 27 (Ativo Imobilizado). Os resultados indicaram que o julgamento por parte dos discentes com relação aos pronunciamentos técnicos testados é incipiente, indicando que os alunos necessitam de incentivos para a correta interpretação e julgamentos contábeis.

Toigo et al. (2014) realizaram um estudo com 217 discentes de 6 IES que cursavam disciplinas entre o sexto e o oitavo semestre, mediante aplicação de questionário com estudos de casos resolvidos por contadores hipotéticos acerca do CPC 20 (Custo de Empréstimos), CPC 32 (Tributos sobre o Lucro), CPC 25 (Provisões e Passivos Contingentes) e CPC 04 (Intangíveis). Os resultados indicaram elevada disparidade entre os discentes e a exceção foi observada no estudo de caso que abordava o tema de Provisões e Passivos Contingentes. Como nem todos os respondentes chegaram a estudar todos os pronunciamentos, os pesquisadores associaram as respostas corretas ao perfil dos discentes e foi possível inferir que a familiaridade, ou seja aqueles mais avançados no curso ou que já trabalhavam na área, resultava em julgamentos mais adequados nos estudos de casos abordados.

Maia (2012) estudou como o tema julgamento e tomada de decisão (J&TD) é ensinado nos cursos de graduação de Ciências Contábeis no Brasil, por meio de uma pesquisa exploratória e documental das emendas e programas curriculares de uma amostra intencional composta por onze IES.

O resultado do estudo de Maia (2012) indicou que existem evidências, ainda que de forma não satisfatória, de que as IES estão adaptando seus currículos para inserção da abordagem de J&TD em contabilidade para o desenvolvimento dessas habilidades pelos discentes. Indicou ainda o referido estudo que a incipiente abordagem de J&TD nos conteúdos

curriculares das IES estudadas apresenta reflexos diretos nos exames de suficiência e de qualificação técnica por parte do CFC.

Albrecht e Sack (2000) identificaram que muitos profissionais e professores nos Estados Unidos não optariam pela formação em Contabilidade numa situação hipotética de terem que fazer a graduação novamente. Os respondentes da pesquisa apontaram que a Contabilidade não acompanha a evolução das práticas de negócios e os cursos de graduação continuamente enfatizam a Contabilidade voltada para a sumarização de transações baseadas em fatos históricos e um currículo pautado em regras.

Embora tenham se passado quase duas décadas do estudo de Albrecht e Sack (2000), ela traz uma mensagem latente na atualidade que permite uma reflexão sobre a construção de um currículo que não priorize a memorização de regras, nem os exames de certificação profissionais; mas que busque o desenvolvimento das capacidades de interpretação, julgamentos e tomada de decisões aproximando o discente da realidade profissional que o aguardará no mundo real dos negócios.

A Seção 2.2.2 deste estudo dedica-se a estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis segundo as diretrizes curriculares nacionais e internacionais voltadas para o desenvolvimento de habilidades e competências tendo em vista formação do futuro profissional contábil qualificado para atuar num ambiente contábil globalizado.

2.2.2 Diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis no Brasil

2.2.2.1 Diretrizes curriculares nacionais

O curso de Ciências Contábeis e Atuariais de nível superior foi instituído pelo Decreto Lei nº. 7.988, de 22/09/1945, com duração de quatro anos e concedia o título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais para aqueles que o concluísse. Em 1951, com a publicação da Lei nº. 1.401, ocorreu a separação do curso de Ciências Atuariais. Dada a relevante contribuição desta instituição no desenvolvimento da profissão contábil no Brasil, cabe destacar também a criação, mediante Decreto-Lei nº. 15.601/1946, da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA) instalada na Universidade de São Paulo em 1946, hoje denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP) (SCHIMIDT, 2000; PELEIAS, 2006).

Até 1996, quando da promulgação da Lei nº. 9.394, que instituiu inúmeras mudanças no ensino superior, como qualificação do docente, produção intelectual, entre outras. O Conselho Federal da Educação (CFE) regulamentou o curso de Ciências Contábeis por meio de pareceres e resoluções. O Parecer CFE nº. 397/1962, dividiu o curso de Ciências Contábeis em dois ciclos sendo um de formação básica e outro de formação profissional. O ciclo de formação básica contemplava as matérias de matemática, estatística, direito e economia. O ciclo de formação profissional contemplava as disciplinas de contabilidade geral, contabilidade comercial, contabilidade de custos, análise de balanços, técnica comercial, administração e direito tributário (PELEIAS, 2006).

O tempo mínimo de duração do curso de Ciências Contábeis foi regulado em 1963. Não houve alterações legais significativas nas duas décadas seguintes. A Resolução CFE nº. 3/1992, além de distribuir as disciplinas em três categorias (de formação geral, humanística e social, de formação profissional e de formação complementar), fixou os conteúdos mínimos dos cursos de graduação, estabeleceu a duração do curso de 3.000 horas-aula e também que todas as IES preparassem o currículo do curso ofertado e definissem o perfil do profissional a ser formado (PELEIAS, 2006; MAIA, 2012).

A Resolução nº. 10 do CNE/CES, instituiu as diretrizes curriculares nacionais a serem observadas como referência pelas IES (Instituições de Ensino Superior) do Brasil na elaboração do currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis. De acordo com a Resolução do CNE/CES, o curso de Ciências Contábeis é dividido em três grandes campos do conhecimento que estão interligados:

- I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade (BRASIL, 2004)

Observa-se que as diretrizes estabelecidas pela Resolução nº. 10 de 2004 do CNE são amplas e flexíveis. Deste modo, as IES possuem a prerrogativa de definir as disciplinas e carga horária dos conteúdos, contanto que cumpram no mínimo o conteúdo curricular disposto na Resolução, conforme estabelece seu art. 5º:

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, **de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade**, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação (...) (BRASIL, 2004, grifo nosso).

Observa-se que o CNE/CES quatro anos antes da adoção das Normas do IASB pelo Brasil, já se demonstrava interessado na convergência das diretrizes curriculares aos padrões internacionais de Contabilidade. A adoção dos padrões contábeis internacionais não provocou somente alterações nas normas e procedimentos contábeis. A convergência ao padrão contábil internacional ensejou também mudança no papel do profissional contábil com relação ao conhecimento, atitudes e competências (OTT; CUNHA; CORNACHIONE JR; LUCA, 2011).

As habilidades e competências a serem desenvolvidas pelos discentes em Ciências Contábeis no âmbito da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade são apresentadas na seção seguinte.

2.2.2.2 Habilidades e competências esperadas do discente de Contabilidade

Como apresentado na seção anterior, a Resolução nº. 10 do CNE/CES estabelece as diretrizes e dá as orientações necessárias para que as IES possam preparar seus currículos e projeto pedagógicos com vista a organização curricular e a formação das competências e habilidades para formação do bacharel em Ciências Contábeis.

Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009, p.366), definem “competência” como “a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa, com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade”. Já a expressão “habilidade”, para Cardoso, Riccio, Mendonça Neto e Oyadomari (2011) tem a ver com a capacidade que possui um indivíduo para realizar alguma atividade, como ler, calcular, observar e interpretar.

No que se refere as habilidades e competências almejadas para o formando em Ciências Contábeis, a Resolução nº. 10 de 2004 do CNE/CES aponta os seguintes:

Art. 4º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:
 I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
 II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
 III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - **exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras**, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, **gerando também informações para a tomada de decisão**, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais (BRASIL, 2004, grifo nosso).

A Resolução do CNE/CES estabelece uma variedade de habilidades e competências funcionais que são requeridas do discente de Ciências Contábeis. Sob a ótica deste estudo, destaca-se que a diretriz nacional almeja a formação de profissionais capacitados para interpretar normas genéricas e aplicar o julgamento profissional na elaboração de relatório contábil-financeiros que são, em larga escala, baseados e em estimativas, julgamentos e modelos, e não em descrições ou retratos exatos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c).

No âmbito internacional, organismos também tem se mobilizado para propor modelos de competência e currículos para a capacitação e desenvolvimento de profissionais de Contabilidade aptos a atuar num cenário global de negócios. No que se refere a esses modelos, cita-se a IFAC (*International Federation of Accountants* - Federação Internacional dos Contadores) que relaciona, no documento IES 3 (*International Educacional Standard 3*).

De acordo com a IFAC, o perfil desejado do profissional contábil é aquele que; além dos conhecimentos específicos de Contabilidade e das disciplinas a elas relacionadas (tais como Finanças e Economia, por exemplo), possua habilidades mais amplas que lhe possibilite a interação de conhecimento com outras áreas dentro da organização, auxiliando na modelagem econômica e financeira dos negócios, na análise de riscos e na tomada de decisão (MARTINS; LEAL, 2012).

As competências almeçadas de um profissional contábil de acordo com a IFAC são listadas no Quadro 10, a seguir.

Quadro 10 – Competências do profissional contábil em âmbito internacional

Competências	Descrição
Intelectuais	Contribuem para solucionar problemas, tomar decisões e julgar situações complexas , assim como está relacionada ao conhecimento e entendimento cognitivo.
Técnicas e funcionais	Compreendem as habilidades gerais e específicas de contabilidade, assim como a matemática, estatística e conhecimento em tecnologia da informação.
Pessoais	Compreendem as atitudes e comportamentos do profissional contábil que proporcionam melhoria na sua aprendizagem pessoal e profissional, assim como o comportamento ético e o auto aprendizado.
Interpessoais e de comunicação	Permitem que o profissional interaja com outras áreas de conhecimento, trabalhe em equipe, receba e transmita informações, forme julgamentos , tome decisões.
Organizacionais e de gerenciamento de negócios	São as habilidades relacionadas ao funcionamento da organização, planejamento estratégico e gestão de processo; São as habilidades relacionadas aos conhecimentos específicos.
Conhecimentos	São as habilidades relacionadas aos conhecimentos específicos da contabilidade, como finanças e áreas afins, acerca dos negócios e das organizações e sobre a tecnologia da informação.

Fonte: adaptado de IFAC (2011) *in* Reis; Moreira; Sediayama; Moreira (2014), grifos nossos.

Segundo Costa et al (2016), o desafio educacional com a convergência aos padrões internacionais é enorme e requer o desenvolvimento de capacitação dos futuros contadores para o exercício da interpretação e do julgamento profissional tendo em vista a geração de relatórios financeiros de acordo com normas baseadas em princípios. Carvalho (2010, p.128) destaca a essencialidade do professor neste processo:

Considerando normas baseadas em princípios, não há uma cartilha ou definições prontas por órgãos reguladores, fazendo com que os alunos desenvolvam habilidades e competências diferentes das necessárias anteriormente (...). Passa a ser necessário o papel do professor como mediador, incentivando habilidades críticas dos alunos e que ajude a desenvolver neles habilidades para a resolução de problemas diferentes a cada situação contábil diversa, em função de situações e empresas diferentes.

Acrescentam Pereira, Niyama e Freire (2012, p.6) que as inovações no ensino de Contabilidade devem prever o desenvolvimento de habilidades como “abstração, pensamento sistêmico, experimentação e capacidade de comunicação e colaboração”. Barth (2008) complementa, enfatizando a importância de desenvolver nos alunos as habilidades necessárias para tomada de decisões com relação julgamento contábil e aplicação de princípios contábeis em operações complexas e não reguladas pelos órgãos normatizadores.

O ensino contábil atualizado de acordo com o perfil sugerido por órgãos internacionais para a formação do profissional contábil, como é o caso do IES 3 da IFAC (2011) está

diretamente ligada ao estabelecimento de um currículo que leve em consideração as competências e habilidades requeridas pelo mercado de trabalho (MARTINS; LEAL, 2012).

No contexto da adoção de normas contábeis baseadas em princípios, o currículo do curso de Ciências Contábeis apresenta papel primordial. Carvalho (2010) enfatiza que, ainda mais importante do que as alterações da matriz curricular é a forma como o conteúdo dessas disciplinas serão ministradas e ressalta o papel do docente neste processo.

Na seção seguinte deste estudo apresenta-se proposta de currículo mundial para a formação global de contadores, desenvolvida pela UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*) que ressalta as habilidades e competências de formação do profissional contábil.

2.2.2.3 O Currículo Mundial de Contabilidade

As diretrizes básicas do Curso de Ciências Contábeis estão dispostas na Resolução nº. 10/2004 do CNE/CES. Além das diretrizes CNE/CES, também há a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, criada pelo CFC por meio da Portaria CFC nº. 10/2006 com o apoio da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), cujo objetivo é apresentar às IES, coordenadores de curso e professores sugestão de ementas de disciplinas, carga horária e sugestão bibliográficas que podem compor a grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

Do mesmo modo que organismos internacionais propõe competências e habilidades necessárias para a formação dos profissionais contábeis no âmbito da convergência mundial aos padrões do IASB há também instituições comprometidas no estudo e proposta de um currículo com sugestão de conteúdo programático que viabilize o desenvolvimento das habilidades e competências a serem desenvolvidas pelo futuro contador. Tome-se o exemplo da iniciativa do ISAR/UNCTAD (*International Standards of Accounting and Reporting/United Nations Conference on Trade and Development*), órgão ligado à ONU (Organização das Nações Unidas).

O ISAR/UNCTAD elaborou, em 1999, um Currículo Mundial com a finalidade de promover a harmonização global dos requerimentos de qualificação profissional e servir como referência para que as IES possam adaptar seus currículos e conteúdo de ensino de Ciências Contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade e com isso formar profissionais mais

capacitados e habilitados para atender a economia global. Em outras palavras, trata-se de uma referência curricular de forma a permitir que as IES tenham um guia de qualificação mínima que sejam comparáveis ao currículo de instituições de ensino de outros países (ERFURTH; DOMINGUES, 2011).

O Currículo Mundial foi desenvolvido a partir da revisão de sete currículos nacionais de países desenvolvidos alinhados às Diretrizes Nacionais de Educação da IFAC (ISAR, 2011). Pelo o fato de o Currículo Mundial ter sido baseado no currículo de instituições de ensino de países desenvolvidos, ele pode apresentar-se inadequado em alguns países em desenvolvimento devido a diferenças tais como cultura, desenvolvimento econômico e tecnológico ou mesmo concepções que norteiam o âmbito escolar (PELEIAS, 2006; ISAR, 2011; REZENDE; CARVALHO; BUFONI, 2017).

Ainda que as circunstâncias econômicas e condições locais possam existir, o ISAR reconhece que o desenho do Currículo Mundial serve de base para que cada IES possa elaborar seu próprio programa, com a flexibilidade de escolhas das disciplinas bem como a sua carga horária uma vez que não está claro que o currículo deva ser atendido na íntegra. As diretrizes estabelecidas no Currículo Mundial são amplas elas podem facilmente ser ajustadas e flexibilizadas às necessidades de cada país, região e instituição (ISAR, 2011).

A importância e relação desse currículo com este estudo reside no fato de proporcionar alinhamento entre o conhecimento teórico a situações práticas da vida real por meio da obtenção, análise, interpretação, sintetização, avaliação e comunicação das informações contidas nos relatórios contábeis-financeiros em conformidade permitindo a aquisição de competências durante a formação do futuro contador (CARVALHO, 2011; ISAR, 2011; REZENDE; CARVALHO; BUFONI, 2017).

O Currículo Mundial está dividido em quatro blocos de conhecimentos. A seguir é apresentado a divisão dos blocos de conhecimento e os conteúdos sugeridos em cada disciplina:

Quadro 11 – Currículo Mundial: Bloco 1

1. Conhecimentos organizacionais e de negócios		
1.1	Economia	Economia e mercados, elasticidade, regulamentação de preços, escolhas de consumo, produção, estrutura de mercado, investimentos, emprego, inflação e economia global
1.2	Métodos quantitativos e estatística aplicada aos negócios	Operações aritméticas e sua utilização em contabilidade, fundamentos de probabilidade e distribuições, amostragem, estimações, teste de hipóteses, correlação, regressões e modelagem estatística
1.3	Políticas gerais das empresas, estruturas organizacionais e comportamento organizacional	Tipologias organizacionais, governança corporativa, gerenciamento e planejamento estratégicos, pequenas e médias empresas
1.4	Funções e práticas de gestão e administração das atividades	Papeis e estilos gerenciais, funções de planejamento e orçamentos e o papel da Contabilidade como provedora de informações, gerenciamento dos recursos humanos, e gerenciamento de questões ambientais
1.5	Marketing e comercialização	Propósitos e funções de marketing, promoção, propaganda, distribuição e preços
1.6	Operações comerciais internacionais	Ambiente internacional dos negócios empresariais, competição na economia globalizada, a firma multinacional e gerenciamento de recursos humanos em ambientes globalizados

Fonte: Adaptado de *Model Accounting Curriculum (Revised)* – ISAR (2011) e Maia (2012).

Sob a lente deste estudo, nota-se que o primeiro bloco explora as competências relacionadas as técnicas funcionais, interpessoais e de comunicação. Ainda, de acordo com Maia (2012) neste bloco destacam-se o processo de tomada de decisão, a necessidade de se considerar os argumentos, fazer escolhas e perceber que, na maioria das circunstâncias, pode não haver apenas uma solução possível para determinados problemas.

O primeiro bloco sugere prover o instrumental que permitirá que o aluno possa compreender os eventos econômicos e sua relação transversal com as diversas áreas da empresa, além das competências interpessoais e de comunicação.

O Bloco 2 trata aplicação dos sistemas de informação voltados à Contabilidade e Gestão. O relacionamento com análise de dados propõe desenvolver competências técnicas funcionais que são cruciais para que o futuro profissional tenha condições de lidar com inovações tecnológicas, ambientes e sistemas globais integrados e possa valer-se da automatização de dados para a geração de informações úteis.

A seguir é apresentado o conteúdo abordado no Bloco 2 do Currículo Mundial:

Quadro 12 – Currículo Mundial: Bloco 2

2. Tecnologia da Informação		
2.1	Tecnologia da Informação (TI)	Papel das funções de TI, conceitos de sistemas, o papel da informação, interação da TI dentro da organização, infraestrutura de TI, papel da Contabilidade com a TI, dados e métodos de acessos, redes e transferência eletrônica de dados, <i>electric commerce</i> e controles internos e governança aplicáveis a TI

Fonte: Adaptado de *Model Accounting Curriculum (Revised)* – ISAR (2011) e Maia (2012).

O terceiro bloco é aquele que mais concentra as disciplinas que fornecerão o instrumental contábil para o conhecimento técnico do profissional. É este bloco em que concentram relevante parte dos conhecimentos técnicos de Contabilidade e é onde se estudam os princípios e as normas IFRS.

Os conhecimentos do terceiro bloco propõe plataforma de relacionamento transversal e integrado da informação contábil com a gestão dos negócios, contribuindo para o aprimoramento da capacidade de abstração e pensamento sistêmico do discente.

Quadro 13 – Currículo Mundial: Bloco 3

3. Contabilidade, Auditoria, Contabilidade Tributária e Contabilidade Aplicada a Setores Específicos		
3.1	Contabilidade Básica	Contabilidade Introdutória, princípios e padrões contábeis e o papel dos órgãos reguladores, preparação de relatórios contábeis-financeiros aplicando IAS e IFRS, interpretação de demonstrações financeiras e ética profissional
3.2	Contabilidade Financeira	Estrutura Conceitual das IFRS, métodos de mensuração em contabilidade, <i>valuation</i> , relatórios contábeis-financeiros e evidênciação e comunicação contábil-financeira
3.3	Contabilidade Financeira Avançada	Teorias contábeis, consolidação de demonstrações financeiras, avaliação das fraquezas e limitações dos relatórios contábeis-financeiros
3.4	Contabilidade Gerencial	Contabilidade de custos, métodos de custeio, formação de preços e orçamento
3.5	Contabilidade Tributária	Sistema tributário nacional, princípios tributários, contabilidade de tributos indiretos, contabilidade de tributos diretos, tributação de ganhos de capital, questões éticas ligadas ao planejamento tributário
3.6	Sistemas de Informações Contábeis	Papel da informação nas organizações, desenhos de sistemas, sistemas de informação contábil, bases de dados, sistemas de controles internos e ciclo de vida de sistemas

continua

continuação

3.7	Direito Comercial	Instituições de direito público e privado, tipos de legislação, contratos empresariais, contratos de trabalho, direito societário, direito empresarial, direitos de propriedade e ética no ambiente empresarial
3.8	Princípios Fundamentais de Auditoria	Natureza e escopo da função de auditoria, ambiente regulatório das funções de auditoria, princípios e conceitos, planejamento, avaliação e evidência dos resultados, relatórios de auditoria e opinião profissional
3.9	Financiamento Comercial e Gestão Financeira	Objetivos financeiros das organizações, ambiente comercial e financeiro das organizações, gerenciamento do capital de giro, decisões financeiras relacionadas a investimentos, fontes de financiamento, dividendos
3.10	Integração dos Conhecimentos	Estudos integrados de temas contábeis, empresariais, de governança e ética, contato com situações reais e exercícios de comunicação

Fonte: Adaptado de *Model Accounting Curriculum (Revised)* – ISAR (2011) e Maia (2012).

Neste terceiro bloco de conhecimento são lançadas as bases e os conceitos fundamentais os quais se assentarão o julgamento profissional de forma a desenvolver as competências funcionais e intelectuais que habilitarão o discente a realizar julgamentos e tomada de decisão com relação as predições de fluxo de caixa na geração de relatórios de caráter preditivo como são aqueles embasados em princípios de acordo com as IFRS.

Por fim, o quarto bloco busca promover a as competências necessárias para que os futuros contadores possam preparar, analisar dados, e aplicá-los na gestão contábil e de planejamento além de adaptá-lo na acomodação de mudanças que continuamente ocorrem no ambiente empresarial.

Quadro 14 – Currículo Mundial: Bloco Optativo

4. Nível Optativo (Avançado) de Contabilidade, Finanças e Conhecimentos Afins		
4.1	Contabilidade Avançada Para Indústrias Especializadas e Relatórios Contábeis-Financeiros	Relatórios contábeis-financeiros para diferentes setores empresariais, contabilidade aplicada ao setor público, contabilidade para entidades sem fins econômicos, contabilidade em moeda estrangeira, conversão de demonstrações contábeis e contabilidade para a combinações de negócios
4.2	Contabilidade Gerencial Avançada	Planejamento financeiro de curto e longo prazos, desenvolvimento de sistemas orçamentários, avaliação do desempenho de negócios com ou sem fins econômicos
4.3	Contabilidade Tributária Avançada	Tributação sobre folha de pagamentos, tributação internacional, preços de transferência, tributos indiretos, contribuições sociais e planejamento tributário

continua

continuação

4.4	Direito Comercial Avançado	Formação jurídica dos negócios e tipos de sociedades, gerenciamento e administração das empresas, insolvência, falência e recuperação empresarial
4.5	Auditoria Avançada	Ambientes de auditoria, avaliação dos controles internos, avaliação de controles internos de TI, comunicação das deficiências de controles internos e planejamento de auditorias complexas
4.6	Financiamento Comercial e Gestão Financeira Avançados	Objetivos da administração financeira de diferentes tipos de organização, teorias macroeconômicas, política fiscal, eficiência dos mercados, financiamento do setor público, políticas de investimentos, determinação do valor das empresas e gerenciamento de tesouraria
4.7	Estágio	Apoio acadêmico para programas de estágio em Contabilidade voltada a diversos setores da economia

Fonte: Adaptado de *Model Accounting Curriculum (Revised)* – ISAR (2011) e Maia (2012).

O quarto bloco é um módulo de especialização e direcionamento que permite que o discente possa se concentrar nas possíveis áreas da Contabilidade que mais lhe interessem (MAIA, 2012). Como dito anteriormente, o assentamento das disciplinas optativas dependerá da instituição de ensino.

Em decorrência das alterações ocorridas nos últimos anos no Brasil, após a adoção de um sistema contábil de normas baseadas em princípios, é crucial e relevante para docentes e gestores acadêmicos compreender as competências e habilidades requeridas dos profissionais de Contabilidade que tenham condições de atuar num ambiente globalizado. Por essa razão este capítulo teve por objetivo apresentar a diretriz curricular nacional para o curso de Ciências Contábeis, mas também apresentar propostas de organização curricular desenvolvidas por órgãos internacionais especializados na condução do processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais do IASB.

Estudos anteriores, como o de Riccio e Sakata (2004), que compararam as disciplinas ofertadas em universidades brasileiras com o de universidades portuguesas com o Currículo Mundial identificaram maior proximidade com das universidades brasileiras ao Currículo Mundial e baixa quantidade de disciplinas ligadas a TI em ambas as universidades. Erfurth e Domingues (2011) compararam as disciplinas ofertadas em universidades brasileiras e argentinas concluíram que a área de TI é onde os currículos de ambas as universidades sul-americanas se distanciavam do CM, corroborando com a pesquisa de Riccio e Sakata (2004).

Seguindo abordagem semelhante, destaca-se o estudo de Rezende, Carvalho e Bufoni (2017), que compararam o currículo de universidades federais do Estado do Rio de Janeiro com o Currículo Mundial e identificaram que nenhuma das universidades analisadas estavam próximas de alcançar o mínimo recomendado pelo Currículo Mundial do ISAR.

Diante dessa transição de um sistema contábil baseado em regras para um sistema contábil baseado em princípios há que se pensar nas implicações que essa modificação trouxe para a academia no que se refere à organização curricular e as habilidades e competências a serem desenvolvidas pelos discentes de forma a desenvolver nestes conhecimentos necessários para que possam lidar com incertezas e julgamentos profissionais em matérias contábeis em sua vida profissional.

Não obstante, docentes e gestores acadêmicos também devem ser considerados neste processo de ensino, aprendizagem e reciclagem de conhecimentos, de modo que tenham competências e habilidades permanentemente atualizadas para o assentar mudanças normativas que pairam sobre o mundo dos negócios.

Para Carvalho (2010), além do conteúdo programático, a forma como as disciplinas de Contabilidade é ministrada também deve ser modificada de forma a considerar a realidade que os discentes irão enfrentar sobretudo no que se refere a julgamentos contábeis e ressalta o papel do professor neste processo. No que se refere ao ensino de julgamentos contábeis, a seção 2.2.4 deste estudo aborda o tema sob a ótica metodológica do Ensino Embasado na Estrutura Conceitual proposto pela Fundação IFRS.

Maia (2012) estudou como o tema julgamento e tomada de decisão é ensinado nos cursos de graduação de Ciências Contábeis no Brasil. Segundo o autor, o CFC pouco enfatiza questões relacionadas a julgamentos e tomadas de decisão em seus exames e concluiu que o conteúdo curricular das IES estudadas apresenta reflexos diretos no Exames de Suficiência do CFC.

De acordo com dados dos resultados de Exames divulgados pelo CFC (2018), as questões que envolvem disciplinas como Contabilidade Geral, Princípios e Normas Contábeis e Teoria da Contabilidade representam, em média, 44% do total de questões da prova. São nessas disciplinas em que são abordados e discutidos os conhecimentos que propiciam condições para o exercício do julgamento profissional. Mais detalhes acerca do Exame de Suficiência do CFC serão abordados no capítulo seguinte.

2.2.3 Exame de Suficiência

O Exame de Suficiência é um requisito básico para a obtenção do registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) que permite que o profissional exerça a profissão contábil de forma lícita em cada Estado brasileiro. O Exame de Suficiência foi instituído por meio da Resolução do CFC nº. 853 de 28 de julho de 1999.

O objetivo do Exame, segundo a Resolução do CFC, é verificar se o candidato possui conhecimentos médios para o desempenho das atribuições conferidas ao profissional de Contabilidade, de acordo com o conteúdo programático desenvolvidos no curso de Ciências Contábeis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2018).

A Resolução nº. 853/1999 foi a primeira regulamentação acerca do Exame de Suficiência e vigorou entre os anos 2000 a 2004, quando foi suspensa por ordem judicial e só voltou a ser de observação obrigatória a partir de 2011 quando da alteração da Lei de Regência da Profissão (Lei nº. 12.249/2010) que reconheceu e positivou a legitimidade do CFC na aplicação do exame de qualificação profissional.

Mediante a Resolução nº. 1.301, de 28 de setembro de 2010, o CFC regulamentou a qualificação profissional que deliberou, entre outras coisas, a periodicidade do exame e sobre a modalidade das questões objetivas (podendo-se incluir também questões dissertativas). A quantidade de questões da prova não foi objeto da Resolução. Assim, o Conselho estabeleceu a quantidade de 50 questões, sendo considerado aprovado o candidato que obtiver o mínimo de 50% de acerto do total (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2018).

Segundo a Resolução nº. 1.301/2010, as disciplinas objeto de avaliação dos candidatos a qualificação profissional são: Auditoria, Controladoria, Contabilidade de Custos, Contabilidade Geral, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Legislação e Ética Profissional, Matemática Financeira e Estatística, Noções de Direito, Perícia Contábil, Língua Portuguesa, Princípios e Normas Contábeis e Teoria da Contabilidade.

O CFC divulga em seu *site* relatórios estatísticos de cada edição do Exame, que é semestral, desde a primeira edição do Exame de 2017. As divulgações contêm informações acerca do total de inscritos, dos presentes, dos ausentes, dos aprovados e dos reprovados por Estado e também por IES.

Ressalta-se que divulgações detalhadas como as providas no *site* do Conselho nem sempre foi assim. O estudo de Gonzales e Ricardino Filho (2017) analisou o formato da

divulgação dos resultados pelo CFC nas duas fases dos Exames (de 2000 a 2005 e de 2011 a 2015) e demonstrou que o Conselho não fazia ampla divulgação de resultados à classe contábil e à sociedade com relação ao Exame de Suficiência. Em adição, os autores consultaram profissionais da área, professores universitários, alunos e coordenadores de cursos de Contabilidade ao que os resultados indicaram maciça aprovação à divulgação de informações ora então omitidas pelo Conselho (GONZALES; RICARDINO FILHO, 2017).

O estudo de Gonzales e Ricardinho Filho (2017) parece ter surtido o efeito esperado e o Conselho passou a emitir divulgações detalhadas acerca dos resultados dos exames desde a primeira edição do Exame de 2017, cumprindo seu compromisso com a transparência e acesso a à informação à sociedade.

A Tabela 1, a seguir, apresenta o total de questões relacionadas às disciplinas de Contabilidade Geral, Princípios e Normas Contábeis e Teoria da Contabilidade desde a primeira edição do Exame de sua segunda fase de aplicação (desde 2011) por cada região brasileira.

Os dados da Tabela 1 foram extraídos do *site* do CFC e compilados com o objetivo de demonstrar a preponderância da disciplina Contabilidade Geral, que representa em média 32% do total de questões dos Exames, seguido das disciplinas Princípios e Normas Contábeis e Teoria da Contabilidade juntas representam em média 12% das questões.

Tabela 1 – Percentual de acertos nos Exame de Suficiência do CFC em matérias relacionadas a Contabilidade Geral, Princípios e Normas e Teoria da Contabilidade

	Média	1º/2017	2º/2016	1º/2016	2º/2015	1º/2015	2º/2014	1º/2014	2º/2013	1º/2013	2º/2012	1º/2012	2º/2011	1º/2011
Total de questões	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Contabilidade Geral	16	21	22	21	17	15	15	15	18	15	15	12	12	12
<i>% do total das questões da prova</i>	32%	42%	44%	42%	34%	30%	30%	30%	36%	30%	30%	24%	24%	24%
<i>% de acertos - Brasil</i>	41%	43%	39%	41%	34%	52%	41%	36%	44%	41%	37%	36%	43%	48%
<i>Centro Oeste</i>	38%	41%	36%	38%	32%	48%	38%	34%	42%	36%	33%	34%	41%	44%
<i>Nordeste</i>	39%	41%	37%	38%	33%	49%	39%	34%	42%	40%	35%	35%	42%	46%
<i>Norte</i>	35%	37%	34%	35%	30%	45%	35%	32%	38%	36%	30%	32%	36%	40%
<i>Sudeste</i>	43%	46%	41%	43%	36%	56%	43%	37%	46%	42%	39%	37%	45%	51%
<i>Sul</i>	44%	47%	42%	45%	37%	56%	45%	38%	46%	43%	39%	37%	45%	51%
Princípios e Normas	4	3	3	3	3	4	4	4	4	7	4	3	3	3
<i>% do total das questões da prova</i>	7%	6%	6%	6%	6%	8%	8%	8%	8%	14%	8%	6%	6%	6%
<i>% de acertos - Brasil</i>	41%	56%	47%	44%	41%	40%	33%	37%	32%	49%	26%	40%	39%	55%
<i>Centro Oeste</i>	40%	53%	45%	40%	41%	38%	30%	36%	31%	47%	25%	38%	37%	53%
<i>Nordeste</i>	41%	53%	47%	40%	41%	39%	31%	37%	30%	50%	27%	37%	40%	53%
<i>Norte</i>	38%	49%	44%	36%	39%	39%	29%	35%	28%	47%	26%	36%	36%	51%
<i>Sudeste</i>	43%	59%	48%	47%	42%	41%	34%	38%	33%	49%	26%	41%	39%	57%
<i>Sul</i>	43%	60%	46%	48%	43%	42%	36%	38%	36%	50%	25%	41%	40%	56%
Teoria da Contabilidade	3	4	2	2	2	3	3	2	1	NI	4	2	2	3
<i>% do total das questões da prova</i>	5%	8%	4%	4%	4%	6%	6%	4%	2%	-	8%	4%	4%	6%
<i>% de acertos - Brasil</i>	45%	33%	45%	47%	30%	50%	39%	76%	49%	37%	36%	58%	34%	48%
<i>Centro Oeste</i>	43%	30%	43%	46%	29%	47%	36%	74%	48%	37%	33%	55%	32%	45%
<i>Nordeste</i>	45%	33%	45%	47%	29%	49%	38%	75%	49%	39%	36%	57%	34%	48%
<i>Norte</i>	40%	30%	41%	44%	26%	45%	36%	71%	47%	36%	31%	50%	27%	42%
<i>Sudeste</i>	46%	34%	47%	48%	31%	52%	40%	77%	50%	37%	37%	61%	36%	49%
<i>Sul</i>	46%	34%	48%	48%	29%	5	40%	79%	50%	37%	36%	60%	35%	50%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Conselho Federal de Contabilidade (2018). NI: Não Informado (pelo Conselho Federal de Contabilidade).

Sob a ótica desta pesquisa, ressalta-se que as três disciplinas juntas representam 44% em média do total das questões do Exame. A importância dessa ênfase se dá pelo fato de que são nessas disciplinas voltadas à Contabilidade Societária em que são ensinados os princípios contábeis e as normas IFRS. Desse modo, depreende-se que são nessas disciplinas em que são abordadas e desenvolvidas as habilidades e competências relacionadas ao ato de fazer julgamentos contábeis em conformidade com as IFRS.

Maia (2012) analisou todas as questões das edições dos Exames do CFC de 2011 e 2012 e as classificou em três categorias: i) de conhecimento e cálculo, ii) de julgamento e iii) de memorização. Nos dois anos de exames analisados pelo pesquisador, apenas 4 questões abordavam julgamentos contábeis de forma que o autor conclui que a pouca abordagem de ensino de julgamentos contábeis nos cursos de graduação é refletida nos exames de suficiência técnica do CFC “onde se prioriza a memorização e cálculo em detrimento à capacidade de interpretação e julgamento” (MAIA, 2012, p. 89).

Na Seção 2.2.4 desta pesquisa apresentam-se as implicações acadêmicas relacionadas a julgamentos contábeis, tendo por base a Metodologia de Ensino de IFRS Embasada na Estrutura Conceitual, desenvolvidas por Wells e Tarca (2014a), no âmbito da *IFRS Foundation*, para auxiliar docentes e discentes no ensino e aprendizagem das normas contábeis baseadas em princípios, como são as IFRS.

2.2.4 Implicações acadêmicas da adoção do sistema contábil baseado em princípios

O IASB é o órgão responsável pela elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS. As normas emitidas pelo IASB são ditas “*principle-based rules*” isto, é, são guiadas e orientadas por uma Estrutura Conceitual emitida pela entidade, apresentada no Capítulo 2.1.4 desta pesquisa.

Dantas et al. (2014) e Gelbke et al. (2018) esclarecem que nem todas as normas IFRS são classificadas como baseadas em princípios devido ao fato de que ainda existem normas que não foram revisadas e quando forem observarão a linha mestra da estrutura normativa baseada em princípios.

Ocorre que nem sempre as normas contábeis imprimem, com a devida velocidade, as transações comerciais e financeiras. Inúmeras e complexas transações podem surgir sem que se tenha o devido amparo de uma norma contábil dedicada que sirva de guia para aplicação

(MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007). É neste ambiente complexo e que se altera constantemente que a Estrutura Conceitual serve de sustentáculo para julgamentos e solução de problemas contábeis (ODENDAAL; MERWE, 2017).

A Estrutura Conceitual reconhece que as demonstrações contábeis são elaboradas em grande parte baseadas em julgamentos e estimativas e não em retratos e números precisos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c). E necessário, entretanto, que os julgamentos sejam consistentes com os conceitos estabelecidos com o referencial conceitual e que represente fielmente a transação ocorrida. O item 122 do CPC 26 acrescenta que:

A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com exceção dos que envolvem estimativas, que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativos nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019c).

A Resolução nº. 10 do CNE/CES dispõe sobre as habilidades e competências almejadas do discente em Contabilidade. Neste contexto, o currículo do curso e as competências pedagógicas do docente constituem-se elementos essenciais no desenvolvimento dessas habilidades, abordadas na Seção 2.2.2 deste estudo. Assim, o Currículo Mundial da ISAR/UNCTAD se propõe como referência para que as IES possam adaptar-se ao objetivo de formar profissionais capacitados para trabalhar com um padrão contábil internacional, materializado nas normas IFRS (ERFURTH; DOMINGUES, 2011).

Hodgon, Huges e Street (2011) afirmam que recai sobre o professor o dever de criar a conscientização acerca da necessidade real de lidar com julgamentos e estimativas contábeis, direcionando seu aprendizado para a vida prática e envolvê-los em questões em que seja necessário discutir, por exemplo, a continuidade dos negócios, materialidade e divulgações relevantes.

Existem diversas metodologias pedagógicas de ensino e não é objetivo deste estudo discutir os métodos de ensino aplicáveis à Contabilidade. Considerando-se os objetivos deste estudo, optou-se especificamente por considerar a abordagem de ensino das IFRS denominada “Ensino embasado na Estrutura Conceitual”, desenvolvida por Michael Wells (2011)⁵ no

⁵ Diretor da Iniciativa Educacional da Fundação IFRS entre os anos 2005 e 2015.

âmbito da *IFRS Foundation*, no sentido de auxiliar os docentes no desenvolvimento das habilidades relacionadas a julgamentos e estimativas contábeis.

2.2.4.1 O Ensino embasado na Estrutura Conceitual

Desde a sua fundação, o IASB preocupou-se em desenvolver e implementar iniciativas que vão além da emissão de normas contábeis internacionais. A entidade destinou também recursos às atividades educacionais para que sejam possíveis o entendimento e a aplicação coerente das IFRS pelos países que adotaram ou permitem a aplicação das referidas normas, já que as demonstrações financeiras preparadas em conformidade com as normas IFRS frequentemente são baseadas em estimativas e julgamentos (COSTA et al., 2016).

A Fundação IFRS, desenvolveu materiais de ensino gratuitos destinados a auxiliar professores que ensinam as IFRS. O material de ensino está disponível no *website* da Fundação IFRS em diversos idiomas, dentre os quais o português (pelo menos em parte). Como a Iniciativa Educacional do IASB procura apoiar aqueles que ensinam as IFRS, entende-se que exista uma conexão entre o seu objetivo e as habilidades propostas no Currículo Mundial da ISAR/UNCTAD para o ensino de Contabilidade, como descrito no item 2.2.4 deste estudo.

O material da área de Iniciativa Educacional da Fundação IFRS possui duas partes. A primeira parte tem por objetivo explicar o que é e como funciona o Ensino de Contabilidade embasado na Estrutura Conceitual e também a sua importância para os professores. A segunda parte apresenta material a ser utilizado pelos docentes nos diferentes estágios de ensino das IFRS, desde o introdutório ao avançado.

O propósito dos relatórios contábeis-financeiros de propósito geral, a entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil útil, os elementos das demonstrações financeiras, o regime de competência são os princípios contábeis que, na Estrutura Conceitual do órgão regulador, são chamados simplesmente de conceitos. Os conceitos servem de pilar para a formulação das normas IFRS e para a preparação das demonstrações financeiras.

É vital concentrar-se nos princípios de contabilidade que sustentam o tema sob discussão e saber por que técnicas específicas de contabilização são usadas para processar a informação relacionada antes de ilustrar a mecânica envolvida no processo em si (WELLS; TARCA, 2014a, p.3).

O sólido conhecimento dos princípios (ou conceitos) estabelecidos na Estrutura Conceitual é essencial na formação do futuro profissional de Contabilidade. Segundo Odendaal

e Merwe (2017), é a devida compreensão dos conceitos contábeis fundamentais que permitirá que os alunos enfrentem situações novas e apliquem as IFRS de forma contínua ao longo de sua vida de aprendizagem.

Wells e Tarca (2014a, p.3-4), destacam que “O ensino baseado na *Estrutura Conceitual* relaciona os conceitos da *Estrutura Conceitual* às exigências das IFRS particulares daquilo que está sendo ensinado”, relacionando a contabilização e os seus efeitos sobre os relatórios financeiros e complementam:

Para usar o ensino embasado na Estrutura, os alunos devem primeiro aprender o objetivo dos relatórios financeiros e os outros conceitos principais que constam da Estrutura Conceitual e os fundamentos econômicos de determinada transação ou evento a ser contabilizado. Em seguida, a classe pode refletir sobre quais informações acerca dos recursos econômicos resultantes da empresa ou as reivindicações resultantes contra a empresa (e alterações nesses recursos e reivindicações) seria útil para os investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais para ajudá-los a avaliar as perspectivas de futuras entradas de caixa líquido para a entidade (ou seja os alunos devem relacionar o fenômeno econômico aos objetivos de relatório financeiro) (WELLS; TARCA, 2014a, p.3-4).

O ensino embasado na Estrutura Contábil Conceitual pode ser utilizado em quaisquer níveis em que as normas IFRS estiverem sendo ensinadas, uma vez que o número de requisitos das IFRS a serem abordados e o número de integração com outras disciplinas relacionadas; tais como Finanças, Contabilidade Tributária, Economia e Estatística, variam dependendo dos objetivos do curso e da profundidade com que as normas IFRS são ensinadas. Além disso, o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual pode ser muito útil em locais em que as IFRS coexistam com normas locais (WELLS; TARCA, 2014a, p.3-4).

Destacam Wells e Tarca (2014a) que a abordagem do ensino de Contabilidade embasada na Estrutura Conceitual Contábil estabelece objetivos de ensino no que se refere às estimativas e julgamentos requeridos pelas IFRS em três estágios progressivos de crescimento que tem início na conscientização, seguido da compreensão e, por fim, a competência.

Na medida em que o aluno entende os “porquês” antes dos os quês” e “comos”, isto é, a partir do objetivo dos relatórios financeiros, os requerimentos específicos das IFRS serão entendidos de forma mais ampla, uma vez que o entendimento da Estrutura Conceitual é que fornecerá os conceitos subjacentes para a preparação e apresentação dos relatórios contábeis-financeiros (COSTA et al., 2016).

Costa et al (2016, p.5) complementam que “o EEEEC (sic) edifica as fundações para uma compreensão mais robusta e coesa dos requerimentos contábeis pelos estudantes de IFRS”⁶ através do desenvolvimento de habilidades necessárias à aplicação das normas contidas nas IFRS.

A seguir serão apresentados os três estágios de ensino de IFRS sugeridos pela Fundação IFRS que sugere emprego da abordagem de ensino baseada na Estrutura Conceitual para o desenvolvimento de habilidades progressivas relacionadas a julgamentos e estimativas contábeis por alunos estudantes de IFRS.

A temática contábil relacionada aos estágios 1 e 2 são ativo imobilizado e outros ativos não financeiros. Nos dois primeiros estágios serão desenvolvidas as habilidades de consciência e compreensão do papel do julgamento nas IFRS. Já o estágio 3 contempla diversas outras normas contábeis e é voltado para o aperfeiçoamento das habilidades dos dois primeiros estágios e para o desenvolvimento das competências mais abrangentes em julgamentos nas normas IFRS.

Wells e Tarca (2014a) esclarecem que os temas abordados nos estágios são apenas sugestões para a abordagem de Ensino baseada na Estrutura Conceitual, de forma que o docente pode se valer dessa abordagem para o ensino de qualquer outra norma IFRS e em qualquer dos estágios de ensino de IFRS, desde o introdutório ao avançado, já que essa abordagem deve ser inserida num contexto curricular que pode variar entre as instituições de ensino.

2.2.4.2 Estágio 1: consciência

O Estágio 1 (Imobilizado e outros ativos não financeiros) é aplicável às disciplinas de Contabilidade Financeira de nível introdutório. A norma brasileira correspondente a norma internacional abordada neste estágio é traduzida no CPC 27 (Ativo Imobilizado) e Seção 17 do CPC PME. De acordo com Wells e Tarca (2014a), neste estágio o aluno desenvolve a habilidade de **consciência** sobre os julgamentos e estimativas básicas das IFRS voltadas a depreciação dos ativos imobilizados, tais como vida útil econômica, método de depreciação e valor residual.

O material disponível pela Fundação IFRS destinado ao Estágio 1 contempla mais de dez exemplos de exercícios que são comentados. Wells e Tarca (2014a) sugerem que na medida

⁶ EEEEC – Ensino (de Contabilidade) embasado na Estrutura Conceitual.

em que se ensina o conteúdo da Estrutura Conceitual sejam apresentados cenários contábeis que imitem situações reais de forma que o docente possa fazer os questionamentos acerca de julgamentos básicos relacionados com o objetivo dos relatórios contábeis-financeiros e das características qualitativas da informação contábil.

Apontam Wells e Tarca (2014a) que, neste estágio, a possibilidade de os alunos relacionar os temas aprendidos com os conceitos fundamentais da Estrutura Conceitual com outras IFRS ainda é pequena. No entanto, o discente já tem condições de correlacionar os conceitos aprendidos com disciplinas como Economia e Estatística que já podem auxiliar no desenvolvimento de julgamentos compatíveis com a disciplina Contabilidade Introdutória (WELLS; TARCA, 2014a).

O Estágio 1 aborda questões relacionadas a Ativo Imobilizado. De acordo com o item 6 do CPC 27 (IAS 16), ativo imobilizado é um item tangível que é i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros ou para fins administrativos e ii) se espera utilizar por mais de um período (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009b; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009d).

Ainda que exista norma específica para o ativo imobilizado, a Estrutura Conceitual lança a fundação que permite a compreensão mais profunda e abrangente acerca dos requerimentos da norma específica, o que demonstra ser bastante útil para o ensino das IFRS, especialmente nos estágios mais iniciais.

Nesta seção serão apresentados dois exemplos extraídos na íntegra do material destinado ao ensino das IFRS no Estágio 1 que objetiva promover a consciência sobre julgamentos e estimativas básicas relacionadas ao ativo imobilizado. A seguir, o primeiro exemplo:

Exemplo 3: prédio de administração

O fabricante de tijolo comprou um edifício para administrar os negócios da entidade (edifício da sede). O edifício da sede abriga a contabilidade, recursos humanos e outros funcionários administrativos. O fabricante espera usar o edifício de sua sede por cerca de 50 anos.

A primeira questão – o edifício da sede é um ativo?

O edifício da sede é um ativo do fabricante – é um recurso físico (uma estrutura de tijolos, argamassa, madeira e vidro) comprado pelo fabricante (evento passado) e usado a critério do fabricante (controle) para abrigar sua contabilidade, recursos humanos e outros empregados administrativos, cujo trabalho é parte essencial da operação dos negócios e consequentemente espera-se que o edifício contribua (ainda que indiretamente) para o fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes do fabricante para o próprio. Em outras palavras, o edifício da sede abriga aqueles que administram as operações que contribuem indiretamente para processar o que

basicamente resulta no recebimento de caixa de clientes do fabricante pela venda de tijolos.

A segunda questão - o ativo edifício da sede é um item do imobilizado?

O edifício da sede do fabricante de tijolos claramente satisfaz a definição de um item de imobilizado – é feito de tijolos, argamassa, madeira e vidro (é tangível), é usado para abrigar aqueles que administram as operações da entidade (mantida para objetivos de administração) e espera-se que seja usado por cerca de 50 anos (ao longo de mais do que um período).

Conclusão

O ativo edifício da sede é um item do imobilizado do fabricante de tijolos. (WELLS; TARCA; 2014a, p. 12-13; grifos nossos).

Este primeiro exemplo do Estágio 1 possui a característica de ser mais simples e direto e visa permitir que o aluno crie a consciência da transação ou evento relacionado a aquisição de ativo imobilizado. No caso em análise coloca à disposição do docente não somente a possibilidade de se explorar a classificação e escrituração contábil da transação, como faria o modelo de ensino tradicional de Contabilidade. Mais que isso, o professor tem a sua disposição a possibilidade de relacionar o fato econômico aos princípios da Estrutura Conceitual, tais como definição de ativo, sua relação com os fluxos de caixa futuros e sua apresentação na demonstração da posição financeira da empresa como informação contábil-financeira útil.

Na medida em que se avançam os estágios, os exemplos tornam-se mais complexos e a necessidade de se fazer julgamentos aumentam, por exemplo: i) alocação do custo em componentes individuais, ii) determinação do valor depreciável, iii) determinação do método de depreciação para os componentes do imobilizado, iv) estimativa da vida útil e v) estimativa do valor residual. Nota-se que os julgamentos se relacionam com as escolhas contábeis discricionárias e com a elaboração de estimativas contábeis na mensuração de elementos dos relatórios contábeis-financeiros.

O segundo exemplo a seguir contempla um caso em que uma entidade adquire um ativo imobilizado (uma balsa) para utilização em suas atividades. O exercício está desenhado de modo a proporcionar que o aluno experimente situações em que ele deverá efetuar julgamentos e estimativas contábeis, como segue:

Uma entidade possui e opera uma balsa que transporta passageiros, veículos e mercadorias entre o continente e uma ilha. O serviço de balsa é a atividade principal da entidade.

Em 1º de janeiro de 20X1 a entidade adquire uma balsa nova por UM1.000.000, em dinheiro. A balsa compreende dois componentes principais — a estrutura principal (custos alocados de UM800.000) e o motor (custos alocados de UM200.000).

A administração da entidade espera que após a exploração da balsa, por 20 anos, a mesma será sucateada. No entanto, a administração pretende substituir o motor da balsa após operá-la por 10 anos. Nenhum produto é esperado dos sucateamentos do motor velho (após 10 anos) e da balsa e de seu motor substituído (depois de 20 anos).

A capacidade de transporte de passageiros da balsa é constante durante a sua vida econômica de 20 anos.

Em 31 de dezembro 20X4 uma tempestade danifica gravemente o motor. Consequentemente, a entidade descarta o motor. Em 1 de janeiro de 20X5 a entidade substituiu o motor a um custo de UM300.000. Espera-se que o novo motor impulse a balsa pela sua vida útil estimada remanescente, depois de o barco e o motor serem sucateados.

Em 31 de dezembro 20X5, em resposta a uma oferta não esperada, a entidade aliena a balsa por UM910.000.

Parte A: Quais informações um potencial investidor acharia útil sobre a balsa da entidade? Por que você acha que as informações seriam úteis?

Parte B: A balsa é um ativo da entidade?

Parte C: Descreva como a balsa satisfaz a definição de imobilizado.

Parte D: Prepare os lançamentos contábeis relativos à balsa usando o método de custo nos registros contábeis da entidade de 1 de janeiro 20X1 a 31 de dezembro 20X5.

Parte E: Liste algumas das estimativas e julgamentos que a administração da entidade teria feito na contabilização da balsa. (WELLS; TARCA, 2014a – p.22, grifos nossos).

O método de ensino de Contabilidade tradicional talvez focasse em como o aluno deveria proceder para efetuar os registros contábeis pertinentes a esta transação. Isso não está errado. No entanto, a abordagem de Ensino baseada na Estrutura Conceitual propõe que inicialmente o aluno tenha condições de entender os fundamentos que cercam o fato econômico em si e com isso chamar os fundamentos da Estrutura Conceitual para sustentar a etapa de identificação e reconhecimento dos fatos contábeis que se relacionam com o caso. Na sequência, será identificada a norma específica que orienta as próximas etapas do processo contábil: mensuração e divulgação (WELLS; TARCA, 2014a; BRAUNBECK, 2015).

Para mais exemplos de cenários de aplicação do método para reconhecimento, mensuração e divulgação de transações relacionadas ao ensino das IFRS no Estágio 1 sugere-se a leitura do material disponibilizado gratuitamente pela Fundação IFRS. Na seção seguinte, será apresentado o Estágio 2 que visa o desenvolvimento de habilidades e competências relacionadas a compreensão das normas baseadas em princípios.

2.2.4.3 Estágio 2: compreensão

O Estágio 2 (Imobilizado e outros ativos não financeiros) é aplicável às disciplinas de Contabilidade Financeira de nível intermediário. Neste estágio, o aluno desenvolve a habilidade de **compreensão** dos julgamentos e estimativas das IFRS por meio de exemplos de demonstrações financeiras publicadas, decisões regulatórias publicadas e relatórios de imprensa. Assim como no Estágio 1, a Fundação IFRS propõe a utilização de materiais de referência em adição ao material a ser utilizado em sala de aula.

Wells e Tarca (2014b) presumem que no estágio intermediário o aluno possa ter interagido com disciplinas relacionadas como Estatística, Contabilidade Tributária e Finanças. Enfatizam os autores que é necessário os alunos leiam os textos completos acerca dos assuntos de IFRS que serão discutidos já que o Estágio 2 é estruturado de forma que o aluno consiga relacionar os conceitos da Estrutura Conceitual com outras normas IFRS específicas como, por exemplo, IAS 23 (CPC 20 – Custo de Empréstimos), IFRS 5 (CPC 31– Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), além das Interpretações Técnicas.

A seguir é transcrito um primeiro exemplo em que julgamentos são necessários quando uma entidade necessita definir critérios de materialidade e relevância aplicável para classificação e reconhecimento de ativo imobilizado. Niyama e Silva (2017) apontam que devido a relevância dos investimentos e influência de ativos no longo prazo de uma entidade, tal tema é objeto de regulação por órgãos normativos. Segue:

Exemplo 17: relevância (materialidade)

Uma grande entidade, cotada na Bolsa de Valores, rentável e multinacional, cujas demonstrações financeiras estão apresentadas em milhões de UMs, segue uma política contábil de reconhecimento como despesa, no reconhecimento inicial, de itens individuais de imobilizado que custem menos de UM1.000. A aplicação desta política resultou no reconhecimento como despesa da aquisição de 800 itens de imobilizado durante o exercício no valor total de UM100.000. Na ausência de evidências em contrário, a política de contabilidade da entidade para reconhecimento de itens imateriais de imobilizado (um ativo) como despesa no reconhecimento inicial não viola a IFRS, pois os itens são irrelevantes (ou imateriais) individualmente e também cumulativamente.

Perguntas para debate:

Em que circunstâncias poderia a política da entidade no Exemplo 17 resultar em um erro relevante nas demonstrações financeiras da entidade?

Fatores pertinentes incluem, entre outros, quando o efeito cumulativo da aplicação da política poderia influenciar as decisões que os usuários tomam com base nas informações financeiras sobre a entidade (por exemplo, se a quantia total dos ativos individualmente irrelevantes reconhecidos como despesa no exercício perfaz um valor relevante). (WELLS; TARCA, 2014b – p.21-22, grifos nossos).

À luz da Estrutura Conceitual, relevância depende da natureza, da materialidade do item em discussão e também do impacto informacional que a omissão desse item nos relatórios contábeis-financeiros pode provocar (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

Num sistema normativo contábil baseado em princípios, a norma contábil apresenta a definição do que seja um ativo e a sua relação com a geração de fluxos de caixa futuro e não o valor mínimo do que seja um ativo imobilizado. Desse modo, no que se refere a ativos imobilizados, a entidade deverá definir política contábil para determinação do montante mínimo a ser considerado para a classificação e reconhecimento de um item como ativo

imobilizado. Tal atividade requer julgamento profissional que deve levar em consideração a expressão física e monetária (de forma individual e coletiva) de ativos; além de ser necessário rever essa política periodicamente, pois o que pode ser imaterial num período poderá não o ser em outro momento.

A Estrutura Conceitual destaca que os relatórios contábeis-financeiros são em larga escala baseados em estimativas, julgamentos e modelos, e não em descrições exatas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019a). O segundo exemplo, a seguir, aponta a necessidade da Administração de uma entidade fazer estimativas significativas com o intuito de demonstrar os recursos demandados de uma entidade, ou seja, do reconhecimento de passivos. Segue:

Exemplo 20: passivo de desativação

Uma entidade possui e opera uma usina nuclear a partir de 1 de janeiro 2010. A planta tem uma vida econômica esperada de 40 anos, durante a qual a entidade pretende operar a planta continuamente. O custo da planta, UM120.000, inclui UM10.000 em relação à obrigação de desativação da usina no final de sua vida econômica. Quando do seu reconhecimento inicial a obrigação foi mensurada como segue: fluxo de caixa estimado de UM70.400 com probabilidade ponderada e ajustada ao risco e pagamento em 40 anos, descontado à taxa de 5% ao ano.

Questão: que fatores a Administração da entidade precisaria considerar ao fazer as estimativas significativas e decisões necessárias para medir sua obrigação por desativação?

Os Pontos de Discussão podem incluir:

(a) o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua confiabilidade. Isto é particularmente verdadeiro no caso de provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maioria dos outros itens da demonstração da posição financeira. Em quase todos os casos as estimativas podem ser feitas com confiabilidade suficiente para reconhecer uma provisão.

(b) o princípio de medição para uma provisão — o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação no final do período contábil ou transferi-lo para uma terceira pessoa nesse momento. Uma entidade se vale de julgamento para mensurar o valor estimado de liquidação. Neste caso um cálculo de fluxo de caixa descontado foi utilizado para mensurar a provisão. Tendo em conta o prazo de 40 anos o valor e o prazo de fluxos de caixa futuros esperados para restaurar o ambiente seriam estimados e ajustes adequados dos fatores de risco e taxas de desconto seriam determinados.

(c) eventos futuros que podem afetar o valor necessário para liquidar uma obrigação (por exemplo, uma futura mudança tecnológica que reduziria os custos de restauração de uma planta) são refletidos no valor da provisão somente quando há suficiente evidência objetiva de que os eventos futuros ocorrerão. Consequentemente, por exemplo, uma entidade não se antecipa ao desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova ainda não disponível. (WELLS; TARCA, 2014b – p.28-30, grifos nossos).

O cenário exemplificado permite a compreensão do que sejam as exigibilidades contra uma entidade, como devem ser reconhecidas e mensuradas. Com base no exemplo anterior, sugere-se que o professor estimule o aluno com temas como a definição de passivo e de provisões em consonância com a Estrutura Conceitual e com Pronunciamento Técnico

específico dedicado ao tema que é o CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

Recai sobre os professores de Contabilidade o dever se assegurar que em todos os níveis de ensino de Contabilidade, incluindo as disciplinas introdutórias, que os alunos sejam conscientizados acerca dos julgamentos na aplicação das IFRS (da continuidade dos negócios, de materialidade, de evidenciação). Na medida em que o estudo de Contabilidade avança para os níveis intermediário e avançado é crucial que os professores criem condições para que os alunos iniciem simples julgamentos e na medida em que o ensino de IFRS for avançando que os alunos experimentem julgamentos mais complexos que estejam relacionados com classificação dos elementos, reconhecimento, desreconhecimento, mensuração e divulgação (HODGDON; HUGES; STREET, 2011, p.416, tradução livre).

Uma vez adotadas normas contábeis pautadas em princípios, é oportuno que o professor permita que o aluno tenha consciência das dificuldades que com frequência enfrentam os contadores profissionais e os auditores na preparação dos relatórios contábeis-financeiros quando diante da necessidade de se fazer julgamentos contábeis diante de incertezas, da lacuna de regulamentação contábil específica ou de evidências suficientes. Isso é espelhar no ensino a vida real que o discente concluinte deverá enfrentar em seu futuro profissional.

Para mais exemplos de cenários de aplicação do método para reconhecimento, mensuração e divulgação de transações relacionadas ao ensino das IFRS no Estágio 2 sugere-se a leitura do material disponibilizado gratuitamente pela Fundação IFRS. Na seção seguinte, será apresentado o Estágio 3 que visa a consolidação de habilidades e competências relacionadas as normas baseadas em princípios.

2.2.4.4 Estágio 3: competência

O Estágio 3 (Ativos não financeiros e estudo de caso da Open Safari e Amalgam) é aplicável às disciplinas de Contabilidade Financeira de nível avançado. A Fundação IFRS refere-se a essa etapa como aquela que antecede a certificação profissional do então aluno como contador. Wells e Tarca (2014c) sugerem que é que neste estágio o discente, prestes a concluir o curso de Ciências Contábeis, consolide as habilidades de consciência e compreensão dos estágios anteriores e desenvolva a **competência** em julgamentos contábeis segundo as IFRS. Por meio de estudos de casos os alunos são chamados a fazer julgamentos e estimativas relacionadas a todas as etapas do processo contábil – reconhecimento, mensuração e divulgação.

O estágio 3 sugere ao professor que ensina as IFRS a aplicação de estudos de casos de forma a permitir que o aluno tenha contato, por meio das discussões em sala de aula, com

julgamentos e estimativas sobre contabilizações e as respectivas demonstrações financeiras com as quais os alunos não estejam totalmente familiarizados (WELLS; TARCA, 2014c).

É neste estágio em que o discente, além do contato que teve com o texto completo da Estrutura Conceitual e outras normas IFRS, pode explorar as diferenças que podem haver entre as normas IFRS e, eventualmente, as normas de Contabilidade local quando aplicável. Vale lembrar que a proposta da Fundação IFRS é prover uma metodologia de ensino que seja aplicável em qualquer país que tenha adotado as IFRS ou que permita sua utilização (WELLS; TARCA, 2014c).

Neste estágio, a Fundação IFRS sugere a aplicação de amplos estudos de casos e, em língua portuguesa estão disponibilizados dois deles: i) o estudo de caso Open Safari e ii) o estudo de caso da Amalgam. Os assuntos abordados nos estudos de casos em questão percorrem várias normas contábeis, tais como Moeda Funcional, Subvenções Governamentais, Valor Justo, Tributos Diferidos, entre outras (WELLS; TARCA, 2014c).

Destacam Wells e Tarca (2014c) que, para as quais as discussões relacionadas a mensuração, o discente tenha cursado disciplinas de Finanças, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Tributária e Estatística para seja possível trabalhar com modelos financeiros preditivos (WELLS; TARCA, 2014c). Tal objetivo está alinhado com o que dispõe o inciso IV do Art. 4º da Resolução nº. 10 de 2004 do CNE/CES no que se refere as habilidades e competências desejadas do formando em Ciências Contábeis:

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, **gerando também informações para a tomada de decisão**, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania (BRASIL, 2004, grifo nosso).

A diretriz nacional almeja a formação de profissionais capacitados para interpretar normas genéricas e aplicar o julgamento profissional na elaboração de relatório contábil-financeiros que são, em larga escala, baseados e em estimativas, julgamentos e modelos, e não em descrições ou retratos exatos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c).

Adiante serão apresentados dois exemplos extraídos do Estágio 3 do material disponível em língua portuguesa pela Fundação IFRS. Para uma visão mais abrangente do que propõe a

Fundação IFRS neste estágio mais avançado, recomenda-se a leitura do material do Estágio 3 disponibilizado pela Fundação IFRS já que neste estudo, por questões de objetividade, optou-se por apresentar um conjunto de transações incorridas num dos períodos simulados.

O intuito dos exemplos aqui apresentados é discorrer sobre como o docente de Contabilidade pode valer-se do estudo de caso para aperfeiçoar os conhecimentos dos alunos das IFRS já que lhes permite uma visão mais holística do conjunto das normas existentes na medida em que desenvolve as competências para a aplicação de julgamentos contábeis (WELLS; TARCA, 2014c).

Isto posto, a seguir, apresenta-se na íntegra o primeiro exemplo do Estágio 3, extraído do estudo de caso da Amalgam. No cenário hipotético a empresa Amalgam é uma entidade listada na Bolsa de Valores do Afriganistan. No estudo de caso, o líder responsável pela preparação das demonstrações financeiras (supostamente o contador), o Sr. Julgamento, preparou pela primeira vez demonstrações financeiras em IFRS num período de transição de normas contábeis outrora baseadas em regras para normas pautadas em princípios. No entanto, o Sr. Julgamento não encontrou requerimentos específicos nas IFRS para o registro contábil das transações. Segue:

Coleção de obras de arte

Em setembro de 20X2 Amalgam começa a colecionar obras de arte por primeira vez. Amalgam adquiriu 10 pinturas em leilões realizados em Londres, Hong Kong e Nova Iorque, a um custo total de \$ 1 bilhão.

A Amalgam não comercializa pinturas e tampouco tem a intenção de fazê-lo no futuro. Entretanto, no gerenciamento da coleção de obras de arte, está previsto que algumas obras de arte tenham que ser vendidas para financiar a aquisição de outras mais cobiçadas.

A coleção de obras de arte está armazenada em uma galeria subterrânea, construída com essa finalidade no edifício onde se encontra a sede da Amalgam. Existe previsão de que, em algumas ocasiões, a Amalgam venha a convidar a seus clientes mais importantes e outros convidados especiais para visitar gratuitamente a coleção.

A equipe de gestão de riscos da Amalgam espera manter as obras de arte por tempo indefinido e o caixa utilizado para pagar as aquisições de obras para a coleção advém de excedentes de caixa em relação às necessidades previsíveis da Amalgam.

Algumas questões da IFRS para discussão em sala de aula:

Na ausência de uma IFRS/IAS que seja aplicável especificamente à contabilização de uma transação, como deve uma entidade desenvolver uma política contábil para essa transação?

Como você aconselharia o Sr. J no desenvolvimento de política contábil para a contabilização do cultivo de cogumelos?

Como você aconselharia o Sr. J no desenvolvimento de política contábil para a contabilização da aquisição da Ation nas demonstrações financeiras consolidadas da Amalgam?

Como você aconselharia o Sr. J no desenvolvimento de política contábil para a contabilização do ouro mantido como reserva de valor?

Como você aconselharia o Sr. J no desenvolvimento de política contábil para a contabilização das obras de arte que mantém como reserva de valor? (WELLS; TARCA, 2014b – p. 2-4, grifos nossos).

O primeiro exemplo de estudo de caso do Estágio 3 aponta para diversos julgamentos que o profissional contábil deve enfrentar na vida prática quando da necessidade de estabelecer política contábil para a escrituração de transações não reguladas por normas específicas ou quando da necessidade de se fazer escolhas contábeis tendo em vista o propósito dos relatórios contábeis-financeiros.

O segundo exemplo de estudo de caso disponível pela Fundação IFRS em língua portuguesa diz respeito a transações e eventos econômicos ocorridos na empresa Makeit PLC que é uma empresa listada em Bolsa de Valores de Londres e atua, por mais de 20 anos, no setor industrial. O estudo de caso inicia-se no período hipotético 20X0 e segue por mais de dez anos até o período 20Y4.

O exemplo inicia-se com a contextualização num cenário em que o Conselho de Administração da Makeit PLC decidiu expandir as operações da empresa em novos tipos de negócios na África Subsaariana, operando uma pousada para safáris e outros negócios por prazo indefinido e para isso adquire uma empresa já existente sob a marca *The Open Country Safari Company* (Open Safari). Embora a empresa elabore suas demonstrações financeiras em IFRS em Libras Esterlinas (£) a sua moeda funcional é o Euro (€) (WELLS; TARCA, 2014c).

Com relação as transações ocorridas nos períodos 20X0 a 20X2, após a devida apresentação dos eventos econômicos ocorridos, propõe-se as seguintes questões de IFRS para discussão em sala de aula:

Qual moeda é a moeda de apresentação da Open Safari?
 Qual moeda é a moeda funcional da Open Safari? Observação: você precisa ler todas as informações deste estudo de caso para formar uma opinião sobre este aspecto em particular, que é um dos mais difíceis deste estudo de caso.
 A aquisição de Freelands é uma combinação de negócios?
 Os animais selvagens em Freelands são ativos da Open Safari?
 O pessoal treinado é um ativo da Open Safari? (Observação: a Open Safari tem incorrido em custos de treinamento significativos do pessoal e alguns desses funcionários possuem habilidades específicas que são essenciais para suas operações)
 Quais Normas se aplicam à contabilização da aquisição de Freelands e dos ativos construídos nela?
 Qual é a “unidade de conta” para os ativos construídos em Freelands?
 Quais julgamentos e estimativas são feitos para mensurar, no reconhecimento inicial, o custo do imobilizado – alojamento do pessoal de apoio, pousada, balões, helicóptero?
 Deveria a Open Safari depreciar seu imobilizado (amortizar seus ativos intangíveis) durante 20X0-20X2? Se sim, quando deveria iniciar a depreciação de cada item do imobilizado?
 Outros pontos sobre depreciação/amortização (discussão sobre julgamentos e estimativas a serem feitos a respeito de cada item do imobilizado, mesmo se a depreciação do item iniciar-se (sic) somente em 20X3):
 Como determinar se os componentes desse item devem ser depreciados separadamente?

Como definir qual método de depreciação deve ser usado?
 Como determinar o valor residual?
 Como determinar a vida útil?
 Quais julgamentos e estimativas adicionais deveriam ser feitas para as classes de imobilizado em que a Open Safari adotasse como política contábil a reavaliação de ativos? (WELLS; TARCA, 2014c – p. 2-7).

O estudo apresenta as transações e eventos econômicos que modificam os recursos da entidade hipotética Open Safari dentro de um período contábil. Os questionamentos propostos para discussão abrangem temas contábeis complexos como, por exemplo, a combinação de negócios e moeda funcional de uma entidade. Ainda, o exemplo do estudo de caso da Open Safari permite que o docente explore os julgamentos efetuados em todas as etapas do processo contábil (mensuração, reconhecimento e divulgação), além de relacioná-los com o objetivo dos relatórios contábeis-financeiros e as características da informação contábil financeira útil, e assim consolidar as habilidades desenvolvidas nos estágios 1 e 2.

Para mais exemplos de cenários de aplicação do método para reconhecimento, mensuração e divulgação de transações relacionadas ao ensino das IFRS no Estágio 3 recomenda-se a leitura do material disponibilizado gratuitamente pela Fundação IFRS.

Nota-se que, na abordagem do Ensino proposta pela Fundação IFRS no Estágio 3, o ensino é progressivo e dialógico, o que permite que o discente tenha condições de assentar novo conhecimento ao que ele já possui. Sob essa ótica o docente, por sua vez, tem condições de fazer avaliações permanentes, identificar as dificuldades dos alunos e as diagnosticar em sala de aula (LIBÂNEO, 1994).

2.2.4.5 Integração das abordagens conceitual e experimental no ensino de IFRS

Boyce e Howieson (2004) apud Pereira, Niyama e Freire (2012) apontam para a necessidade de modificação do ensino tradicional de Contabilidade baseado em regras, que promove a memorização de um extenso conteúdo de regulamentação técnica, ministrado por meio de palestras longas e muitas vezes sem interdisciplinaridade o que faz com que os alunos adquiram um bom senso do conteúdo ministrado, mas sem saber dos impactos das operações sobre as demonstrações financeiras e sua divulgação.

Complementam Thomson e Bebbington (2004) apud Pereira, Niyama e Freire (2012, p.6) que o “‘como’ se ensina é tão importante como considerando ‘o que’ se ensina” e sugerem que a educação contábil precisa ser ter uma “abordagem problematizada, usando a abordagem dialógica da educação”.

Sobre essa abordagem, apontam Leal, Miranda e Casa Nova (2017, p. 6) que “a aula expositiva dialogada surge como uma alternativa às aulas expositivas (...) em que o professor detém o conhecimento e sua função é transmiti-lo aos alunos que o recebem passivamente”.

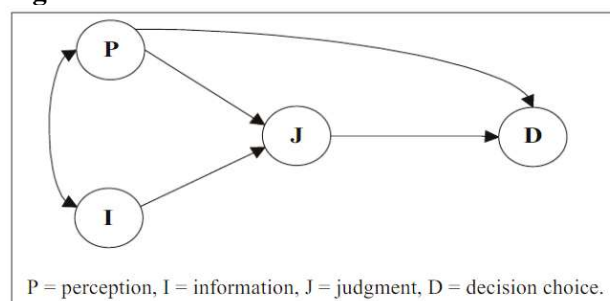
A pergunta é a ferramenta dessa estratégia de ensino, pois, a partir de tal problematização, educadores e educandos, aprendentes de um mesmo processo de ensinagem, interagem para construção do conhecimento e transformação da realidade. Um sujeito formado nesse processo não assume uma atitude contemplativa, mas, ao contrário, uma responsabilização, um compromisso social e uma autonomia, características fundamentais ao exercício profissional (LEAL; MIRANDA; CASA NOVA, 2017, p. 8).

Para Odendaal e Merwe (2017), o conhecimento não é algo necessariamente abstrato. Para os autores, é possível que em Contabilidade o conhecimento possa ser contextualizado. O ensino de IFRS embasado na Estrutura Conceitual converge com os estudos de Rodgers, Simon e Gabrielsson (2016) que sugerem que o ensino de Contabilidade seja um misto entre duas abordagens de aprendizagem – a conceitual e a experimental:

Para integrar e combinar as duas abordagens teóricas, utilizamos um Modelo de Capacidade de Processamento (Rodgers, 1997, 2006), que se baseia em processos cognitivos humanos fundamentais que se encaixam nas duas abordagens, como uso da informação (experiência), percepção (conceitualização), julgamento (reflexão) e escolha de decisão (aplicação) (RODGERS; SIMON; GABRIELSSON, 2016, p.3, tradução livre).⁷

Rodgers, Simon e Gabrielsson (2016) sugerem um modelo de educação contábil que imite o ‘mundo real’, mas que não seja puramente direcionado aos aspectos mais práticos. Pelo contrário, o modelo sugere a integração das abordagens conceitual e experimental. Neste estudo o referido modelo é denominado “Modelo de Tomada de Decisão de Rodgers (1997, 2006):

Figura 2 – Modelo de tomada de decisão de Rodgers (1997, 2006)



Fonte: Rodgers, Simon e Gabrielsson (2016, p.3).

⁷ To integrate and combine the two theoretical approaches, we use a Throughput Model (Rodgers, 1997, 2006), which is based on fundamental human cognitive processes that fit with both approaches, such as use of information (experiencing), perception (conceptualizing), judgment (reflection) and decision choice (application) (RODGERS; SIMON; GABRIELSSON, 2016, p.3) .

O modelo apresentado pelos autores sugere que o desenvolvimento de habilidades relacionadas a julgamento (J) e a posterior tomada de decisão (D) pelo futuro profissional de contabilidade só é possível mediante a aquisição de informações conceituais (I). Não se pode efetuar julgamento de algo que não se conhece e que não se compreende. Por essa razão é imprescindível a compreensão dos princípios da Estrutura Conceitual e das normas IFRS com sua percepção (P) mediante a exposição simulada e estruturada que imite a vida real.

Pereira, Niyama e Freire (2012, p.9) afirmam que “muitos conhecimentos e julgamentos não podem ser diretamente ensinados, mas aprendidos por intermédio da experiência prática”. Explica-se a seguir como se dá o relacionamento do Modelo de Tomada Decisão de Rodgers (1997, 2006) e a abordagem de Ensino embasado na Estrutura Conceitual da Fundação IFRS, no que se refere ao desenvolvimento de habilidades e competência relacionadas a julgamentos contábeis (WELLS; TARCA, 2014a).

Com base no modelo de Rodgers (1997, 2006), inicialmente o aluno tem o contato com os conceitos e princípios fundamentais da Estrutura Conceitual e dos Pronunciamentos Técnicos que lhe provê o arcabouço teórico necessário para o desenvolvimento das habilidades seguintes de percepção e capacidades de julgamento e tomada de decisão. Esta etapa inicial está representada no Modelo pela letra I (*Information*).

Após o contato com as bases conceituais, sugere-se que o aluno tenha condições de ser exposto a eventos ou transações econômicas estruturadas didaticamente que lhe permitiram refletir sobre a aplicação dos conceitos e princípios em casos concretos, no Modelo representado pela letra P (*Perception*). Sugere-se que abordagem de ensino de IFRS baseada em estudos de caso, como proposto por Wells e Tarca (2014a), tenha relevante contribuição nesta etapa para a criação, em sala de aula, de contextos que imitem a vida real.

Mediante a combinação da informação obtida com sua percepção, o discente é requerido a fazer julgamento, representado por J (*Judgement*) e que o resultado desse julgamento contábil, por exemplo, uma escolha contábil de métodos possíveis ou uma estimativa se materialize na tomada de decisão, representada por D (*Decision choice*) que seja coerente com os fundamentos dos relatórios contábil-financeiros. Sugere-se que abordagem de ensino de IFRS baseada em estágios progressivos de desenvolvimento de capacidade de fazer julgamentos, como proposto por Wells e Tarca (2014a), contribua de forma relevante nesta etapa.

Assim, sugere-se que o Modelo de Tomada Decisão de Rodgers (1997, 2006) possa ser utilizado em complemento ao Ensino embasado na Estrutura Conceitual disposto pela Fundação

IFRS, no que se refere ao desenvolvimento de habilidades e competência relacionadas a tomada de decisão com relação a julgamentos contábeis pelos discentes de Ciências Contábeis.

Destaca-se o relevante papel que possui o docente neste processo de ensino e aprendizagem. Neste sentido, é necessário que o docente domine a matéria ensinada de forma que selecione o conteúdo indispensável para uma aprendizagem sólida e duradoura (LIBÂNEO, 1994). Nunes, Marques e Costa (2016) acrescentam que é possível que,

um dos desafios dos professores é transmitir ao aluno a ideia de que pode haver mais do que uma solução para uma questão contábil, e consiga desenvolver um senso crítico que o permita criar e defender suas próprias escolhas, baseadas nos princípios e políticas contábeis geralmente aceitas (...) o ensino embasado na Estrutura Conceitual aumenta a capacidade dos alunos para exercerem os julgamentos necessários para aplicar as IFRS, além de prepará-los para a efetiva aprendizagem ao longo da vida (lifelong learning).

O mercado de trabalho não requer somente conhecimento técnico dos futuros contadores, mas que tenham também a capacidade de identificar, antecipar e resolver problemas; que tenham uma postura crítica diante da informação contábil e que possam postular perante situações reais e complexas do cotidiano corporativo da Contabilidade.

Sugere-se que o Ensino de Contabilidade embasado na Estrutura Conceitual aliado ao Modelo de Tomada Decisão de Rodgers (1997, 2006), funcionem como uma espécie de plataforma que permite que os alunos vislumbrem e experimentem situações contábeis práticas e aprenderão a exercer a confiança no que se refere a julgamentos contábeis (HODGON; HUGHES; STREET, 2011).

A abordagem expositiva dialogada estimula que o educador provoque e sensibilize o educando para a aprendizagem constante e que articule os conteúdos com a realidade e ampliem o foco nos conceitos que estão por trás da informação financeira enfatizando e ensinando como fazer julgamentos contábeis relevantes e estimativas significativas que é o que os contadores fazem em sua vida prática profissional. Desse modo o estudante sai melhor preparado para o mercado de trabalho (LIBÂNEO, 1994; HODGON; HUGHES; STREET, 2011; PEREIRA; NIYAMA; FREIRE, 2012; RODGERS; SIMON; GABRIELSSON, 2016; LEAL; MIRANDA; CASA NOVA, 2017; ODENDAAL; MERWE, 2017).

Para Martins e Espejo (2015), nas metodologias de ensino ativas (como o estudo de caso, por exemplo), o aluno deixa de ter um papel passivo e passa a ter responsabilidade central no seu processo de aprendizagem, atuando como protagonista neste sentido. Os professores, por sua vez, atuam como facilitadores, auxiliando-os com a indicação dos recursos que devem

utilizar para solução dos problemas. Não significa dizer que o método tradicional deva ser abandonado, mas sim que ambos os métodos possam se complementar.

Outras metodologias ativas de ensino de Contabilidade poderão ser empregadas, quando possível, como estratégias pedagógicas pelo educador quando na mediação entre o educando, o conteúdo a ser ensinado e as habilidades a serem desenvolvidas. Com isso o ensino torna-se mais profundo, real e efetivo. Dentre outras abordagens, citam-se: a Aprendizagem Baseada em Problemas (ABP), o *Role-Play* (Jogo de Papéis), Estudo Dirigido, *Storytelling*, entre outras. Para uma visão mais profunda acerca dessas metodologias, recomenda-se a leitura da obra “Revolucionando a sala de aula” de Edvalda A. Leal, Gilberto J. Miranda e Silvia P. C. Casa Nova (2017).

A seguir, são apresentados alguns estudos relevantes nacionais e internacionais em conexão com o objetivo desta pesquisa que estão relacionados com abordagens de ensino das IFRS.

Estudo de Hodgdon, Hughes e Street (2011) argumentam que para preparar melhor os futuros profissionais de Contabilidade acerca dos conceitos muitas vezes lacônicos das IFRS, os professores devem estimular os alunos a fazerem julgamentos contábeis e para isso, baseados em Wells (2010), sugerem e demonstram a aplicação de um processo de análise de problemas contábeis baseadas em três passos que são:

- 1º passo – identificar os conceitos contábeis fundamentais por trás das transações e eventos econômicos que sejam consistentes com a Estrutura Conceitual,
- 2º passo – identificar se há existência de padrão contábil que sirva de base para suportar os registros contábeis do fato e
- 3º passo – identificar quais os julgamentos contábeis que estão relacionados com a transação econômica.

Hodgdon, Hughes e Street (2011) sugerem que essa abordagem cria a consciência no aluno acerca da complexidade de lidar com normas que são pautadas em princípios e com os julgamentos decorrentes, especialmente nos casos em que inexitem normas específicas para observação imediata.

Pereira, Niyama e Freire (2012) analisaram a metodologia de ensino utilizada por IES do Distrito Federal tendo em vista o ensino de Contabilidade após a convergência de um sistema contábeis baseado em regras para o sistema contábil baseado em princípios. Os resultados

indicaram que o método de ensino predominante nas IES do Distrito Federal é o tradicional, não havendo associação significativa entre o conhecimento em normas internacionais e o método de ensino tradicional com exceção as variáveis “Estrutura Conceitual” e “Demonstração dos Fluxos de Caixa” que apontaram para o conhecimento dessas normas pelo método de estudo tradicional.

Costa et al. (2016) analisaram e apresentaram os resultados da aplicação do estudo de caso “Open Safari” baseado no material sugerido pela Fundação IFRS, no curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública brasileira utilizando a Taxonomia de objetivos educacionais de Bloom. Os resultados sugeriram que a utilização do estudo de caso em questão auxiliou no desenvolvimento de habilidades e competências próprios às IFRS, em especial àquelas relacionadas ao exercício do julgamento e escolhas contábeis mediante a possibilidade de visualização de um ambiente real de tomada de decisões com informações incompletas e com desdobramentos de problemas.

Odendaal e der Merwe (2017) analisaram a preferência dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade da África do Sul acerca da resolução de problemas contábeis complexos utilizando três abordagens de ensino (Prescritiva, baseada na Estrutura Conceitual e Mista). As respostas sugeriram que os discentes optaram pela abordagem Mista, isto é, aquela mescla a abordagem Prescritiva, em que os alunos têm contato com as instruções detalhadas acerca de um tema contábil objeto de estudo e a abordagem embasada na Estrutura Conceitual. As evidências indicaram também que, diante de temas contábeis complexos em que inexistem pronunciamentos técnicos, os alunos sentem-se mais confiantes de formular soluções contábeis pautados na Estrutura Conceitual.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Metodologia

O presente estudo tem natureza exploratória. Segundo Sampieri, Callado e Lucio (2013, p.101) “os estudos exploratórios são realizados quando o objetivo é examinar um tema ou um problema de pesquisa pouco estudado, sobre o qual temos muitas dúvidas ou que não foi abordado antes”. A exploração do presente estudo está em conhecer o nível de confiança dos discentes do último ano de Ciências Contábeis para fazer julgamentos contábeis.

De acordo com Gil (2008, p. 27) pesquisas exploratórias “são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral (...) especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Além de ser exploratório, o estudo pode ser considerado também descritivo, uma vez que “a pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los” (RUDIO, 2015, p.71).

O método utilizado neste estudo é qualitativo no que se refere ao levantamento do nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis e emprega abordagem quantitativa no que se refere a análise estatística dos dados levantados.

Para Gil (2008, p.175) “A análise dos dados nas pesquisas experimentais e nos levantamentos é essencialmente quantitativa”. Em complemento, Martins e Theóphilo (2016, p.107) afirmam que “O fato de apresentarem características avaliativas distintas não impede que pesquisas científicas adotem avaliações quantitativas e qualitativas”.

3.2 Procedimentos de pesquisa

Com relação aos procedimentos de pesquisa, o presente trabalho valeu-se de pesquisa bibliográfica e de *survey* (levantamento).

A pesquisa bibliográfica compreendeu estudos publicados com relação ao tema proposto que está relacionado com o ensino de das normas IFRS. Foi realizado um levantamento de publicações acadêmicas nas bases de dados da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações, Redalyc, Scielo, ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração), Revista USP de Contabilidade entre outras bases de dados disponíveis *online*

pela internet com o objetivo de identificar trabalhos anteriores sobre que estivessem relacionados ao ensino de julgamentos contábeis de acordo com as IFRS (*Accounting Education e Framework-based teaching of IFRS*).

O levantamento de campo (*survey*) se caracteriza pela interrogação direta de pessoas cujo comportamento o pesquisador deseja conhecer (GIL, 2008). Para que os objetivos desta pesquisa pudessem ser alcançados foi necessário conhecer o nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um questionário com questões sistematicamente articuladas e com conteúdo pertinente ao objetivo deste estudo.

Dentre as vantagens de se utilizar a técnica do questionário pode-se citar a possibilidade de atingir um elevado número de pessoas ao mesmo tempo em que é possível preservar o anonimato dos participantes. Além disso, a tabulação de dados pode ser realizada com maior agilidade (GIL, 2008; RICHARDSON, 2015).

O questionário foi validado por um pré-teste com alunos regularmente matriculados no segundo semestre de 2018 na disciplina “Tópicos Contemporâneos de Contabilidade” do curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais de uma IES da cidade de São Paulo. Após o pré-teste, as contribuições recebidas foram avaliadas e incorporadas ao questionário final.

De acordo com a Resolução nº. 196/1996 do Ministério da Saúde, todas as pesquisas que envolvam seres humanos devem ser submetidas para análise ética pelo CEP-CONEP - Comissão Nacional de Ética em Pesquisa, órgão este vinculado ao Conselho Nacional de Saúde, através da base nacional e unificada de registro de pesquisas denominada “Plataforma Brasil”.

Em 21 de setembro de 2019 foram submetidos os seguintes documentos ao CEP-CONEP por meio da ferramenta denominada “Plataforma Brasil”: i) Projeto de Pesquisa com questionário revisado, ii) Termo de Consentimento Livre Assistido (TCLE), iii) Autorização para Realização de Pesquisa e iv) Parecer de Mérito Acadêmico.

O projeto de pesquisa foi apreciado pelo Comitê de Ética e Pesquisa da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (CEP PUC/SP) e aprovado em 30 de novembro de 2018 por meio do Parecer Consubstanciado de número 3.049.793 que autorizou a aplicação do questionário aos discentes concluintes do Curso de Ciências Contábeis. O Parecer Consubstanciado consta do Anexo 1 deste trabalho.

A seção a seguir apresenta as características do questionário aplicado.

3.3 Características do questionário aplicado

Segundo Richardson (2015), na elaboração do questionário o pesquisador deve considerar as possibilidades de mensuração das variáveis presentes de modo que possa analisar os dados obtidos e estabelecer possibilidades de análises estatísticas. O questionário do presente estudo foi composto por perguntas fechadas e afirmações que apresentaram alternativas de respostas fixas e preestabelecidas que constituem as variáveis de estudo, que são apresentadas mais adiante nesta seção. O questionário aplicado encontra-se disponível no Apêndice 1.

Richardson (2015, p.201) ensina que o questionário deve seguir uma ordem semelhante a uma “conversa entre duas ou mais pessoas que visam solucionar um problema (...). Tal como ocorre nem um diálogo, primeiro se produz a aproximação gradual ao tema; depois, fala-se sobre o tema central (...)”. Baseado neste ensinamento, o questionário desta pesquisa foi estruturado em duas partes, além da apresentação que conteve as instruções de preenchimento e os agradecimentos.

A primeira parte do questionário foi composta por questões de levantamento do perfil do respondente e compreendeu questões como idade, quantidade de disciplinas para concluir o curso e experiência profissional na área contábil. Ainda, na primeira parte foi levantada a percepção geral do concluinte com relação ao nível de conhecimento das normas IFRS adquiridos tanto em sala de aula quanto mediante a experiência prática-profissional na área contábil.

A segunda parte do questionário foi composta por 5 cenários contábeis relacionados a julgamentos ocorridos em alguma fase do processo contábil. No questionário, os cenários contábeis foram apresentados como “Casos”, classificados de “Caso 1” até “Caso 5”. Com relação aos cenários contábeis, foi requerido do discente respondente que respondesse questões objetivas que:

- a) Indicasse uma opção acerca de sua concordância ou não com o julgamento efetuado para a solução do caso apresentado. As opções de resposta foram “Sim”, “Não” e “Não sei responder”;
- b) Apontasse uma opção, segundo sua percepção, se a solução do problema envolvia o uso de normas baseadas em “Princípios”, em “Regras” ou “Não sei responder”;
- c) Selecionasse uma opção entre: “Satisfatório”, “Mediano”, “Superficial” ou “Deficiente” para indicar seu nível de confiança para fazer julgamento e propor uma solução ao problema em análise, tendo como base seu conhecimento das normas IFRS adquirido no curso de graduação em Ciências Contábeis.

As questões objetivas presentes em cada cenário contábil presente no questionário foram dispostas de forma a facilitar a organização, tabulação das respostas e a subsequente análise estatística das variáveis presentes nas respostas. A seguir, é dado exemplo de um cenário contábil extraído do questionário aplicado com o objetivo de apresentar sua estrutura e as variáveis presentes nas repostas, que se repetem em cada cenário. Segue:

Figura 3 – Exemplo da aplicação do cenário contábil

Caso 1	Respostas
<p>Contexto: uma vez por mês, os funcionários da empresa KKK lubrificam as partes móveis de cada uma das partes de suas máquinas com óleos especializados que reduzem o atrito e, consequentemente, permitem que as máquinas funcionem eficientemente.</p> <p>Afirmativa: embora o salário do pessoal de manutenção, bem como os consumíveis e as peças utilizadas são indiscutivelmente incorridos na busca de benefícios econômicos futuros, o fluxo desses benefícios econômicos futuros não possui suficiente certeza para que os gastos incorridos sejam capitalizados como ativos imobilizados e, consequentemente, são reconhecidos como despesa em resultado.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim</p> <p>() Não</p> <p>() Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios</p> <p>() Regras</p> <p>() Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório</p> <p>() Mediano</p> <p>() Superficial</p> <p>() Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.18).

Todos os cinco cenários contábeis dispostos no questionário seguiram a mesma estrutura de apresentação: contexto, afirmativa e três questões. No contexto fora apresentado um problema contábil advindo de uma transação econômico-financeira ocorrida no âmbito de uma entidade hipotética. Após a apresentação do fato contábil foi apresentada uma afirmativa que em que foi descrita a solução aplicada ao problema que, em todos os casos, requereu um julgamento contábil.

As perguntas realizadas em cada cenário guardam relação com os seguintes objetivos específicos da pesquisa:

1. Verificar se os discentes concluintes reconhecem que a estrutura normativa contábil vigente no Brasil é baseada em princípios gerais,
2. Conhecer a autoavaliação do discente concluinte do curso de Ciências Contábeis quanto ao seu nível de confiança para fazer julgamentos contábeis, tendo por base os conhecimentos de IFRS obtidos na graduação.

As possíveis repostas às perguntas a) e b) efetuadas em cada cenário são constituídas por variáveis nominais não métricas, categóricas ou qualitativas (“Sim”, “Não” e “Não sei responder” e “Princípios”, em “Regras” ou “Não sei responder”, respectivamente). Segundo Fávero e Belfiore (2017, p.7-8), variáveis não métricas são aquelas que “representam características de um indivíduo, objeto ou elemento que não podem ser medidas ou quantificadas; as respostas são dadas em categorias”.

As possíveis respostas à pergunta c) de cada cenário são constituídas por variáveis ordinais que representam atitudes. As opções de resposta foram “Satisfatório”, “Mediano”, “Superficial” ou “Deficiente”. Desse modo, buscou-se conhecer qual a autoavaliação que o discente faz acerca de sua confiança para a propositura de julgamentos contábeis, em casos didaticamente estruturados com o objetivo de espelhar transações que podem ocorrer na vida real.

Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013, p.261), “Os métodos mais conhecidos para mensurar por escalas as variáveis formadas por atitudes são: o método de escala de *Likert*, o diferencial semântico e a escala de Guttman”. No que se refere ao escalonamento das variáveis, o questionário foi elaborado fazendo-se uso da escala de *Likert*.

Complementam Martins e Teóphilo (2016, p.96) que, em uma escala de *Likert*, o respondente indica uma categoria que representa “sua atitude favorável, ou desfavorável, em relação ao objeto, ou representação simbólica que está sendo medida”. Sampieri, Collado e Lucio (2013) enfatizam que, numa escala de *Likert*, o respondente deve assinalar somente uma resposta.

A escala de autoavaliação para medição do nível de confiança para fazer julgamentos contábeis utilizada neste trabalho foi a mesma utilizada por Nunes e Costa (2013) na pesquisa acerca do nível de conhecimento da Estrutura Conceitual por alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade mineira.

Esclarece-se que, para fins de simplificação, na questão c) os pontos da escala “Mediano” e “Satisfatório” foram somados como *proxy* indicativa de que o discente se sente de algum modo confiante (entre mediano e satisfatório) no exercício de julgamento contábil de acordo com os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula para a proposição de uma solução aos problemas apresentados nos casos aplicados.

As bases conceituais e normativas para a análise de cada cenário contábil apresentado no questionário são apresentadas na Seção 4 deste estudo.

3.4 Universo e amostra

O universo, ou população, deste estudo é composto por todos os discentes concluintes do curso de graduação presencial em Ciências Contábeis de IES localizadas no município de São Paulo.

A escolha pelos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis se explica pelas seguintes razões: i) já terem cursado a disciplina Teoria da Contabilidade, ii) terem tido maior contato com a Estrutura Conceitual ao longo do curso e iii) terem cursado disciplinas que lhes ampliaram o repertório de conhecimento de Contabilidade Geral e de IFRS, tais como Finanças, Estatística, Auditoria e Economia. A disposição das disciplinas pode variar entre as IES e não foi objeto deste trabalho analisar as ementas curriculares das IES que compõem a amostra final deste estudo.

Segundo Levin; Fox e Forde (2012), devido a limitação de recursos econômicos, tempo e energia, dificilmente os pesquisadores sociais conseguem estudar cada elemento de uma população e, por essa razão, estudam uma amostra dela, isto é, um número menor de indivíduos da população. Sampieri, Collado e Lucio (2013) definem amostra como um subconjunto de uma população segundo critérios estabelecidos pelo pesquisador.

Em 2016, de acordo com o INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), das 315 mil vagas ofertadas nos cursos de Ciências Contábeis em todo o Brasil, 55 mil (17%) eram ocupadas por estudantes concluintes. Não está disponível informação sobre a quantidade de alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis para o município de São Paulo (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2018).

Devido à dificuldade de se obter uma lista completa de estudantes concluintes do curso de Ciências Contábeis para o município de São Paulo, o método de amostragem definido pelo pesquisador foi o de amostra aleatória, escolhendo-se os discentes concluintes de 10 IES em função do desempenho de seus discentes no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017, conforme resultados divulgados no *site* do Conselho, em 3 de setembro de 2018.

Para Levin, Fox e Forde (2012, p.156) a amostragem aleatória

dá a todos os membros da população igual chance de serem escolhidos para a amostra. Às vezes, determinados grupos em uma população são excessivamente amostrados quando é oferecido a seus membros uma chance maior de seleção. Entretanto, a desigualdade é compensada na análise de dados, e a amostra ainda é considerada aleatória.

Assim, a delimitação da amostra como sendo composta pelos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis do município de São Paulo, é classificada como intencional, não probabilística ou por conveniência. De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013), amostra não probabilística ou por julgamento é aquela em que a escolha do subgrupo da população não depende de probabilidade, mas sim do processo de tomada de decisão pelo pesquisador.

Na seção a seguir são apresentados os critérios de amostragem das IES do município de São Paulo nas quais foram aplicados os questionários aos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis.

3.5 Amostragem e aplicação do questionário

Na seção anterior apresentou-se a população e a amostra desta pesquisa. Esta seção tem por objetivo apresentar os critérios para seleção das IES do município de São Paulo nas quais foram aplicados os questionários aos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis.

A amostra inicial para aplicação do questionário aos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis foi composta por 10 IES localizadas Município de São Paulo em função do desempenho de seus discentes no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017, conforme resultados divulgados no *site* do Conselho, em 3 de setembro de 2018.

De antemão se esclarece que, para fins deste estudo, o desempenho da IES Exame de Suficiência do CFC equivale ao percentual de aprovação dos alunos desta IES no exame, que é obtido pela divisão do número de alunos aprovados pelo total de alunos presentes na prova.

O objetivo da amostra inicial foi o de formar dois grupos de IES, sendo o primeiro grupo composto pelas 5 IES com maior desempenho no exame e o segundo grupo composto pelas outras 5 IES com menor desempenho. Para tanto, obteve-se, no *site* do CFC, uma lista com as

estatísticas do desempenho das IES do município de São Paulo, que foi baixada numa planilha eletrônica.⁸

No relatório de desempenho do 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017 foram identificadas 79 linhas relativas as IES localizadas no município de São Paulo. As IES foram organizadas por sigla. Por exemplo, a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP) apareceu na lista com três identificações possíveis: i) Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, ii) Centro Universitário FECAP e iii) Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Desse modo, à estas linhas de IES foi atribuída a sigla “FECAP”.

Após organizar as IES por sigla, foram excluídas da listagem aquelas IES cujo curso de Ciências Contábeis é ofertado na modalidade “a distância” e também aquelas que deixaram de existir por terem sido adquiridas por outras (por exemplo, UNIBAN adquirida pela Anhanguera) ou pelo encerramento do curso. Após os ajustes citados, o relatório totalizou 71 IES no município de São Paulo que compuseram a amostra inicial deste estudo. As IES foram elencadas pelo desempenho e apresentadas com uma sigla genérica “IES 1”, “IES 2” e assim por diante. Segue:

Tabela 2 – Amostra inicial de IES segundo o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017

IES	Pública/Privada	Posição/ Desempenho	Inscritos		Aprovados		Reprovados	
			Total Inscritos	Total Presentes	Total	% Aprov.	Total	% Reprov.
IES 01	Privada	1 ^a	1	1	1	100%	-	-
IES 02	Privada	2 ^a	50	39	37	94,87%	2	5,13%
IES 03	Pública	3 ^a	30	26	22	84,62%	4	15,38%
IES 04	Privada	4 ^a	23	22	18	81,82%	4	18,18%
IES 05	Privada	5 ^a	149	124	89	71,77%	35	28,23%
IES 06	Privada	51 ^a	9	8	1	12,50%	7	87,50%
IES 07	Privada	52 ^a	54	48	6	12,50%	42	87,50%
IES 08	Privada	54 ^a	11	9	1	11,11%	8	88,89%
IES 09	Privada	57 ^a	19	14	1	7,14%	13	92,86%
IES 10	Privada	58 ^a	21	15	1	6,67%	14	93,33%
			367	306	177		129	

Fonte: Elaborado pelo autor.

⁸ O CFC divulga em seu site relatórios estatísticos de cada edição do Exame, que é semestral, desde a primeira edição do Exame de 2017. As divulgações contêm informações acerca do total de inscritos, dos presentes, dos ausentes, dos aprovados e dos reprovados por Estado e também por IES.

Após a seleção das IES que compuseram a amostra inicial, buscou-se o contato com os coordenadores de curso das instituições selecionadas por meio de correio eletrônico disponível no *site* das respectivas IES. Foi possível identificar precisamente o nome e o correio eletrônico de todos os coordenadores de curso das IES da amostra inicial.

A próxima etapa consistiu no contato com os respectivos responsáveis pelos cursos. O contato com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das IES da amostra inicial foi estabelecido de meados de outubro de 2018 até o final de março de 2019.

Aos coordenadores de curso das IES que compuseram a amostra foi enviado mensagem eletrônica em que na descrição do *e-mail* continha a seguinte identificação: “Aldo N. Lima_PUC-SP_Dissertação_Questionário | IESXX” (veja Apêndice 2). No corpo do *e-mail* foram apresentados o pesquisador, a instituição de ensino, o orientador, o objetivo da pesquisa e a permissão para aplicação de questionário na respectiva IES. Além do contato por correio eletrônico, buscou-se também o contato telefônico com os referidos coordenadores.

Na medida em que alguns coordenadores de curso retornavam consentindo com o prosseguimento da pesquisa, eram organizados data e local para aplicação do questionário.

Quando era permitida a aplicação do questionário *in loco*, o coordenador da IES designava um professor que recepcionava o pesquisador e o apresentava aos alunos em sala de aula antes da aplicação do questionário. Antes da aplicação do questionário, o pesquisador se apresentava, apresentava os objetivos da pesquisa, repassava as instruções de preenchimento do questionário em voz alta e esclarecia eventuais dúvidas de preenchimento. O pesquisador também reforçava que a participação dos discentes era voluntária. Alguns respondentes apresentaram interesse em receber cópia dos resultados e, para isso, indicaram seu endereço de *e-mail* em campo dedicado no questionário especificamente para esta finalidade.

Nas ocasiões em que não havia retorno da coordenação do curso e, após três tentativas de contato sem sucesso, buscava-se a próxima IES da lista até completar o número de 10 instituições para a formação equilibrada dos dois grupos, conforme critério estabelecido de amostra inicial.

Após sucessivas ausências de retorno ou negativas para aplicação do questionário e na medida em que o tempo foi passando, optou-se por criar formulário on-line no *Google Docs* e disponibilizar o *link* do formulário eletrônico aos coordenadores de cursos com o objetivo de agilizar os procedimentos de coleta quando não era possível ou permitida a aplicação do

questionário em sala de aula (veja Apêndice 3). O questionário eletrônico teve a mesma estrutura do questionário impresso.

Além de considerar as IES do escopo inicial foram adicionadas outras 4 IES cujo contato do coordenador do curso foi obtido por conhecimento do pesquisador e de seu orientador. Também foi enviado o *link* do formulário eletrônico para 5 contatos diretos de discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis no município de São Paulo, identificados por acessibilidade do pesquisador.

A distribuição de questionários eletrônicos iniciou-se em 8 de novembro de 2018 e encerrou-se em 31 de março de 2019 quando então tiveram início os trabalhos de organização e transcrição dos resultados dos questionários preenchidos e de tabulação dos dados.

Desde o período de início da aplicação dos questionários, em 26 de outubro de 2018 até 31 de março de 2019, foram recepcionados 185 questionários preenchidos, sendo 164 deles na modalidade “questionário impresso” e 21 na modalidade “questionário eletrônico”.

Dos questionários recebidos, 11 foram descartados (7 impressos e 4 eletrônicos) em decorrência de estarem incompletos, rasurados ou de o discente possuir mais de 10 disciplinas para concluir o curso. Desse modo, o total de questionários considerados válidos para fins deste estudo foi 174.

Tabela 3 – Amostra final de IES segundo o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017

IES	Pública/Privada	Posição	Inscritos		Aprovados		Reprovados	
			Total Inscritos	Total Presentes	Total	% Aprov.	Total	% Reprov.
IES 01	Privada	50 ^a	21	17	2	11,76%	15	88,24%
IES 02	Privada	11 ^a	58	46	26	56,52%	20	43,48%
IES 03	Privada	17 ^a	113	100	41	41%	59	59%
IES 04	Pública	3 ^a	30	26	22	84,62%	4	15,38%
IES 05	Privada	28 ^a	130	108	34	31,48%	75	69,44%
IES 06	Privada	16 ^a	71	65	31	47,69%	34	52,31%
IES 07	Privada	4 ^a	23	22	18	81,82%	4	18,18%
IES 08	Privada	41 ^a	165	144	30	20,83%	114	79,17%
IES 09	Privada	8 ^a	165	138	80	57,97%	58	42,03%
IES 10	Privada	9 ^a	103	88	51	57,95%	37	42,05%
IES 11	Privada	42 ^a	5	5	1	20%	4	80%
IES 12	Privada	19 ^a	1104	928	361	38,90%	567	61,10%
			1.988	1.687	697		991	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 3 apresenta a amostra final das IES cujos discentes concluintes participaram da pesquisa. A tabela apresenta a distribuição das IES de acordo com a cronologia de aplicação

do questionário (*in loco* ou do preenchimento do questionário eletrônico), bem como o respectivo desempenho da instituição no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017.

A amostra final desta pesquisa foi composta por 174 discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis que representam 12, das 71 IES localizadas no município de São Paulo. Do total de questionários respondidos, 60 respondentes apresentaram interesse em receber cópia dos resultados e, para isso, indicaram seu endereço de *e-mail*.

A seção a seguir apresenta como se deu a organização e tabulação das respostas dos questionários aplicados nas IES que compuseram a amostra final deste estudo.

3.6 Tabulação das respostas

O objetivo desta seção é apresentar como se deu a organização das repostas dos questionários aplicados aos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis de 12 IES localizadas no município de São Paulo, conforme critérios de amostragem apresentados na seção 3.5 deste estudo.

Como apresentado na seção anterior, o objetivo da amostra inicial foi o de formar dois grupos de IES, sendo o primeiro grupo composto pelas 5 IES com maior desempenho no exame e o segundo grupo composto pelas outras 5 IES com menor desempenho para que fosse possível a comparação dos resultados entre os dois grupos.

Entretanto, devido a dificuldades enfrentadas pelo pesquisador em obter o consentimento dos coordenadores de curso das IES que formaram a amostra inicial para a aplicação do questionário aos discentes concluintes, foi aberta a possibilidade de participação de discentes de outras IES do município de São Paulo mediante acessibilidade do pesquisador. A amostra final desta pesquisa foi composta por 174 discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis que representam 12 IES localizadas no município de São Paulo.

Desse modo, para cada questionário válido respondido fora associada a IES do município de São Paulo que o discente completa a graduação presencial em Ciências Contábeis. A cada IES foi atribuída a sua posição no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017.

Na etapa de tabulação dos dados, as IES foram agrupadas não em dois grupos como idealizado no início da pesquisa, mas por categorias de intervalos de desempenho de acordo

com o seu *ranking* no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017. De acordo com Levin, Fox e Forde (2012, p.38-39) as categorias intervalares:

são sempre arranjadas em ordem, normalmente dos valores mais altos para os mais baixos, às vezes dos valores mais baixos para os mais altos. (...). Cada categoria ou grupo em uma distribuição agrupada é conhecida como intervalo de classe, cujo tamanho é determinado pelo número de valores de escore que ela contém.

O pesquisador deve decidir a melhor maneira de apresentação de dados intervalares e agrupados. Contudo, Fox e Ford (2012, p.42) tecem a seguinte recomendação:

(...) é preferível em um intervalo de classe considerar o escore mais baixo, um múltiplo de seu tamanho. Por exemplo, normalmente os escores de exames são categorizados como 90-99, 80-89, e assim por diante, de maneira que as notas mais baixas (por exemplo, 80 e 90) sejam múltiplos de 10.

Como mencionado no início desta seção, cada uma das 71 IES do município de São Paulo obteve uma nota em função do desempenho de seus discentes no 2º Exame do CFC de 2017. Após a ordenação crescente do desempenho, as IES que foram agrupadas em intervalos de múltiplos de 10. O agrupamento das instituições por desempenho em grupos múltiplos de 10 resultou na formação de 8 intervalos de classe, que reuniu as 12 IES do município de São Paulo que compuseram a amostra final deste estudo desde a 1ª até a 71ª posição, como segue:

Tabela 4 – Amostra final de acordo com o desempenho no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017

Intervalo de classe	IES Participantes	Qtde. de respondentes	%
1 -- 10	4	15	9%
11 -- 20	4	82	47%
21 -- 30	1	61	35%
31 -- 40	-	-	-
41 -- 50	3	16	9%
51 -- 60	-	-	-
61 -- 70	-	-	-
71 -- 80	-	-	-
Total	12	174	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode observar, nenhum discente das IES compreendidas nos intervalos 31|--40, 51|--60, 61|--70 e 71|--80 participou da pesquisa.

Embora a estratégia inicial da formação de dois grupos não tenha sido seguida devido ao baixo número de respondentes entre os grupos idealizados, a estratificação da amostra em intervalos segundo o desempenho das IES no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017 também permite comparações entre os respectivos intervalos.

Algumas pesquisas de levantamento buscam ir além do relato de distribuições e relações, e procuram realizar sua explicação e interpretação. Em um desses tipos de estudos, em vez de se estudar a distribuição de comportamentos e atitudes de toda a amostra, esta é dividida em vários grupos, de forma que possam ser determinadas as diferenças entre eles. São comparados os comportamentos, opiniões e atitudes de grupos de pessoas que são diferentes quanto a idade, grau de instrução, renda, etc. (FESTINGER; KATZ, 1984 apud MARTINS; THEÓPHILO, 2016)

O perfil dos respondentes do questionário e as análises dos resultados pelo intervalo de desempenho das IES são apresentados na seção 4.2 deste estudo.

3.7 Análises estatísticas

No que se refere a análise dos dados coletados mediante o emprego de testes estatísticos, quatro tipos de análises foram feitas neste estudo: i) teste de qui-quadrado para verificar a associação entre acertos e erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES; ii) teste de qui-quadrado para verificar a associação entre acertos, erros e indecisões entre os discentes com relação ao tempo de experiência na área contábil, iii) Análise de Variância (Anova) para comparação do nível médio de confiança entre respondentes agrupados nos intervalos de IES, seguida de teste à posteriori de Tukey DHS e iv) inferência por intervalo de confiança de 95% para expressar diferenças entre médias, explicados a seguir.

Após a tabulação das respostas obtidas por agrupamentos de IES, procedeu-se primeiramente com a análise comparativa entre os resultados dos acertos e erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES. Para isso, foi aplicado teste de significância estatística não paramétrico. Segundo Levin, Fox e Forde (2012, p.288), os testes não paramétricos são uma alternativa bastante utilizada em ocasiões em que “um pesquisador trabalha com variáveis nominais ou com um pequeno número de casos que representam uma distribuição subjacente altamente assimétrica”.

Neste estudo foi utilizado o teste qui-quadrado de associação de Pearson com o objetivo de verificar a associação entre variáveis categóricas com relação à concordância (acertos e erros) com os julgamentos efetuados entre os grupos de IES e verificar se essas diferenças foram estatisticamente significativas. O teste qui-quadrado de associação de Pearson também fora

utilizado para analisar verificar a associação dos efeitos dos diferentes níveis de experiência na área contábil sobre os resultados, em termos de acertos, erros e indecisões.

Para o cálculo do qui-quadrado neste estudo adotou-se um nível de significância de 5%. Para a interpretação do qui-quadrado de Pearson, observou-se o p-valor, ou probabilidade de significância estatística. Assim, dado o nível de significância adotado, foram considerados estatisticamente significativos os resultados de qui-quadrado com p-valor menor do que 0,05⁹.

Para a comparação do nível de confiança médio entre os grupos de instituições, adotou-se o teste paramétrico de Análise de Variância (Anova). De acordo com Levin, Fox e Ford (2012, p.234-235) para se conduzir uma análise de variância (ou média quadrática):

tratamos a variação total em um conjunto de escores como sendo divisível em dois componentes: a distância ou o desvio de escores brutos de sua média de grupo, conhecida como variação dentro dos grupos, e a distância ou desvio de médias de grupos uma das outras, referida como variação entre grupos.

De forma simplificada, pode-se dizer que a análise da variância compara a média de dois ou mais grupos que, neste trabalho, são representados pelos intervalos de IES que compreendem os respondentes que participaram da pesquisa. O objetivo desta comparação é identificar se existem diferenças significativas com relação ao nível de confiança para efetuar julgamentos contábeis entre alunos dispostos em intervalos de IES.

Na análise de variância, inicialmente calcula-se a média para cada um dos intervalos de IES e também a média geral ou global dos intervalos. Posteriormente, calcula-se a variância dentro dos intervalos e a variação de cada intervalo em relação à média geral. Resumidamente, a análise de variância identifica as diferenças de médias entre os intervalos de IES (LEVIN; FOOX; FORDE, 2012).

a análise de variância produz uma razão F, cujo numerador representa a variação entre os grupos sendo comparados, e cujo denominador representa a variação dentro desses grupos (...) a razão F indica o tamanho da variação entre grupos em relação ao tamanho da variação de cada grupo (LEVIN; FOOX; FORDE, 2012, p.235).

Parafraseando Levin, Fox e Forde (2012), a estatística F é o resultado da divisão entre as variâncias entre os grupos pela variância dentro do grupo. E quanto maior for a razão F,

⁹ Segundo Levin, Fox e Forde (2012), no nível de significância de 0,05 é possível rejeitar a hipótese nula se uma diferença amostral ocorrer menos de 5 vezes em 100.

maior é a probabilidade de se ter um resultado estatisticamente significativo. Ensinam ainda os referidos autores que, quando se calcula um F significativo para a diferença de três ou mais médias, pode ser importante identificar qual o grupo que apresenta diferença significativa.

Uma vez que a Anova é significativa (p -valor menor que 0,05), aplica-se o teste a posteriori de Tukey DHS (*Honestly Significant Difference*) que tem por objetivo identificar qual par de média apresenta diferença média estatisticamente significativa em grupos de tamanhos desiguais (LEVIN; FOX; FORDE, 2012). Segundo Levin, Fox, Forde (2012, p. 247-248) “A DHS de Tukey é usada apenas após uma razão F significativa ter sido obtida. Pelo método de Tukey, comparamos a diferença entre quaisquer dois escores médios contra DHS”.

As médias do nível de confiança para efetuar julgamentos contábeis, dispostas em intervalos de IES foram analisadas uma a uma, sendo considerados estatisticamente significativos os resultados de Anova com p -valor menor do que 0,05. Os pressupostos de normalidade e homogeneidade de variâncias foram todos verificados antes da aplicação da Anova.

Os resultados das análises são apresentados no capítulo 4.2. Os testes para o cálculo do Qui-Quadrado de Pearson foram realizados mediante utilização do *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) 21, da empresa IBM. Os testes de Anova foram realizados mediante utilização do *software StatSoft 8*, da empresa StatSoft.

3.8 Limitações da pesquisa

A pesquisa não analisou o conteúdo das ementas e matrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis das IES que compuseram a amostra de forma a identificar quais as disciplinas de Contabilidade Financeira são abordadas os julgamentos contábeis e a carga horária dedicada a esses tópicos.

4 ELABORAÇÃO DA PESQUISA

4.1 Interpretação e análise dos casos abordados no questionário

4.1.1 A abordagem de Wells (2010) para análise de casos contábeis com IFRS

Como mencionado na seção 3.1, para que os objetivos deste estudo pudessem ser alcançados, foi necessário a aplicação do questionário aos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis de IES localizadas no município de São Paulo. A seção 3.4 apresentou os critérios para seleção das instituições que compuseram a amostra deste estudo.

O objetivo desta seção é apresentar a plataforma teórica de embasamento dos julgamentos contábeis efetuados em cada um dos cinco cenários contábeis apresentados no questionário aplicado, de acordo com a Estrutura Conceitual e nas normas IFRS traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Segundo Wells (2010), muitos dos requerimentos específicos das normas IFRS são baseados em conceitos presentes na Estrutura Conceitual e requerem julgamento contábil. Desse modo, o autor sugere abordagem de ensino de IFRS que, baseada em estudos de casos, integre respectivamente conceitos, princípios e regras presentes na Estrutura Conceitual e nas normas IFRS. O capítulo 2.2.4 deste estudo apresentou as bases do Ensino de IFRS embasado na Estrutura Conceitual, desenvolvido por Wells e Tarca (2014a) no âmbito da Fundação IFRS.

De acordo com Costa et al (2016, p.5-6), a aplicação da abordagem de ensino de IFRS embasada na Estrutura Conceitual sugerida por Wells (2010) em um problema contábil, em qualquer estágio de ensino de IFRS, é composta basicamente por três passos:

- 1o passo: abordar os fundamentos econômicos da transação ou evento em particular que seja o objeto da aula ou curso;
- 2o passo: abordar qual seria a informação sobre a transação ou evento em particular que se esteja estudando que oferece a investidores e credores conteúdo útil acerca dos recursos (ou reivindicações) resultantes dessa transação e que, portanto, lhes permita avaliar seus efeitos sobre os fluxos de caixa futuros para a entidade; e finalmente,
- 3o passo: abordar os requerimentos específicos das IFRS no tocante à identificação, reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da transação ou evento que se esteja estudando.

Tendo em vista os objetivos específicos desta pesquisa, essa seção organizou os conceitos e princípios que suportam a análise e o julgamento contábil efetuado em cada cenário contábil abordado no questionário tendo-se por base a abordagem “passo-a-passo” de ensino de

IFRS desenvolvida por Wells (2010) que, nesta pesquisa, recebe a denominação “Abordagem de três passos de Wells (2010)”, explicada a seguir:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** Consiste na identificação dos fundamentos econômicos de uma transação e de que forma eles estão relacionados com os conceitos da Estrutura Conceitual. Por exemplo, o registro de um litígio trabalhista pode gerar uma informação útil ao usuário acerca das reivindicações contra a empresa que lhe permite avaliar os efeitos sobre os fluxos de caixa futuros da entidade.
- **Passo 2: Identificação dos Princípios e das Regras.** Consiste em identificar se a solução ao problema se dá mediante a aplicação de regras específicas, de princípios gerais, ou de ambos. Caso exista a norma específica que regule a transação ela deverá ser observada em relação ao reconhecimento, mensuração e divulgação do evento estudado tendo sempre por base o objetivo geral dos relatórios contábeis-financeiros.
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** Consiste em identificar o julgamento contábil a ser efetuado, em quaisquer etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração ou divulgação), tendo-se por base os requisitos das IFRS e os conceitos fundamentais presentes na Estrutura Conceitual.

Para Hodgdon, Huges e Street (2011), a abordagem “passo-a-passo” de ensino de IFRS desenvolvida por Wells (2010) proporciona aos docentes de Contabilidade, a oportunidade de estruturar cenários de problemas contábeis hipotéticos que simulem a vida real e com isso aproximar o estudante de situações práticas que simulem a prática profissional.

Além disso, Hodgdon, Huges e Street (2011), acrescentam que a abordagem “passo-a-passo” de ensino de IFRS desenvolvida por Wells (2010) constitui-se uma excelente oportunidade para o professor discutir não somente os requerimentos das normas IFRS, mas também de manter o aluno em constante contato com os conceitos fundamentais presentes na Estrutura Conceitual, permitindo um aprendizado mais duradouro e efetivo.

No que se refere às habilidades almeçadas para o discente em Ciências Contábeis consoante às diretrizes curriculares nacionais (Resolução nº. 10 de 2004 do CNE/CES) e internacionais (IES 3 da IFAC), apresentadas na seção 2.2.2 desta pesquisa, a “Abordagem de três passos de Wells (2010)” sugere auxiliar o docente no relevante papel de ensino de julgamentos contábeis de acordo com as IFRS.

Considerando normas baseadas em princípios, não há uma cartilha ou definições prontas por órgãos reguladores, fazendo com que os alunos desenvolvam habilidades e competências diferentes das necessárias anteriormente (...). Passa a ser necessário o papel do professor como mediador, incentivando habilidades críticas dos alunos e que ajude a desenvolver neles habilidades para a resolução de problemas diferentes a cada situação contábil diversa, em função de situações e empresas diferentes (CARVALHO, 2010, p.128).

Para exemplificar a aplicação da “Abordagem de três passos de Wells (2010)” foi extraído, do estudo de Hodgdon, Hughes e Street (2011), um cenário hipotético em que houve a necessidade de se efetuar julgamentos acerca da materialidade da correção de erros de períodos anteriores, ilustrado a seguir:

Figura 4 – Exemplo da aplicação da Abordagem de Três Passos de Wells (2010)

Concept: The Framework includes the concept that financial statements should provide capital providers with information that is useful for decision making. Underlying attributes include relevance, faithful representation and comparability.

Principle: Paragraphs 41–49 of IAS 8 (IASB 2003) describe the retrospective restatement of material prior period errors.

Rule: IAS 8, paragraphs 43–45 contains an exemption for when prior period estimates are impractical, and the related disclosures. Application of the impracticality exception also requires judgement, as management works to determine the earliest period for which restatement is practical.

Judgement: Judgement is required to determine if the prior period error is material and to differentiate the correction of prior period errors from changes in accounting estimates and changes in accounting policies. To assess whether or not the correction is material, students can be referred to the Framework to review the definition of materiality included in paragraph QC11 cited above.

Fonte: Hodgdon, Huges e Street (2011, p. 420).

O tema discutido neste cenário são os efeitos de ajuste contábil de erros de períodos anteriores. A Norma Internacional de Contabilidade que regula o assunto é a IAS 8 (*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*) que equivale ao Pronunciamento Técnico CPC 23 (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Correção de Erro) do Brasil.

Ainda que exista norma contábil que regule a matéria, julgamento importante deve ser feito pela Administração quando da aplicação deste Pronunciamento na ocasião em que deve ser determinado o período contábil a ser ajustado ou ainda, quando da impraticabilidade de aplicação e de apresentação de demonstrações financeiras retrospectivas.

Hodgdon, Hughes e Street (2011) sugerem que exercícios como estes possam ser aplicados aos estudantes desde o início do ensino das IFRS, começando com julgamentos simples e, na medida em que o curso for avançando, os julgamentos se tornem mais complexos,

espelhando a vida real. Segundo os referidos autores, assim procedendo, o professor promoverá nos alunos a consciência da complexidade, incertezas e até mesmo as angústias que experimentam os contadores e auditores diante de cenários em que se precisam decidir e fazer julgamentos na elaboração e auditoria de demonstrações financeiras.

Nas seções seguintes a seguir serão analisadas as bases conceituais e normativas para cada cenário contábil apresentado no questionário, mediante a aplicação da “Abordagem de três passos de Wells (2010)”.

4.1.2 Caso 1 – Reconhecimento de Ativos

O primeiro cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, página 18:

Figura 5 – Apresentação do cenário contábil: Caso 1

Caso 1	Respostas
<p><u>Contexto:</u> uma vez por mês, os funcionários da empresa KKK lubrificam as partes móveis de cada uma das partes de suas máquinas com óleos especializados que reduzem o atrito e, conseqüentemente, permitem que as máquinas funcionem eficientemente.</p> <p><u>Afirmativa:</u> embora o salário do pessoal de manutenção, bem como os consumíveis e as peças utilizadas são indiscutivelmente incorridos na busca de benefícios econômicos futuros, o fluxo desses benefícios econômicos futuros não possui suficiente certeza para que os gastos incorridos sejam capitalizados como ativos imobilizados e, conseqüentemente, são reconhecidos como despesa em resultado.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim () Não () Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios () Regras () Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório () Mediano () Superficial () Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.18).

O cenário em questão está relacionado ao reconhecimento contábil de um gasto com o ativo imobilizado ou despesa no período em que ele incorreu. O objetivo de dedicar um problema no questionário relacionado ao reconhecimento de ativos se justifica pela importância que o imobilizado pode possuir no Balanço Patrimonial das entidades, especialmente àquelas que exploram a atividade industrial ou de varejo. Igualmente são relevantes os encargos de depreciação no Demonstrativo de Resultado dessas indústrias (WELLS; TARCA, 2014a).

A classificação correta de itens em imobilizado ou despesa de um período, de acordo com as normas IFRS, são úteis para os usuários das demonstrações financeiras e importantes

para a alocação dos investimentos de uma entidade ao longo do tempo. O Caso 1 é analisado a seguir com base na “Abordagem de três passos de Wells (2010)”:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** A Estrutura Conceitual estabelece que ativos são benefícios econômicos que tem o potencial de gerar direta ou indiretamente fluxos de caixa para uma entidade (ver parágrafo 4.8 do CPC 00). No cenário em análise, não é suficientemente certo que fluxos de caixa relativo aos gastos incorridos fluirão para a empresa KKK em mais de um período contábil.
- **Passo 2: Identificação de Princípios e Regras.** a) Princípios: benefícios econômicos de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras, tais como: i) utilizados isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou serviços a serem vendidos pela entidade, ii) trocado por outros ativos, iii) utilizados para liquidar passivos ou iv) distribuídos aos proprietários da entidade (ver parágrafo 4.10 do CPC 00). b) Regras: a entidade não deve reconhecer no valor contábil de um ativo imobilizado os custos com a manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos como “reparo e manutenção” (ver parágrafo 12 do CPC 27).
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** Embora exista uma regra específica que determina que manutenções e reparos sejam reconhecidos como resultado no período em que incorreram (CPC 27, item 4.10), o julgamento no caso em análise consiste em determinar que tipos de gastos com ativos imobilizados podem ou não gerar benefícios econômicos futuros.

Segundo Gelbke et al (2018), os gastos com Ativo Imobilizado possuem duas naturezas: i) gastos com capital e ii) gastos do período. Os gastos com capital são aqueles que beneficiarão mais de um período contábil e são adicionados ao Ativo Imobilizado. Já os gastos do período são aqueles destinados que beneficiam somente um período contábil e objetivam manter os ativos fixos em condições de operar, não aumentando a vida útil de um ativo e incrementando os benefícios econômicos futuros desse ativo.

De acordo com Gelbke et al (2018) que, algumas vezes na prática, a distinção entre gastos com capital e gastos do período é bastante difícil e requer julgamento profissional na definição de uma política contábil consistente com o conceito de informação relevante presente na Estrutura Conceitual e na norma específica que é o CPC 27 (Ativo Imobilizado).

Complementam Niyama e Silva (2017) que benefício econômico futuro provável é a essência de um ativo e que esse benefício econômico está relacionado ao potencial de geração de fluxos de caixa seja pela conversão desses ativos em caixa ou pela contribuição destes para redução das saídas de caixa de uma entidade.

Os termos “futuro” e “provável” carregam consigo a incerteza no que se refere ao fluxo de caixa que pode se beneficiar a entidade e isso tem reflexo direto nos julgamentos contábeis. Por essa razão, explorar problemas relacionados a classificação de gastos como ativo imobilizado ou despesas com imobilizado, tal como ocorre com manutenções, são relevantes no ensino de IFRS. Tanto é que, parte dos materiais de Ensino de IFRS embasado na Estrutura Conceitual, desenvolvidos por Wells e Tarca (2014a), no âmbito da Fundação IFRS, fazem uso das normas IFRS relacionadas a imobilizado para ensinar julgamentos contábeis. Para maiores detalhes sobre essa abordagem de ensino podem ser obtidos na seção 2.2.4 desta pesquisa.

4.1.3 Caso 2 – Mensuração de Ativos

O segundo cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, páginas 32 e 33:

Figura 6 – Apresentação do cenário contábil: Caso 2

Caso 2	Respostas
<p><u>Contexto:</u> uma empresa aérea adquiriu uma frota de dez jatos executivos em uma combinação de negócios. Os jatos têm entre um e três anos de uso à data de sua aquisição.</p> <p><u>Afirmativa:</u> para fins de medição do valor justo dos jatos, a administração considera os pressupostos que o mercado usaria para a precificação, incluindo premissas relativas ao risco. A empresa determinará o valor justo de cada jato separadamente, considerando a idade de cada um deles, mediante informações observáveis.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim</p> <p>() Não</p> <p>() Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios</p> <p>() Regras</p> <p>() Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório</p> <p>() Mediano</p> <p>() Superficial</p> <p>() Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.32-33).

O cenário em questão está relacionado com mensuração do valor do custo de aquisição de ativos imobilizados. O objetivo de dedicar um problema no questionário relacionado a mensuração de ativos se justifica pelas possibilidades de escolhas da técnica de medição do

valor justo de acordo com as normas IFRS, o que requer julgamento profissional. O Caso 2 é analisado a seguir com base na “Abordagem de três passos de Wells (2010)”:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** Os relatórios contábeis financeiros devem demonstrar os recursos econômicos controlados pela entidade e as reivindicações contra ela. A informação contábil-financeira relevante é aquela que é capaz de fazer a diferença nas decisões a serem tomadas pelos usuários dessas informações (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a). O cenário suscita o emprego das características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis (relevância informacional do valor justo e representação fidedigna na determinação do valor justo) e das características de melhoria da informação (comparabilidade com outras empresas do setor e verificabilidade acerca da determinação do valor justo).
- **Passo 2: Identificação de Princípios e Regras.** a) Princípios: i) de acordo com o item 7 do CPC 15 R1 (Combinação de Negócios), adquirente é a entidade que obtém o controle da adquirida, ii) o adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos na data da transação (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011e). A mensuração dos jatos a valor justo na aquisição inicial é consistente com a característica qualitativa fundamental e de melhoria da Relevância e Verificabilidade, respectivamente, já que a utilização de preços que considerem o estado de uso dos jatos reflete a expectativa do mercado com relação ao valor associado às entradas de fluxos de caixa dos jatos. b) Regras: O CPC 15 (R1) estabelece, nos parágrafos 59 a 61, os requerimentos de divulgação que a administração deve observar no que se refere a natureza e dos efeitos financeiros da aquisição de negócios (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011e).
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** O julgamento está na escolha da técnica de medição do valor justo. O CPC 46 (Mensuração do Valor Justo) determina que a entidade deve utilizar técnicas de avaliação adequadas às circunstâncias e para as quais existam dados suficientes para a mensuração do valor justo, buscando maximizar a utilização de dados observáveis e minimizando o uso de dados não observáveis. Com relação a abordagem, o parágrafo 62 do CPC 46 aponta as seguintes técnicas amplamente utilizadas: i) abordagem de mercado, ii) abordagem de custo e iii) abordagem de receita (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2012f).

No caso em análise, a Administração da companhia aérea utilizou a abordagem de mercado levando em consideração cotações de jatos idênticos (ou similares com os devidos

ajustes de adequação às condições presentes de cada jato) no estado em que se encontram para determinação do valor justo.

O reconhecimento de ativos imobilizados adquiridos numa combinação de negócios a valor justo projeta no ativo adquirido um valor que reflete não o desembolso pago pela aquisição deste ativo, mas uma expectativa de embolso que teria a entidade, caso ela vendesse esse ativo. Não se trata da avaliação do ativo a preços de entrada, mas sim a preços de saída (GELBKE et al, 2018).

Com relação aos métodos de determinação do valor justo, embora o cenário elaborado pela Fundação IFRS já tenha apontado a utilização da abordagem de mercado para precificação dos jatos, o educador pode estimular as discussões com os discentes por meio do levantamento de outras abordagens de atribuição de valor ao custo de aquisição. Um primeiro exemplo poderia ser a “abordagem de custo” que se baseia no custo corrente de reposição ajustado pelo desgaste dos jatos individualmente ou agrupados.

Outro exemplo a ser explorado poderia ser a “abordagem de resultado ou de receita (*income approach*)” em que os montantes futuros de fluxos de caixa associados aos jatos (receitas menos despesas) são convertidos a valor presente (técnica do valor presente; existem outras tais como modelo de precificação de opções ou método de ganhos excedentes, por exemplo), baseados nas expectativas correntes do mercado sobre os jatos.

Ainda, o educador tem, no cenário abordado, a oportunidade de explorar alguns dos requerimentos normativos do CPC 15 (R1) quando requer, por exemplo, a identificação do valor de justo de ativos da empresa adquirida e sua variação quando comparado com o valor de custo histórico carregado nas demonstrações financeiras e, com isso enriquecer as discussões em sala de aula acerca das virtudes e defeitos do tradicional custo histórico.

4.1.4 Caso 3 – Divulgação de Receitas

O terceiro cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, páginas 49 e 50:

Figura 7 – Apresentação do cenário contábil: Caso 3

Caso 3	Respostas
<p><u>Contexto:</u> uma cadeia de lojas de bicicleta possui bicicletas de aluguel de curto prazo e venda. As bicicletas disponíveis para aluguel são usadas por dois ou três anos e, em seguida, vendidas pelas lojas como modelos de segunda mão.</p> <p><u>Afirmativa:</u> a entidade transfere as bicicletas por seu valor contábil para estoques quando elas deixam de ser alugadas e se tornam destinadas a venda. Como a venda dessas bicicletas é recorrente, a entidade apresenta essas vendas como Receitas ao invés de Ganho com Venda de Ativos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim</p> <p>() Não</p> <p>() Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios</p> <p>() Regras</p> <p>() Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório</p> <p>() Mediano</p> <p>() Superficial</p> <p>() Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.49-50).

O cenário em questão está relacionado com a divulgação de resultados de uma entidade relacionada ao uso de bicicletas, reconhecida inicialmente como ativo imobilizado, para auferir receitas em suas operações normais.

O objetivo de dedicar um problema no questionário relacionado a divulgação de receitas desta entidade hipotética se dá em função da análise e decisão que o profissional contábil deve fazer para classificar a referida bicicleta ao longo de todo o ciclo de uso deste bem pela entidade e nos julgamentos com relação a atribuição de valor às bicicletas ao longo desses ciclos de utilização. O Caso 3 é analisado a seguir com base na “Abordagem de três passos de Wells (2010)”:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** “O objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais é a base da *Estrutura Conceitual*. Outros aspectos da Estrutura Conceitual, incluindo apresentação e divulgação decorrem logicamente do objetivo” (WELLS; TARCA, 2014b, p.50). O valor contábil do ativo imobilizado é apresentado separadamente nas demonstrações financeiras quando é mantido para uso na produção de bens e serviços ou para uso da administração. Essa subdivisão dos ativos fornece informação útil aos usuários acerca dos recursos investidos na entidade para a obtenção de receitas de aluguel por dois ou três anos, como enunciado no caso.

- **Passo 2: Identificação de Princípios e Regras.** a) Princípios: como a apresentação das receitas de vendas com as bicicletas utilizadas são recorrentes, a entidade classifica as suas vendas como Receitas (CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente) e não como resultado da venda de imobilizado já que as bicicletas são classificadas como estoque (CPC 16 – Estoques), o que maximiza a utilidade da informação segundo as características qualitativas fundamentais e de melhoria Relevância e Comparabilidade. Desse modo, os usuários consideram os ganhos decorrentes da venda dessas bicicletas como resultado ordinário das atividades e não como resultados extraordinários de ocorrência pontual como ocorre com cessões de ativo imobilizado, o que permite aos usuários utilizar as demonstrações financeiras para realização de projeções acerca dos fluxos de caixa da entidade. b) Regras: as bicicletas deixam de ser classificadas como Ativo Imobilizado (CPC 27) e passam a ser classificadas como Estoques (CPC 16) a partir do momento em que deixam de ser utilizadas para geração de receitas mediante aluguel e passarão a ser mantidas para venda no estado em que se encontram (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009b).
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** Os julgamentos presentes no cenário estão relacionados com a classificação das bicicletas como ativo imobilizado, a determinação de sua vida útil econômica e sua posterior reclassificação do subgrupo de imobilizado para o subgrupo de estoques. Outro julgamento possível que a Fundação IFRS aponta no cenário acima seria a reavaliação das bicicletas “se a entidade optar por usar o método de reavaliação para apenas alguns itens de seu imobilizado, toda uma classe deve ser reavaliada simultaneamente (WELLS; TARCA, 2014b)”. Entretanto, de acordo com a Lei nº. 11.638/20017, a reavaliação de ativos é proibida no Brasil.

A Estrutura Conceitual ensina que Receita, de forma ampla, abrange tanto receitas propriamente dita quanto os ganhos e que ganhos compreendem, por exemplo, aqueles que são originados da venda de ativos não circulantes ou mesmo da liquidação de passivos. Ganhos são apresentado separadamente das Receitas de forma líquida já que sua divulgação em separado é útil para a tomada de decisões econômicas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009a).

O problema em questão é útil para o professor que ensina nas IFRS para o ensino da classificação inicial de um bem em função do modelo de negócios de uma entidade. Assim, tem-se que, no cenário abordado, inicialmente as bicicletas são reconhecidas como ativo imobilizado porque a entidade as utiliza no fornecimento de serviços. Após a vida útil

econômica estimada pela administração, as bicicletas que eram classificadas como imobilizado passam a ser classificadas como estoques e se tornam disponíveis para venda. Tanto a classificação das bicicletas como a mensuração dos estoques requerem julgamento profissional.

4.1.5 Caso 4 – Reconhecimento de Passivos

O quarto cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do 4º exercício da 2ª edição do Exame de Suficiência do CFC para Bacharel em Ciências Contábeis de 2016:

Figura 8 – Apresentação do cenário contábil: Caso 4

Caso 4					Respostas
<p><u>Contexto:</u> o Departamento Jurídico da empresa ABC forneceu ao Departamento de Contabilidade a relação dos processos em julgamento, conforme tabela abaixo:</p>					<p>a) Você concorda com a afirmativa? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de: <input type="checkbox"/> Princípios <input type="checkbox"/> Regras <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação? <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Deficiente <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Deficiente</p>
Estimativa de Perda dos Processos em Julgamento					
Processos	Tipo de processo	Valor da Causa	Julgamento da Perda	Estimativa	
1º Trabalhista	Relativo a Insalubridade	R\$1.500.000,00	Possível	Confiável	
2º Trabalhista	Relativo a hora extra	R\$860.000,00	Provável	Confiável	
3º Civil	Danos materiais	R\$700.000,00	Remoto	Confiável	
4º Tributário	Discussão da constitucionalidade da Cofins	R\$2.460.000,00	Provável	Confiável	
<p><u>Afirmativa:</u> a empresa ABC irá reconhecer como provisão, na contabilidade o montante de R\$ 3.320.000,00 relacionados a discussão da constitucionalidade da COFINS e dos processos relativos a horas extras.</p>					

Fonte: Adaptado do 2º Exame do CFC, 2016.

O cenário em questão está relacionado a identificação e ao reconhecimento de passivos nas demonstrações financeiras. O objetivo de dedicar um problema no questionário relacionado ao reconhecimento de provisões se justifica pela análise das incertezas que cercam o tema desde a avaliação para identificação e reconhecimento de uma obrigação presente, bem como da mensuração desta obrigação, atividades essas que requerem julgamento profissional. O Caso 4 é analisado a seguir com base na “Abordagem de três passos de Wells (2010)”:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** Os relatórios contábeis financeiros devem demonstrar os recursos econômicos controlados pela entidade e as reivindicações contra ela (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a). O parágrafo OB13

do CPC 00 (Estrutura Conceitual) descreve que informações sobre a natureza de recursos econômicos e das reivindicações sobre uma entidade ajudam os usuários a identificar o vigor e a fraqueza financeira dos negócios da entidade que reporta a informação financeira. Informações acerca das reivindicações contra uma entidade constituem em informação útil na medida em que auxiliam os usuários a predizer os fluxos de caixa que fluirão da entidade para a liquidação de obrigações. Os parágrafos 4.15 a 4.18 do CPC 00 definem e apresentam as características dos passivos. Passivos são: i) obrigações presente de uma entidade, decorrente de eventos passados; ii) cuja liquidação espera-se que resulte na saída de recursos econômicos para liquidar a obrigação e iii) que possa ser razoavelmente estimado (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a). As provisões são distintas de passivos já que há incertezas quanto o prazo de liquidação e o valor. Uma provisão deve ser reconhecida quando existe uma obrigação presente (legal ou construtiva) decorrente de evento passado, que exija a saída de benefícios econômicos e possa ser mensurada confiavelmente (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009g).

- **Passo 2: Identificação de Princípios e Regras.** Princípios: o reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras requer que ele possua um valor monetário e que esse possa ser mensurado com confiabilidade. Quando o item não puder ser mensurado razoavelmente ele não deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis, mas divulgado em notas explicativas como passivos contingentes (ver parágrafo 4.41 do CPC 00). O uso de estimativas é parte essencial no processo de elaboração das demonstrações contábeis e isso não prejudica a sua confiabilidade. Regras: de acordo com o parágrafo 125 do CPC 26 (Apresentação das Demonstrações Contábeis), a entidade deve divulgar, em notas explicativas, informações acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes de incerteza. As notas explicativas devem incluir detalhes elucidativos como a natureza dos passivos e de seu valor contábil na data de reporte (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011c).
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** Os julgamentos presentes no reconhecimento de provisões do caso em análise são: i) identificação de evidências da obrigação presente, ii) no reconhecimento do passivo sob condições de incertezas, o que levou a determinação de probabilidade de ocorrência da obrigação e iii) na mensuração da obrigação presente diante das incertezas. Amparada por seus assessores legais a empresa ABC classificou todos os processos em andamento contra a empresa e que ainda não

foram julgados considerando a probabilidade de perda em “Provável”, “Possível” e “Remota” na data da elaboração das demonstrações financeiras e concluiu que deve provisionar os processos com riscos “Provável”. Como resultado, a administração da empresa ABC concluiu que a melhor estimativa para o valor presente da obrigação, que representa o montante pelo qual a empresa conseguiria liquidar a obrigação naquela data era R\$ 3.320.000,00.

Consoante o CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), uma provisão é um passivo de prazo e valor incerto (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009g). O professor que ensina IFRS tem no cenário em análise a possibilidade de explorar as nuances complexas que envolvem o tema de provisões, tais como a classificação da saída de recursos entre provável, possível ou remota.

No cenário em análise, o docente de IFRS pode discutir os julgamentos profissionais utilizados na mensuração do valor justo de passivos registrados nas demonstrações financeiras ou divulgados em notas explicativas como informação útil aos usuários das demonstrações financeiras acerca da previsibilidade de saída dos fluxos de caixa de uma entidade.

Além disso, o professor tem à sua disposição a oportunidade de explorar as dificuldades de mensuração de incertezas de passivos, por exemplo, i) o passivo é conhecido, mas seu montante não, ii) a existência do passivo não é certa, mas seu valor é e iii) existem dúvidas acerca da existência do passivo e de seu montante como nas contingências (HODGON; HUGHES; STREET, 2011; NIYAMA; SILVA, 2017).

4.1.6 Caso 5 – Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos

O quinto cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado da 13ª questão da 18ª edição do Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de 2018:

Figura 9 – Apresentação do cenário contábil: Caso 5

Caso 5	Respostas
<p><u>Contexto:</u> a administração da Companhia XYZ, no seu décimo segundo exercício social, decidiu reconhecer no exercício corrente crédito fiscal correspondente ao prejuízo fiscal acumulado, relativo a imposto de renda e contribuição social, sendo os montantes relevantes. A companhia apresentou demonstrativo de perspectiva de resultado positivo para os cinco próximos anos, entretanto, vem apresentando prejuízo fiscal nos últimos 4 anos.</p> <p><u>Afirmativa:</u> o contador da Companhia decidiu não reconhecer o crédito fiscal, em função de o histórico de lucro tributável não ter se concretizado pelo menos nos últimos 3 anos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim</p> <p>() Não</p> <p>() Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios</p> <p>() Regras</p> <p>() Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório</p> <p>() Mediano</p> <p>() Superficial</p> <p>() Deficiente</p>

Fonte: Adaptado do 18º. Exame de Qualificação Técnica do CFC para Registro no CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes).

O cenário em questão está relacionado ao reconhecimento contábil de créditos tributários diferidos. A norma contábil relacionada com tributos diferidos é o CPC 32 (Tributos sobre o Lucro) que trata da apuração e contabilização de ativos e passivos fiscais diferidos decorrentes de diferenças entre o valor contábil de ativos e passivos e sua base fiscal para cálculo de tributos.

Além de diferenças temporárias entre a base contábil e a base fiscal, o CPC 32, estabelece os princípios gerais para o reconhecimento de créditos diferidos decorrentes de prejuízos fiscais. Um dos princípios gerais é que a entidade possua evidências convincentes de da existência de lucro tributável suficiente no futuro contra os quais os prejuízos fiscais possam ser compensados, atividade esta que requer julgamento profissional.

O Caso 5 é analisado a seguir com base na “Abordagem de três passos de Wells (2010)”:

- **Passo 1: Identificação dos Conceitos.** As demonstrações contábeis devem demonstrar os recursos econômicos controlados pela entidade e as reivindicações contra ela. O benefício econômico incorporado a um ativo reflete o seu potencial de contribuir direta ou indiretamente para o fluxo de caixa de uma entidade por meio de sua conversão em

caixa ou pela redução das saídas de caixa (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a).

- **Passo 2: Identificação de Princípios e Regras.** Princípios: o parágrafo 34 do CPC 32 explica que um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido com relação a prejuízos fiscais e diferenças temporárias na medida em que estejam disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais e diferenças temporárias possam ser compensados e utilizados. Os parágrafos 35 e 36 explicam que os créditos tributários diferidos podem ser alterados em função de sua recuperabilidade. Os princípios assentam-se no reconhecimento de ativos e na sua avaliação de recuperabilidade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009h). Regras: o parágrafo 36 do CPC 32 apresenta os critérios para avaliação da probabilidade de existência de lucros tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais e as diferenças temporárias possam ser utilizados (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009h).
- **Passo 3: Exercício de Julgamento(s).** No cenário em análise, o julgamento está na expectativa de resultados futuros, geralmente pautado em planejamento orçamentário mantido pela administração. Na medida em que a empresa projeta lucros tributáveis futuros contra os quais serão compensados os prejuízos fiscais e as diferenças temporárias, isso é indício de capacidade de realização do ativo mediante sua conversão em benefício econômico. Diante da evidente experiência de que; apesar das recorrentes projeções de lucros, a Companhia XYZ apresentou reiterados prejuízos nos últimos quatro anos, o contador efetuou os julgamentos em concordância com os princípios gerais dos CPCs 00 e 32 para o desreconhecimento do crédito tributário (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011a; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009h).

Os referidos créditos tributários constituem ativos para a empresa na medida em que eles possuem a capacidade de contribuir para a redução da saída de caixa da empresa mediante redução de pagamento de tributos sobre o lucro apurado de acordo com as regras fiscais. Se inexistirem evidências convincentes de que lucros tributáveis futuros não estarão disponíveis, ativos fiscais diferidos não deverão ser reconhecidos.

No cenário em análise, o contador da Companhia decidiu não reconhecer o crédito fiscal, em função de o histórico de lucro tributável não ter se concretizado pelo menos nos últimos 3 anos, apesar de a administração da companhia ter apresentado expectativas de rentabilidade para os próximos anos. Isso se deu em razão de o profissional valer-se do valor

confirmatório da informação contábil que atestou sentido diferente àquele impresso pela administração em seu processo orçamentário.

O educador que ensina as IFRS tem, no cenário analisado, a oportunidade de instigar no aluno discussões acerca dos atributos de um ativo e sua capacidade de geração de recursos econômicos no futuro. Tem também, o educador, a possibilidade de discutir com os alunos a integração de temas que relacionam as disciplinas de Contabilidade Tributária, Planejamento Financeiro e Planejamento Tributário, haja vista que a rentabilidade dos resultados futuros de uma entidade pode ter reflexos diretos sobre o reconhecimento e o desreconhecimento de ativos.

4.2 Análise dos resultados da pesquisa

Tendo em vista os objetivos deste estudo, os dados coletados com os cenários contábeis foram tabulados, organizados em intervalos de IES que o discente concluinte estuda e analisados em termos de: a) concordância com os julgamentos efetuados, b) se a solução do problema requer a aplicação de princípios gerais ou de regras específicas e c) com relação ao nível de confiança que possui o discente na proposição de julgamentos aos problemas apresentados nos cenários analisados.

Além disso, foram incluídos no tabelamento dos dados as respostas obtidas com relação a experiência profissional na área contábil e a autoavaliação do discente com relação a experiência prática com as IFRS obtidas tanto na prática profissional, quanto em sala de aula.

Com relação a concordância nos julgamentos efetuados em cada caso, a disposição das frequências foi organizada em função do êxito das respostas dos discentes e divididos em três sessões: i) dos que acertaram, ii) dos que erraram e iii) dos que não souberam responder aos julgamentos em conformidade com as normas IFRS e a Estrutura Conceitual.

4.2.1 Análise do perfil dos respondentes

O objetivo desta seção é apresentar o perfil dos 174 discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis de 12 IES localizadas no município de São Paulo que responderam o questionário de forma completa e compuseram, portanto, a amostra final deste estudo.

Conforme apresentado na seção 3.3 deste estudo, o questionário aplicado foi composto por duas partes, tendo a primeira delas o objetivo de levantar o perfil do aluno respondente. A

primeira parte, compreendeu questões como quantidade de disciplinas para concluir o curso, experiência profissional na área contábil, avaliação geral do concluinte com relação ao nível de conhecimento das normas IFRS adquiridos tanto em sala de aula quanto mediante a experiência prática-profissional na área contábil.

Na Tabela 5 são apresentados dados sumarizados das seguintes informações coletadas na primeira parte do questionário: i) o tipo de instituição que o discente estuda (pública ou privada), ii) a quantidade de disciplinas faltantes para concluir o curso e iii) a avaliação geral que o discente faz acerca do nível de conhecimento das normas IFRS adquirido em sala de aula. Segue:

Tabela 5 – Perfil do respondente: percepção do nível de conhecimento de IFRS adquirido em sala de aula

Intervalo/IES	Nr. Respondentes	Tipo de Instituição		Matérias p/ concluir		Nível de conhecimento de IFRS adquirido em sala de aula			
		Pública	Privada	Até 5	5 a 10	Satisfatório	Mediano	Superficial	Deficiente
1 --10	15	11	4	10		5	5	3	2
IES 04	11	11	-			3	5	1	2
IES 07	2	-	2	-		1	-	1	-
IES 09	1	-	1	-		-	-	1	-
IES 10	1	-	1		-	1	-	-	-
11 --20	82	-	82	48	34	19	40	19	4
IES 02	34	-	34			14	16	3	1
IES 03	35	-	35			-	17	15	3
IES 06	2	-	2			-	1	1	-
IES 12	11	-	11			5	6	-	-
21 --30	61	-	61	23	38	6	25	20	10
IES 05	61	-	61			6	25	20	10
41 --50	16	-	16	10		5	5	3	3
IES 01	14	-	14			5	3	3	3
IES 08	1	-	1	-		-	1	-	-
IES 11	1	-	1		-	-	1	-	-
Total	174	11	163	91	83	35	75	45	19

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que a maior parte dos respondentes são provenientes de IES particulares (93,7%). Para pouco mais da metade dos respondentes (52,3%) faltam menos de 5 matérias para concluir o curso. Observou-se que 63,2% dos discentes concluintes avaliam o conhecimento de IFRS adquirido em sala de aula em algum grau entre “Mediano” e “Satisfatório”. Os concluintes que avaliam como “Superficial” os conhecimentos obtidos em sala de aula representam 25,9% dos respondentes. Já os que avaliam como “Deficiente” esses conhecimentos representam 11% dos respondentes.

Na Tabela 6 são apresentados dados sumarizados das seguintes informações coletadas na primeira parte do questionário: i) experiência prática-profissional na área contábil, ii) tempo de experiência prática-profissional na área contábil e iii) a avaliação geral que o discente faz acerca do nível de conhecimento das normas IFRS obtido mediante a prática profissional. Segue:

Tabela 6 – Perfil do respondente: percepção do nível de conhecimento de IFRS experimentado na prática profissional

Intervalo IES	Nr. Respond.	Exper. na área		Tempo de exper. na área		Nível de conhec. prático com as IFRS			
		Sim	Não	Até 5 anos	Mais de 5 anos	Satisfatório	Mediano	Superficial	Deficiente
1 --10	15	13	2	8	5	4	5	3	1
IES 04	11	9	2	6	3	3	4	1	1
IES 07	2	2	-	1	1	1	-	1	-
IES 09	1	1	-	-	1	-	1	-	-
IES 10	1	1	-	1	-	-	-	1	-
11 --20	82	54	28	46	8	11	20	14	9
IES 02	34	28	6	23	5	8	13	5	2
IES 03	35	21	14	18	3	1	6	7	7
IES 06	2	1	1	1	-	-	1	-	-
IES 12	11	4	7	4	-	2	-	2	-
21 --30	61	36	25	28	8	3	9	11	13
IES 05	61	36	25	28	8	3	9	11	13
41 --50	16	9	7	6	3	1	1	2	5
IES 01	14	7	7	5	2	1	-	1	5
IES 08	1	1	-	1	-	-	-	1	-
IES 11	1	1	-	-	1	-	1	-	-
Total	174	112	62	88	24	19	35	30	28

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observou-se que a maior parte dos alunos concluintes afirmaram possuir algum tipo de experiência profissional na área contábil (64,4%). Desse total, 21,4% possui mais de 5 anos de experiência profissional. O percentual dos que declaram a experiência prática-profissional com as IFRS em algum nível entre “Satisfatória” e “Mediana” é de 48,2%. Os que avaliam a experiência prática-profissional como “Deficiente” correspondem a 25% do total de discentes com experiência prática-profissional. A proporção de 26,7% dos respondentes classifica esses conhecimentos como “Superficial”.

A segunda parte do questionário foi composta por 5 cenários contábeis relacionados a julgamentos ocorridos em alguma fase do processo contábil. No questionário, os cenários contábeis foram apresentados como “Casos”, classificados de “Caso 1” até “Caso 5”. As respostas obtidas pelo preenchimento dos questionários pelos discentes respondentes são analisadas nas seções a seguir.

4.2.2 Caso 1 – Reconhecimento de Ativos

O primeiro cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, página 18:

Figura 10 – Análise do cenário contábil: Caso 1

Caso 1	Respostas
<p><u>Contexto</u>: uma vez por mês, os funcionários da empresa KKK lubrificam as partes móveis de cada uma das partes de suas máquinas com óleos especializados que reduzem o atrito e, conseqüentemente, permitem que as máquinas funcionem eficientemente.</p> <p><u>Afirmativa</u>: embora o salário do pessoal de manutenção, bem como os consumíveis e as peças utilizadas são indiscutivelmente incorridos na busca de benefícios econômicos futuros, o fluxo desses benefícios econômicos futuros não possui suficiente certeza para que os gastos incorridos sejam capitalizados como ativos imobilizados e, conseqüentemente, são reconhecidos como despesa em resultado.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de: <input type="checkbox"/> Princípios <input type="checkbox"/> Regras <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação? <input type="checkbox"/> Satisfatório <input type="checkbox"/> Mediano <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.18).

O cenário em questão está relacionado ao reconhecimento contábil de um gasto com o ativo imobilizado ou despesa no período em que incorreu. Nas subseções a seguir serão apresentadas as estatísticas descritivas e de comparação das respostas obtidas com o questionário preenchido pelos discentes concluintes que responderam à pesquisa.

4.2.2.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado

A Tabela 7 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 7 - Distribuições relativas ao Caso 1: acertos por grupo de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Acertos	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prático/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	14	9	5	-	6	9	12	6
	11 -- 20	82	54	30	20	4	31	39	37	21
	21 -- 30	61	38	17	15	6	15	23	23	8
	41 -- 50	16	13	5	2	6	6	8	7	3
	Total	174	119	61	42	16	58	79	79	38
Relativa	1 -- 10	8,6%	93,3%	64,3%	35,7%	-	42,9%	64,3%	85,7%	42,9%
	11 -- 20	47,1%	65,9%	55,6%	37%	7,4%	57,4%	72,2%	68,5%	38,9%
	21 -- 30	35,1%	62,3%	44,7%	39,5%	15,8%	39,5%	60,5%	60,5%	21,1%
	41 -- 50	9,2%	81,3%	38,5%	15,4%	46,2%	46,2%	61,5%	53,8%	23,1%
	Total	100%	68,4%	51,3%	35,3%	13,4%	48,7%	66,4%	66,4%	31,9%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com as distribuições apresentadas na Tabela 7, observou-se que 68,4% dos respondentes realizaram julgamento de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 27 (Ativo Imobilizado). No caso analisado, o princípio geral reside na definição de ativos e sua relação com relação a geração de benefícios econômicos futuros.

Os resultados indicaram que pode haver uma certa dificuldade de o aluno posicionar-se com relação a aplicação de princípios gerais, uma vez que 51,3% dos respondentes com êxito afirmaram que a solução do problema se dava pela aplicação de princípios gerais e 35,3% entenderam que a solução se dava mediante a aplicação de regras. Há ainda que considerar o percentual de 13,4% relativo àqueles que não souberam responder.

Notou-se que 48,7% respondentes com êxito no julgamento efetuado situaram seu nível de confiança para efetuar um julgamento contábil em algum grau entre mediano e satisfatório. A proporção de 66,4% desses respondentes avaliou os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula em algum grau entre mediano e satisfatório. Observou-se que 66,4% dos respondentes com êxito alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, mas, no entanto, apenas 31,9% classificaram esses conhecimentos práticos em algum nível entre mediano e satisfatório.

Os discentes das IES pertencentes ao intervalo 1|--10 são aqueles que apresentaram maior nível de acerto entre os respondentes (93,3%) e são também os que mais reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais (64,3%). Entretanto, são os discentes das IES do intervalo 11|--20 que se demonstram mais confiantes em propor uma solução ao problema (57,4%) e, observou-se ainda que são os discentes das IES deste intervalo que se demonstraram mais satisfeitos com os conteúdos de IFRS obtidos em sala de aula (72,2%).

4.2.2.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado

A Tabela 8 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 8 - Distribuições relativas ao Caso 1: erros por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Erros	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	1	1	-	-	1	1	1	1
	11 -- 20	82	20	10	9	1	14	10	13	10
	21 -- 30	61	15	11	2	2	5	5	9	3
	41 -- 50	16	1	1	-	-	1	1	1	0
	Total	174	37	23	11	3	21	17	24	14
Relativa	1 -- 10	8,6%	6,7%	100%	-	-	100%	100%	100%	100%
	11 -- 20	47,1%	24,4%	50%	45%	5%	70%	50%	65%	50%
	21 -- 30	35,1%	24,6%	73,3%	13,3%	13,3%	33,3%	33,3%	60%	20%
	41 -- 50	9,2%	6,3%	100%	-	-	100%	100%	100%	-
	Total	100%	21,3%	62,2%	29,7%	8,1%	56,8%	45,9%	64,9%	37,8%

Fonte: Elaborado pelo autor.

A distribuição das respostas dos discentes que não concordaram com a afirmativa e não fizeram o julgamento de acordo com o CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 27 (Ativo Imobilizado) foi de 21,3% do total de respondentes. Embora tenham discordado da solução apresentada, grande proporção desses respondentes (62,2%) entenderam que a solução do problema se dava mediante a aplicação de princípios gerais. Notou-se ainda que, do total de respondentes que não concordaram, 56,8% se destacaram por demonstrar maior confiança para apresentar uma solução ao problema proposto.

Embora 64,9% dos que não obtiveram êxito alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, somente 37,8% deles se disseram satisfeitos com essa experiência.

Observou-se que são as IES que pertencem ao intervalo 21|--30 que concentram a maior parte dos respondentes (26,4%) dos respondentes que não concordaram com a solução e erraram, seguido das IES do intervalo 11|--20 que compreendeu 24,4% do total dos respondentes sem êxito no julgamento efetuado.

4.2.2.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado

A Tabela 9 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não souberam responder se concordavam ou não com os julgamentos efetuados em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 9 - Distribuições relativas ao Caso 1: indecisão por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Indecisão	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	82	8	4	-	4	3	4	4	1
	21 -- 30	61	8	4	2	2	3	3	4	1
	41 -- 50	16	2	-	1	1	1	1	1	-
	Total	174	18	8	3	7	7	8	9	2
Relativa	1 -- 10	8,6%	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	47,1%	9,8%	50%	-	50%	37,5%	50%	50%	12,5%
	21 -- 30	35,1%	13,1%	50%	25%	25%	37,5%	37,5%	50%	12,5%
	41 -- 50	9,2%	12,5%	-	50%	50%	50%	50%	50%	-
	Total	100%	10,3%	44,4%	16,7%	38,9%	38,9%	44,4%	50%	11,1%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os discentes concluintes que afirmaram não saber efetuar os julgamentos em conformidade com o CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 27 (Ativo Imobilizado) à questão totalizaram 10,3% do total de respondentes.

O percentual daqueles que reconheceram que a solução do problema se dava mediante a aplicação de princípios é de 44,4%. O percentual daqueles que não souberam responder se o problema requeria a aplicação de princípios ou regras é o mais alto entre as distribuições totais e representam 38,9% do total de respostas.

Foi possível identificar que a expressiva metade dos respondentes dos que não souberam responder à questão afirmaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS e são aqueles que se demonstraram menos satisfeitos em autoavaliação com relação aos conhecimentos de IFRS obtidos tanto em sala de aula (44,4%) quanto na vivência profissional

(11,1%). Foram as IES que pertencem ao intervalo 21|--30 as que concentram a maior parte dos respondentes (13,1%) indecisos.

4.2.2.4 Análises estatísticas

A Tabela a seguir apresenta o resultado do teste qui-quadrado de Pearson para comparação dos acertos e dos erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES:

Tabela 10 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 1

Intervalo	Nr. Respondentes	Nr. Acertos	Nr. Erros	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	p-Valor
1 -- 10	15	14	1			
11 -- 20	82	54	20			
21 -- 30	61	38	15			
41 -- 50	16	13	1			
Total	174	119	37	8,157	6	0,227

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 8,157) sugere que as diferenças entre os acertos e erros por intervalo de IES não possui significância estatística (p-valor = 0,227) no que se refere à concordância com o julgamento do Caso 1. Dessa forma, o resultado do teste sugere que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de IES acerca do reconhecimento contábil de um gasto com o ativo imobilizado ou despesa no período em que incorreu tem 22,7% de chance de serem atribuídas ao acaso.

O teste qui-quadrado de Pearson também foi gerado para analisar as frequências com relação à concordância (acertos, erros e indecisão) com o julgamento efetuado no Caso 1 com o objetivo de verificar a influência da experiência profissional na área contábil sobre o resultado.

Na Tabela 11 são apresentados os resultados do teste de associação entre o tempo de experiência profissional e os resultados obtidos no Caso 1:

Tabela 11 - Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 1

	Concordância	Discordância	Indecisão	Total
Nenhum	40	13	9	62
Até 5	59	22	7	88
Entre 6 e 10	14	2	2	18
Entre 11 e 20	4	0	0	4
Mais de 20	2	0	0	2
Total	119	37	18	174
Qui-quadrado de Pearson				6,156
Graus de Liberdade				10
p-Valor				0,802

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 6,156) sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado (p-valor = 0,802). Em outras palavras, o resultado do teste sugere que o efeito do tempo de experiência na área sobre o resultado tem 80,2% de chance de ser atribuído ao acaso.

A Tabela a seguir apresenta o resultado teste de análise de variância (Anova) para a comparação do nível médio de confiança entre todos os respondentes que concordaram ou não com o julgamento efetuado no Caso 1 (acertos e erros), agrupados nos intervalos de IES que são comparados um a um:

Tabela 12 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 1

Intervalo IES	Média	Intervalo IES	Diferença de Médias	Erro Padrão	p-Valor	Intervalo de Confiança de 95%	
						Limite Inferior	Limite Superior
1 -- 10	2,533	11 -- 20	-0,003	0,263	1	-0,6844	0,6778
		21 -- 30	0,517	0,269	0,224	-0,1821	1,2159
		41 -- 50	0,221	0,336	0,913	-0,6508	1,0925
11 -- 20	2,536	1 -- 10	0,003	0,263	1	-0,6778	0,6844
		21 -- 30	0,520*	0,158	0,007	0,1101	0,9303
		41 --50	0,224	0,255	0,817	-0,4388	0,8869
21 -- 30	2,016	1 -- 10	-0,517	0,269	0,224	-1,2159	0,1821
		11 -- 20	0-,520*	0,158	0,007	-0,9303	-0,1101
		41 -- 50	-0,296	0,263	0,673	-0,9773	0,3851
41 -- 50	2,312	1 -- 10	-0,221	0,336	0,913	-1,0925	0,6508
		11 -- 20	-0,224	0,255	0,817	-0,8869	0,4388
		21 -- 30	0,296	0,263	0,673	-0,3851	0,9773

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 5%, os resultados da análise de diferença de médias do nível de confiança sugerem que os discentes das IES do intervalo 11|--20 (com nível de confiança média de 2,536) apresentam maior nível de confiança quando comparado aos alunos

do intervalo 21|--30 (com nível de confiança média de 2,016) com p-valor de 0,007. Percebe-se que os demais intervalos de IES não apresentaram diferenças estatisticamente significativas quando comparados, um a um já que apresentam p-valor superior a 0,05.

4.2.2.5 Considerações sobre o Caso 1

Com o objetivo de verificar se o nível de acertos e erros entre os intervalos de IES possuíam diferenças estatisticamente significativas, aplicou-se o teste não paramétrico qui-quadrado de Pearson e os resultados sugeriram que as diferenças observadas de acertos e erros entre os grupos de instituições não apresentaram significância estatística e são atribuídas ao acaso somente.

No entanto, no que se refere a concordância ou não com os julgamentos efetuados notou-se que, foram os discentes do intervalo 1|--10 os que se destacaram por obter maior êxito na concordância com os julgamentos efetuados, bem como os que mais se destacaram em reconhecer que a solução do problema se dava mediante a aplicação de princípios gerais.

Com relação a comparação do nível médio de confiança para a propositura de julgamentos entre os intervalos de IES, mediante o teste de média entre os grupos de IES foi possível observar que os discentes do intervalo 11|--20 se demonstraram mais confiantes do que os alunos das IES do intervalo 21|--30.

Como o tema abordado no Caso 1 está relacionado com a definição e reconhecimento de ativo e não ter sido analisada as ementas curriculares das IES que compuseram a amostra, não foi possível identificar se os discentes que participaram da pesquisa já haviam ou não cursado a disciplina Teoria da Contabilidade onde, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o ensino dos elementos da Estrutura Conceitual é ensinado.

Eventualmente, a diferença verificada entre os discentes dos intervalos 11|--20 e 21|--30 se explique pelo fato dos discentes do intervalo 11|--20 faltar menos de 5 matérias para concluir o curso (59%) e para 62% dos discentes das IES do intervalo 21|--30 faltar até 10 matérias.

O ativo imobilizado é, por vezes um item relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade e gera informação útil aos usuários acerca da capacidade de uma entidade gerar fluxos de caixa futuro (WELLS; TARCA, 2014a). Apesar do fato de a norma contábil dedicada ao imobilizado (CPC 27 – Ativo Imobilizado) estabelecer critérios para o reconhecimento de

ativos, os gastos subsequentes com os ativos necessitam de boa dose de julgamento profissional no que se refere a recuperabilidade dos investimentos em ativos imobilizados por mais de um período contábil.

Assim, é esperado que o aluno concluinte do curso de Ciências Contábeis domine o conceito de ativo e sua relação com a geração de fluxos de caixa para uma entidade. Aos docentes, a abordagem de ensino de IFRS baseada na Estrutura Conceitual, desenvolvido por Wells e Tarca (2014a, 2014b, 2014c) pode ser útil para o entendimento duradouro dos conceitos fundamentais de Contabilidade e sua aplicação nos relatórios financeiros.

Apesar do elevado êxito no julgamento do problema (68,4% do total dos respondentes), chama-se a atenção à proporção daqueles que não concordaram (21,3%) ou não souberam efetuar o julgamento de acordo com as IFRS (10,3%), mas que se demonstram confiantes (56,8% dos que não obtiveram êxito e 38,8% dos que não souberam responder) na proposição de uma solução mediante julgamento profissional.

4.2.3 Caso 2 – Mensuração de Ativos

O segundo cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, páginas 32 e 33:

Figura 11 – Análise do cenário contábil: Caso 2

Caso 2	Respostas
<p><u>Contexto:</u> uma empresa aérea adquiriu uma frota de dez jatos executivos em uma combinação de negócios. Os jatos têm entre um e três anos de uso à data de sua aquisição.</p> <p><u>Afirmativa:</u> para fins de medição do valor justo dos jatos, a administração considera os pressupostos que o mercado usaria para a precificação, incluindo premissas relativas ao risco. A empresa determinará o valor justo de cada jato separadamente, considerando a idade de cada um deles, mediante informações observáveis.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim</p> <p>() Não</p> <p>() Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios</p> <p>() Regras</p> <p>() Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório</p> <p>() Mediano</p> <p>() Superficial</p> <p>() Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.32-33).

O cenário em questão está relacionado com mensuração do valor do custo de aquisição de ativos imobilizados. Nas subseções a seguir serão apresentadas as estatísticas descritivas e

de comparação das respostas obtidas com o questionário preenchido pelos discentes concluintes que responderam à pesquisa.

4.2.3.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado

A Tabela 13 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 13 - Distribuições relativas ao Caso 2: acertos por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Acertos	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	12	5	7	-	8	8	6	3
	11 -- 20	82	63	32	29	2	44	44	42	24
	21 -- 30	61	43	31	11	1	12	12	25	10
	41 -- 50	16	7	3	4	-	6	6	4	3
	Total	174	125	71	51	3	70	70	77	40
Relativa	1 -- 10	8,6%	80%	41,7%	58,3%	-	66,7%	66,7%	50%	25%
	11 -- 20	47,1%	76,8%	50,8%	46%	3,2%	69,8%	69,8%	66,7%	38,1%
	21 -- 30	35,1%	70,5%	72,1%	25,6%	2,3%	27,9%	27,9%	58,1%	23,3%
	41 -- 50	9,2%	43,8%	42,9%	57,1%	-	85,7%	85,7%	57,1%	42,9%
	Total	100%	71,8%	56,8%	40,8%	2,4%	56%	56%	61,6%	32%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observou-se que 71,8% dos respondentes concordaram com a afirmativa e acertaram nos julgamentos de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 46 (Mensuração do Valor Justo). No caso em análise, o princípio geral pauta-se nas características qualitativas fundamentais da Relevância e da Comparabilidade da mensuração dos ativos adquiridos (frota de jatos já usadas) em uma combinação de negócios a valor justo. Houve a necessidade de se fazer julgamentos com relação a técnica de medição do valor justo que devem considerar as circunstâncias e as condições em que os jatos foram adquiridos e existe regra específica que orienta a utilização de dados observáveis (ver parágrafo 62 do CPC 46).

Do total dos respondentes que consentiram com o julgamento efetuado, 56,8% reconheceram que a solução do problema se dava pela aplicação de princípios gerais seguido daqueles que entenderam que a solução se dava pela aplicação de regras específicas (40,8%). Há ainda aqueles que não souberam responder que totalizam 2,4% dos respondentes.

Foi possível perceber que 56% respondentes que obtiveram êxito no julgamento situaram seu nível de confiança em algum grau entre mediano e satisfatório. Os respondentes que classificam os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula entre mediano e satisfatório também totalizaram 56%.

Pela destruição das repostas da Tabela 13, é possível notar que 61,6% dos respondentes alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, mas, no entanto, apenas 32% dos respondentes avaliaram esses conhecimentos práticos em algum nível entre mediano e satisfatório.

Os discentes das IES pertencentes ao intervalo 1|--10 são os apresentaram maior nível de acerto entre os respondentes (80%). Por outro lado, são os discentes das IES do intervalo 21|--30 os que mais reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais (72,1%).

Notou-se ainda que são os discentes das IES do intervalo 41|--50 que se demonstram mais confiantes em propor uma solução ao problema, representando 85,7% dos respondentes que acertaram. Foram os discentes das IES deste intervalo que se demonstraram mais satisfeitos com os conteúdos de IFRS obtidos tanto em sala de aula (85,7%), quanto na experiência prática profissional (42,9%) – notou-se que a maioria (61,6%) dos discentes das IES deste intervalo alegaram possuir experiência profissional.

4.2.3.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado

A Tabela 14 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 14 - Distribuições relativas ao Caso 2: erros por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Erros	Princípios	Regras	Não Sabe m	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	3	3	-	-	1	1	2	1
	11 -- 20	82	13	8	5	-	10	10	9	6
	21 -- 30	61	13	8	4	1	2	2	8	-
	41 -- 50	16	3	1	2	-	2	2	2	1
	Total	174	32	20	11	1	15	15	21	8
Relativa	1 -- 10	8,6%	20%	100%	-	-	33,3%	33,3%	66,7%	33,3%
	11 -- 20	47,1%	15,9%	61,5%	38,5%	-	76,9%	76,9%	69,2%	46,2%
	21 -- 30	35,1%	21,3%	61,5%	30,8%	7,7%	15,4%	15,4%	61,5%	-
	41 -- 50	9,2%	18,8%	33,3%	66,7%	-	66,7%	66,7%	66,7%	33,3%
	Total	100%	18,4%	62,5%	34,4%	3,1%	46,9%	46,9%	65,6%	25%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os discentes que não concordaram com o julgamento efetuado de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 46 (Mensuração do Valor Justo) totalizaram 18,4% do total dos concluintes respondentes. Notou-se que maioria dos respondentes sem êxito no julgamento alegaram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios (62,5%). O percentual daqueles que entenderam que a solução do problema se dá mediante a aplicação de regras é de 34,4% e os que não sabem responder totalizaram 3,1% do total de respondentes.

Observou-se que elevada maioria dos respondentes que discordaram do julgamento afirmou possuir algum tipo de experiência prática com as IFRS (65,6%). Com relação a experiência com as IFRS em sala de aula, 46,9% se disseram satisfeitos em alguma medida entre mediana e satisfatória. Já com relação a essa satisfação, o percentual daqueles que possuem alguma experiência com as IFRS é de 25%.

Pelas distribuições da Tabela 14, notou-se que são as IES que pertencem ao intervalo 21|--30 que concentram a maior parte desses respondentes sem êxito no julgamento apontado (21,3%) mas quem, no entanto, se demonstrou mais confiantes em propor uma solução ao problema foram os alunos das IES do intervalo 11|--20 (76,9%).

4.2.3.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado

A Tabela 15 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não souberam responder se concordavam ou não com os julgamentos efetuados em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 15 - Distribuições relativas ao Caso 2: indecisão por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Indecisão	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	82	6	1	2	3	5	5	3	3
	21 -- 30	61	5	-	1	4	4	4	3	2
	41 -- 50	16	6	-	2	4	2	2	3	-
	Total	174	17	1	5	11	11	11	9	5
Relativa	1 -- 10	8,6%	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	47,1%	7,3%	16,7%	33,3%	50%	83,3%	83,3%	50%	50%
	21 -- 30	35,1%	8,2%	-	20%	80%	80%	80%	60%	40%
	41 -- 50	9,2%	37,5%	-	33,3%	66,7%	33,3%	33,3%	50%	-
	Total	100%	9,8%	5,9%	29,4%	64,7%	64,7%	64,7%	52,9%	29,4%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os respondentes não souberam se posicionar com relação ao julgamento de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual) e no CPC 46 (Mensuração do Valor Justo) totalizaram 9,8% do total. O percentual daqueles que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios é de apenas 5,9%. Já a proporção daqueles que não souberam responder se o problema requeria a aplicação de princípios ou regras é o mais alto entre as distribuições totais e acolhem 64,7% do total de respostas.

Observou-se ainda que a expressiva metade dos respondentes que não souberam responder à questão afirmaram possuir alguma experiência prática-profissional (52,9%) e curiosamente são aqueles que se demonstraram mais satisfeitos em autoavaliação com relação aos conhecimentos de IFRS obtidos tanto em sala de aula (64,7%).

Pelas distribuições da Tabela 15, observou-se são as IES que pertencem ao intervalo 41|--50 que concentram a maior parte dos respondentes que não souberam dizer se concordavam ou não com o julgamento efetuado (37,5%).

4.2.3.4 Análises estatísticas

A Tabela a seguir apresenta o resultado do teste qui-quadrado de Pearson para comparação dos acertos e dos erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES:

Tabela 16 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 2

Intervalo	Nr. Respondentes	Nr. Acertos	Nr. Erros	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	p-Valor
1 -- 10	15	12	3			
11 -- 20	82	63	13			
21 -- 30	61	43	13			
41 -- 50	16	7	3			
Total	174	125	32	17,506	6	0,008

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 17,506) sugere que as diferenças entre os acertos e erros por intervalo de IES são estatisticamente significativas (p-valor = 0,008) no que se refere à concordância com o julgamento do Caso 2. Dessa forma, o resultado do teste sugere que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de IES acerca da mensuração de ativos a valor justo numa combinação de negócios possuem 0,8% de chance de serem atribuídas ao acaso.

O teste qui-quadrado de Pearson também foi gerado para analisar as frequências com relação à concordância (acertos, erros e indecisão) com o julgamento efetuado no Caso 2 com

o objetivo de verificar a influência da experiência profissional na área contábil sobre o resultado, como segue:

Tabela 17 - Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 2

	Concordância	Discordância	Indecisão	Total
Nenhum	43	11	8	62
Até 5	65	18	5	88
Entre 6 e 10	12	3	3	18
Entre 11 e 20	3	0	1	4
Mais de 20	2	0	0	2
Total	125	32	17	174
Qui-quadrado de Pearson				5,897
Graus de Liberdade				10
p-Valor				0,659

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 5,897) sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado (p-valor = 0,659). Assim, o resultado do teste sugere que o efeito do tempo de experiência na área sobre o resultado tem 65,9% de chance de ser atribuído ao acaso.

A Tabela a seguir apresenta o resultado teste de análise de variância (Anova) para a comparação do nível médio de confiança entre todos os respondentes que concordaram ou não com o julgamento efetuado no Caso 2 (acertos e erros), agrupados nos intervalos de IES que são comparados um a um:

Tabela 18 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 2

Intervalo IES	Média	Intervalo IES	Diferença de Médias	Erro Padrão	P-Valor	Intervalo de Confiança de 95%	
						Limite Inferior	Limite Superior
1 -- 10	2,666	1 -- 20	-0,053	0,255	0,997	-0,7157	0,61
		21 -- 30	0,503	0,262	0,225	-0,1775	1,183
		41 -- 50	0,479	0,327	0,461	-0,3691	1,3275
11 -- 20	2,719	1 -- 10	0,053	0,255	0,997	-0,61	0,7157
		21 -- 30	,5556*	0,154	0,002	0,1565	0,9547
		41 -- 50	0,532	0,249	0,145	-0,1131	1,1771
21 -- 30	2,164	1 -- 10	-0,503	0,262	0,225	-1,183	0,1775
		11 -- 20	-,5556*	0,154	0,002	-0,9547	-0,1565
		41 -- 50	-0,024	0,256	1	-0,6865	0,6394
41 -- 50	2,187	1 -- 10	-0,479	0,327	0,461	-1,3275	0,3691
		11 -- 20	-0,532	0,249	0,145	-1,1771	0,1131
		21 -- 30	0,024	0,256	1	-0,6394	0,6865

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 5%, os resultados da análise de diferença de médias do nível de confiança sugerem que os discentes das IES do intervalo 11|--20 (com nível de

confiança média de 2,719) apresentam maior nível de confiança quando comparado aos alunos do intervalo 21|--30 (com nível de confiança média de 2,164) com p-valor de 0,002. Percebe-se que os demais intervalos de IES não apresentaram diferenças estatisticamente significativas quando comparados, um a um já que apresentam p-valor superior a 0,05.

4.2.3.5 Considerações sobre o Caso 2

Com o objetivo de verificar se o nível de acertos e erros entre os intervalos de IES possuíam diferenças estatisticamente significativas, aplicou-se o teste não paramétrico qui-quadrado de Pearson e os resultados sugeriram que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de instituições não são atribuídas ao acaso e as diferenças entre eles são estatisticamente significativas (qui-quadrado de 17,506 e p-valor de 0,008).

Os resultados do Caso 2 demonstram que os discentes das IES do intervalo 1|--10 são os que obtiveram maior êxito na solução correta do problema e que também entenderam que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais.

No que se refere ao nível de confiança para efetuar julgamentos, observou-se que dos discentes que acertaram, 56% se disseram confiantes. Dos que erraram o percentual foi de 46,9% e os indecisos foram na proporção de 64,7% do total. Pela análise de variância das médias entre os intervalos de IES, foi possível identificar diferenças estatisticamente significativas entre os discentes do intervalo 11|--20 que se demonstraram mais confiantes do que os discentes das IES do intervalo 21|--30.

Considerações semelhantes àquelas feitas ao Caso 1 no que se refere a limitação da pesquisa com relação a ausência de análise das ementas curriculares das IES, podem ser válidas para o Caso 2, já que para a maioria dos discentes das IES do intervalo 11|--20 (59%) faltam menos de 5 matérias para concluir o curso e para os discentes das IES do intervalo 21|--30 o percentual daqueles que faltam até 10 matérias para concluir o curso é de 62%.

Apesar do elevado êxito no julgamento do problema (71,8%), destaca-se a proporção daqueles que não concordaram com a solução ou não souberam efetuar o julgamento de acordo com as IFRS, mas que se disseram confiantes na proposição de uma solução mediante julgamento profissional (46,9% dos que erraram e 64,7% dos que não souberam responder).

Avaliar ativos a preços de mercado não é uma ciência exata e compreender as complexas contabilizações de tomada de controle de negócios pelo método de compra a valor justo

constitui-se um desafio para discentes e docentes, haja vista o crescente número de transações de fusões e aquisições no mercado brasileiro (773 em 2015, 740 em 2016 e 830 em 2017), segundo relatório da empresa de consultoria KPMG (2019). No entanto, esse é um dos desafios da adaptação da prática contábil no ambiente globalizado, que requer novas habilidades dos contadores, tal como aponta Howieson (2003) apud Pereira, Niyama e Freire (2012).

Em linha com o estudo de Schlup, Soschinski e Klann (2018) que observaram que atribuição de valor justo estava entre os itens com maior dificuldade entre os alunos do curso de Ciências Contábeis de duas universidades catarinenses, sugere-se que os docentes incluam o tema de atribuição de valor justo aos elementos das demonstrações financeiras em seus planos de ensino, permitindo o desenvolvimento de habilidades e competências de quantificação de informações financeiras para a tomada de decisão em conformidade com o item VI do art. 4º da Resolução nº. 10 de 2004 do CNE/CES.

Com o intuito de suportar os discentes no ensino das competências e habilidades para os julgamentos de acordo com as normas IFRS, a abordagem de Ensino embasado na Estrutura Conceitual, desenvolvido por Wells e Tarca (2014a, 2014b, 2014c) no âmbito da Fundação IFRS, pode ser útil para relacionar a contabilização de ativos adquiridos em uma transação de combinação de negócios a valor justo e os seus efeitos sobre os relatórios financeiros como informação útil aos usuários.

4.2.4 Caso 3 – Divulgação de Receitas

O terceiro cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do material da Fundação IFRS, Estágio 2, páginas 49 e 50:

Figura 12 – Análise do cenário contábil: Caso 3

Caso 3	Respostas
<p><u>Contexto:</u> uma cadeia de lojas de bicicleta possui bicicletas de aluguel de curto prazo e venda. As bicicletas disponíveis para aluguel são usadas por dois ou três anos e, em seguida, vendidas pelas lojas como modelos de segunda mão.</p> <p><u>Afirmativa:</u> a entidade transfere as bicicletas por seu valor contábil para estoques quando elas deixam de ser alugadas e se tornam destinadas a venda. Como a venda dessas bicicletas é recorrente, a entidade apresenta essas vendas como Receitas ao invés de Ganho com Venda de Ativos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Sim</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Princípios</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Regras</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Satisfatório</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Mediano</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Superficial</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Deficiente</p>

Fonte: Elaborado com base em Wells e Tarca (2014b, p.49-50).

O cenário em questão está relacionado com a divulgação de resultados de uma entidade relacionada ao uso de bicicletas, reconhecida inicialmente como ativo imobilizado, para auferir receitas em suas operações normais.

Nas subseções a seguir serão apresentadas as estatísticas descritivas e de comparação das respostas obtidas com o questionário preenchido pelos discentes concluintes que responderam à pesquisa.

4.2.4.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado

A Tabela 19 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 19 - Distribuições relativas ao Caso 3: acertos por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Acertos	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	4	2	2	-	1	2	4	3
	11 -- 20	82	36	20	11	5	26	25	22	11
	21 -- 30	61	29	22	6	1	13	14	21	8
	41 -- 50	16	10	6	1	3	6	6	6	1
	Total	174	79	50	20	9	46	47	53	23
Relativa	1 -- 10	8,6%	26,7%	50%	50%	-	25%	50%	100%	75%
	11 -- 20	47,1%	43,9%	55,6%	30,6%	13,9%	72,2%	69,4%	61,1%	30,6%
	21 -- 30	35,1%	47,5%	75,9%	20,7%	3,4%	44,8%	48,3%	72,4%	27,6%
	41 -- 50	9,2%	62,5%	60%	10%	30%	60%	60%	60%	10%
	Total	100%	45,4%	63,3%	25,3%	11,4%	58,2%	59,5%	67,1%	29,1%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observou-se que menos da metade (45,4%) dos respondentes realizaram os julgamentos de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual), CPC 27 (Ativo Imobilizado) e CPC 47 (Receita de Contrato com Cliente) e acertaram. No caso em análise, os ganhos com a venda de bicicletas são recorrentes de forma que é relevante informar tais vendas como receitas de vendas e não como receitas com venda de ativo imobilizado.

Notou-se que mais da metade dos respondentes que acertaram a questão (63,3%) avaliaram que a mesma seria resolvida mediante a aplicação de princípios gerais. Os respondentes que entenderam que a questão é resolvida mediante a aplicação de regras específicas representam 25,3% do total e aqueles que não souberam responder à questão totalizaram 11,4%.

Os resultados indicaram que 58,2% dos respondentes com êxito no julgamento para o Caso 3 avaliaram seu nível de confiança para propor uma solução em algum grau entre mediano e satisfatório. Os respondentes que classificaram os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula em algum ponto entre mediano e satisfatório totalizaram 59,5%. Observou-se que 67,1% dos respondentes alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS. No entanto, apenas 29,1% avaliam tal prática em algum nível entre mediano e satisfatório.

Os discentes das IES pertencentes ao intervalo 41|--50 são os que apresentam maior nível de êxito no julgamento (62,5%). Entretanto, são os discentes das IES do intervalo 21|--30 os que mais reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais (75,9%).

Foi possível observar ainda que são os discentes das IES do intervalo 11|--20 aqueles que se disseram mais satisfeitos com os conteúdos de IFRS obtidos em sala de aula (69,4%). Já com relação a experiência profissional, são os discentes das IES do intervalo 1|--10 que alegam mais experiência com as IFRS (100%) e são também os que se disseram mais satisfeitos com essa experiência (75%).

4.2.4.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado

A Tabela 20 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 20 - Distribuições relativas ao Caso 3: erros por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Erros	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	11	10	1	-	5	8	9	6
	11 -- 20	82	42	23	19	-	32	32	30	20
	21 -- 30	61	25	12	11	2	12	13	14	4
	41 -- 50	16	4	3	1	-	1	4	2	1
	Total	174	82	48	32	2	50	57	55	31
Relativa	1 -- 10	8,6%	73,3%	90,9%	9,1%	-	45,5%	72,7%	81,8%	54,5%
	11 -- 20	47,1%	51,2%	54,8%	45,2%	-	76,2%	76,2%	71,4%	47,6%
	21 -- 30	35,1%	41,0%	48%	44%	8%	48%	52%	56%	16%
	41 -- 50	9,2%	25,0%	75%	25%	-	25%	100%	50%	25%
	Total	100%	47,1%	58,5%	39%	2,4%	61%	69,5%	67,1%	37,8%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os respondentes que não concordaram com o julgamento consoante o CPC 00 (Estrutura Conceitual), CPC 27 (Ativo Imobilizado) e CPC 47 (Receita de Contrato com Clientes) representaram 47,1% do total de respostas. Foi possível observar que, embora tenham discordado dos julgamentos efetuados no caso em análise, mais da metade (58,5%) dos respondentes sem êxito reconheceram que a solução do problema requer a análise e aplicação de princípios gerais.

Os resultados indicaram que 61% dos respondentes sem êxito no julgamento para o Caso 3 avaliaram seu nível de confiança para propor uma solução em algum grau entre mediano e satisfatório.

Com relação a experiência com as IFRS obtidas em sala de aula, 69,5% se disseram satisfeitos em algum grau entre mediano e satisfatório. Já com relação a essa classificação, o percentual daqueles que possuem alguma experiência com as IFRS é de 67,1%.

Pelas distribuições da Tabela 20, notou-se que são os discentes das IES que pertencem ao intervalo 11|--20 os que mais se demonstraram confiantes em propor uma solução ao problema (76,2%) e classificaram de algum modo mediano ou satisfeitos os conteúdos de IFRS obtidos em sala de aula (76,2%).

Com relação a experiência prática com as IFRS, os alunos das IES do intervalo 1|--10 são os que se apresentaram experientes (81,8%), bem como são os que avaliam positivamente essa experiência (54,5%), mas, no entanto, são os que mais discordaram do julgamento (73,3%) efetuados de acordo com o CPC 00 (Estrutura Conceitual), CPC 27 (Ativo Imobilizado) e CPC 47 (Receita de Contrato com Clientes).

4.2.4.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado

A Tabela 21 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não souberam responder se concordavam ou não com os julgamentos efetuados em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 21 - Distribuições relativas ao Caso 3: indecisão por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Indecisão	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	82	4	3	1	-	2	2	2	-
	21 -- 30	61	7	1	-	6	-	7	1	-
	41 -- 50	16	2	-	-	2	-	1	1	-
	Total	174	13	4	1	8	2	10	4	-
Relativa	1 -- 10	8,6%	-	-	-	-	-	-	-	-
	11 -- 20	47,1%	4,9%	75%	25%	-	50%	50%	50%	-
	21 -- 30	35,1%	11,5%	14,3%	-	85,7%	-	100%	14,3%	-
	41 -- 50	9,2%	12,5%	-	-	100%	-	50%	50%	-
	Total	100%	7,5%	30,8%	7,7%	61,5%	15,4%	76,9%	30,8%	-

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os discentes concluintes que não souberam dizer se concordam ou não com o julgamento indicado de acordo com o CPC 00 (Estrutura Conceitual), CPC 27 (Ativo Imobilizado) e CPC 47 (Receita de Contrato com Clientes) totalizaram 7,5% do total de respondentes.

O percentual daqueles que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios é de apenas 30,8%. Já o percentual daqueles que não souberam responder se o problema requer a aplicação de princípios ou regras é 7,7% e a preponderância dos que afirmaram não saber classificar se a solução requer normas baseadas em princípios ou regras é de 61,5% - a maior entre as distribuições deste agrupamento de respondentes.

Observou-se ainda que 30,8% dos respondentes que não souberam responder à questão afirmaram possuir alguma experiência prática-profissional e todos se disseram de algum modo insatisfeitos com essa experiência. Foi possível identificar que 76,9% dos respondentes se disseram de algum modo satisfeitos com os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula. Observou-se que as IES que pertencem ao intervalo 41|--50 são as que concentram a maior parte desses respondentes (12,5%) indecisos.

4.2.4.4 Análises estatísticas

A Tabela a seguir apresenta o resultado do teste qui-quadrado de Pearson para comparação dos acertos e dos erros entre os discentes, organizados por grupos de IES:

Tabela 22 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 3

Intervalo	Nr. Respondentes	Nr. Acertos	Nr. Erros	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	p-Valor
1 -- 10	15	4	11			
11 -- 20	82	36	42			
21 -- 30	61	29	25			
41 -- 50	16	10	4			
Total	174	79	82	10,63	6	0,101

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 10,63) sugere que as diferenças entre os acertos e erros por intervalo de IES não apresentaram significância estatística (p-valor = 0,101) no que se refere à concordância com o julgamento do Caso 3. Dessa forma, o resultado do teste sugere que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de IES acerca do reconhecimento contábil de um gasto com o ativo imobilizado ou despesa no período em que incorreu tem 10,1% de chance de serem atribuídas ao acaso.

O teste qui-quadrado de Pearson também foi gerado para analisar as frequências com relação à concordância (acertos, erros e indecisão) com o julgamento efetuado no Caso 3 com o objetivo de verificar a influência da experiência profissional na área contábil sobre o resultado, como segue:

Tabela 23 - Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 3

	Concordância	Discordância	Indecisão	Total
Nenhum	26	27	9	62
Até 5	39	45	4	88
Entre 6 e 10	10	8	0	18
Entre 11 e 20	3	1	0	4
Mais de 20	1	1	0	2
Total	79	82	13	174
Qui-quadrado de Pearson				9,212
Graus de Liberdade				10
p-Valor				0,325

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 9,212) sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado, já que apresenta um p-valor de 0,325. Desse modo, o resultado do teste sugere que o efeito do tempo de experiência na área sobre o resultado tem 32,5% de chance de ser atribuído ao acaso.

A Tabela a seguir apresenta o resultado teste de análise de variância (Anova) para a comparação do nível médio de confiança entre todos os respondentes que concordaram ou não com o julgamento efetuado no Caso 3 (acertos e erros), agrupados nos intervalos de IES que são comparados um a um:

Tabela 24 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 3

Intervalo IES	Média	Intervalo IES	Diferença de Médias	Erro Padrão	P-Valor	Intervalo de Confiança de 95%	
						Limite Inferior	Limite Superior
1 -- 10	2,400	11 -- 20	-0,454	0,256	0,29	-1,1179	0,2106
		21 -- 30	0,22	0,263	0,837	-0,4621	0,9014
		41 -- 50	0,213	0,328	0,916	-0,6376	1,0626
11 -- 20	2,853	1 -- 10	0,454	0,256	0,29	-0,2106	1,1179
		21 -- 30	,6733*	0,154	<0,001	0,2734	1,0733
		41 -- 50	,6662*	0,249	0,041	0,0197	1,3127
21 -- 30	2,180	1 -- 10	-0,22	0,263	0,837	-0,9014	0,4621
		11 -- 20	-,6733*	0,154	<0,001	-1,0733	-0,2734
		41 -- 50	-0,007	0,256	1	-0,6716	0,6572
41 -- 50	2,187	1 -- 10	-0,213	0,328	0,916	-1,0626	0,6376
		11 -- 20	-,6662*	0,249	0,041	-1,3127	-0,0197
		21 -- 30	0,007	0,256	1	-0,6572	0,6716

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 5%, os resultados da análise de diferença de médias do nível de confiança sugerem que os discentes das IES do intervalo 11|--20 (com nível de confiança média de 2,853) apresentam maior nível de confiança quando comparado aos alunos do intervalo 21|--30 (com nível de confiança média de 2,180) a um p-valor <0,001 e aos alunos do intervalo 41|--50 (com nível de confiança média de 2,1187) a um p-valor 0,041. Percebe-se que os demais intervalos de IES não apresentaram diferenças estatisticamente significativas quando comparados, um a um já que apresentam p-valor superior a 0,05.

4.2.4.5 Considerações sobre o Caso 3

Os resultados do Caso 3 demonstram que os discentes das IES do intervalo 41|--50 são os que obtiveram maior êxito no julgamento sugerido e são também os discentes que se afirmaram de algum modo mais confiantes em propor a solução para o problema de divulgação de receitas. Já com relação a identificação da solução do problema mediante a aplicação de princípios gerais destacaram-se os discentes das IES do intervalo 21|--30.

Mediante o emprego do teste não paramétrico qui-quadrado de Pearson, os resultados sugeriram que as diferenças observadas de acertos e erros entre os intervalos de IES são atribuídas ao acaso somente (qui-quadrado de 10,63 e p-valor de 0,101). Embora o teste qui-

quadrado tenha concluído que as diferenças de acertos e erros não apresentou significância estatística quando os intervalos de IES são comparados, foi possível notar disparidade no total de acertos e erros de todas as IES (45,4% acertaram e 47,1% erraram).

No que se refere ao nível de confiança para efetuar julgamentos, observou-se que dos discentes que acertaram 58,2% se disseram confiantes. Dos que erraram o percentual foi de 61% e os indecisos foram na proporção de 15,4% do total. Pela análise de variância das médias entre os intervalos de IES, foi possível identificar diferenças estatisticamente significativas entre os discentes do intervalo 11|--20 que se demonstraram mais confiantes do que os discentes das IES dos intervalos 21|--30 e 41|--50, respectivamente.

De forma semelhante aos Casos 1 e 2, apesar do mediano êxito no julgamento do problema (45,4%), destaca-se a proporção daqueles que não concordaram com a solução (47,1%) ou não souberam efetuar o julgamento de acordo com as IFRS (7,5%), mas que se demonstram confiantes na proposição de uma solução mediante julgamento profissional (61% dos que erraram e 15,4% dos que não souberam responder).

Ainda que a norma contábil CPC 47 (Receita de Contratos com Clientes) estabeleça requerimentos para reconhecimento de receitas, importante julgamento profissional deve ser realizado para o adequado registro na forma de mudança do uso dos ativos e dos resultados que esses geram, de forma a prover informação contábil que represente adequadamente a natureza e o montante das receitas de uma entidade.

A solução de um problema contábil como o abordado no Caso 3 requer a aplicação de mais de uma norma contábil ao longo de toda a forma como a entidade em questão utilizava as bicicletas em suas atividades. Embora o teste qui-quadrado aplicado para analisar a associação do nível de experiência e o resultado sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado, foi possível observar que 67,1% dos respondentes que acertaram e 67,1% dos respondentes que erraram declararam possuir experiência profissional na área contábil. Isso talvez possa ser explicado pela recente alteração da norma contábil para reconhecimento de receitas a partir de 1º de janeiro de 2018, que introduziu uma estrutura abrangente para determinar quando uma receita deve ser reconhecida e mensurada.

O Estágio 2 da abordagem de Ensino embasado na Estrutura Conceitual (Imobilizado e outros ativos não financeiros) desenvolvido por Wells e Tarca (2014b) pode constituir um relevante material de auxílio aos docentes para o desenvolvimento de habilidades de compreensão de julgamentos na aplicação das normas IFRS. Costa et al (2016) apontam que na

medida em que o discente entende os “porquês” antes dos os quês” e “comos”, isto é, a partir do objetivo dos relatórios financeiros, os requerimentos específicos das IFRS serão entendidos de forma mais ampla, especialmente em momentos de transição e atualização das normas contábeis, como ocorrido recentemente com a norma de Receitas.

4.2.5 Caso 4 – Reconhecimento de Passivos

O quarto cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado do 4º exercício da 2ª edição do Exame de Suficiência do CFC para Bacharel em Ciências Contábeis de 2016:

Figura 13 – Análise do cenário contábil: Caso 4

Caso 4					Respostas																								
<p><u>Contexto:</u> o Departamento Jurídico da empresa ABC forneceu ao Departamento de Contabilidade a relação dos processos em julgamento, conforme tabela abaixo:</p>					<p>a) Você concorda com a afirmativa? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de: <input type="checkbox"/> Princípios <input type="checkbox"/> Regras <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação? <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Deficiente <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Deficiente</p>																								
<p style="text-align: center;">Estimativa de Perda dos Processos em Julgamento</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Processos</th> <th>Tipo de processo</th> <th>Valor da Causa</th> <th>Julgamento da Perda</th> <th>Estimativa</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1º Trabalhista</td> <td>Relativo a Insalubridade</td> <td>R\$1.500.000,00</td> <td>Possível</td> <td>Confiável</td> </tr> <tr> <td>2º Trabalhista</td> <td>Relativo a hora extra</td> <td>R\$860.000,00</td> <td>Provável</td> <td>Confiável</td> </tr> <tr> <td>3º Civil</td> <td>Danos materiais</td> <td>R\$700.000,00</td> <td>Remoto</td> <td>Confiável</td> </tr> <tr> <td>4º Tributário</td> <td>Discussão da constitucionalidade da Cofins</td> <td>R\$2.460.000,00</td> <td>Provável</td> <td>Confiável</td> </tr> </tbody> </table> <p><u>Afirmativa:</u> a empresa ABC irá reconhecer como provisão, na contabilidade o montante de R\$ 3.320.000,00 relacionados a discussão da constitucionalidade da COFINS e dos processos relativos a horas extras.</p>						Processos	Tipo de processo	Valor da Causa	Julgamento da Perda	Estimativa	1º Trabalhista	Relativo a Insalubridade	R\$1.500.000,00	Possível	Confiável	2º Trabalhista	Relativo a hora extra	R\$860.000,00	Provável	Confiável	3º Civil	Danos materiais	R\$700.000,00	Remoto	Confiável	4º Tributário	Discussão da constitucionalidade da Cofins	R\$2.460.000,00	Provável
Processos	Tipo de processo	Valor da Causa	Julgamento da Perda	Estimativa																									
1º Trabalhista	Relativo a Insalubridade	R\$1.500.000,00	Possível	Confiável																									
2º Trabalhista	Relativo a hora extra	R\$860.000,00	Provável	Confiável																									
3º Civil	Danos materiais	R\$700.000,00	Remoto	Confiável																									
4º Tributário	Discussão da constitucionalidade da Cofins	R\$2.460.000,00	Provável	Confiável																									

Fonte: Adaptado do 2º Exame do CFC, 2016.

O cenário em questão está relacionado a identificação e ao reconhecimento de passivos nas demonstrações financeiras. Nas subseções a seguir serão apresentadas as estatísticas descritivas e de comparação das respostas obtidas com o questionário preenchido pelos discentes concluintes que responderam à pesquisa.

4.2.5.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado

A Tabela 25 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 25 - Distribuições relativas ao Caso 4: acertos por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Acertos	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	13	8	5	-	8	9	11	8
	11 -- 20	82	43	20	23	-	35	31	33	23
	21 -- 30	61	29	16	12	1	19	19	19	12
	41 -- 50	16	6	2	4	-	3	5	3	2
	Total	174	91	46	44	1	65	64	66	45
Relativa	1 -- 10	8,6%	86,7%	61,5%	38,5%	-	61,5%	69,2%	84,6%	61,5%
	11 -- 20	47,1%	52,4%	46,5%	53,5%	-	81,4%	72,1%	76,7%	53,5%
	21 -- 30	35,1%	47,5%	55,2%	41,4%	3,4%	65,5%	65,5%	65,5%	41,4%
	41 -- 50	9,2%	37,5%	33,3%	66,7%	-	50%	83,3%	50%	33,3%
	Total	100%	52,3%	50,5%	48,4%	1,1%	71,4%	70,3%	72,5%	49,5%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foi possível observar que 52,3% dos respondentes concordaram com os julgamentos de acordo com os princípios gerais estabelecidos no CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) e acertaram. Observou-se que, dos respondentes com êxito, 50,5% reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais seguido daqueles que entenderam que a solução se dá pela aplicação de regras (48,4%) e daqueles que não souberam responder (1,1%).

Os resultados demonstraram que 71,4% dos respondentes com êxito nos julgamentos situaram seu nível de confiança para efetuar julgamentos em algum grau entre mediano e satisfatório. Os respondentes que classificaram os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula entre mediano e satisfatório totalizaram 70,3%. Observou-se que 72,5% dos respondentes alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, e 49,5% classificaram essa experiência em algum nível entre mediano e satisfatório.

Os discentes das IES pertencentes ao intervalo 1|--10 são os apresentaram maior nível de julgamento correto consoante ao CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) com 86,7% de acerto e são também os que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais (61,5%).

Embora tenham os discentes das IES do intervalo 1|--10 apresentado melhor desempenho nos julgamentos, são os discentes das IES do intervalo 11|--20 aqueles que se disseram mais confiantes em propor uma solução ao problema (81,4%).

São os discentes das IES do intervalo 41|--50 os que se disseram mais satisfeitos com os conteúdos de IFRS obtidos em sala de aula (83,3%). Já com relação a experiência profissional, são os discentes das IES do intervalo 1|--10 que alegaram mais experiência com as IFRS (84,6%) e são também os que se disseram mais satisfeitos com tal experiência (61,5%).

4.2.5.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado

A Tabela 26 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 26 - Distribuições relativas ao Caso 4: erros por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Erros	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	1	1	-	-	1	1	1	-
	11 -- 20	82	27	13	12	2	18	20	16	8
	21 -- 30	61	16	8	5	3	5	7	9	3
	41 -- 50	16	2	1	1	-	2	2	1	1
	Total	174	46	23	18	5	26	30	27	12
Relativa	1 -- 10	8,6%	6,7%	100%	-	-	100%	100%	100%	-
	11 -- 20	47,1%	32,9%	48,1%	44,4%	7,4%	66,7%	74,1%	59,3%	29,6%
	21 -- 30	35,1%	26,2%	50%	31,3%	18,8%	31,3%	43,8%	56,3%	18,8%
	41 -- 50	9,2%	12,5%	50%	50%	-	100%	100%	50%	50%
	Total	100%	26,4%	50%	39,1%	10,9%	56,5%	65,2%	58,7%	26,1%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os discentes que não concordaram com os julgamentos efetuados de acordo com o CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) representaram 26,4% do total dos concluintes deste agrupamento. Entretanto, a metade dos respondentes deste grupo reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios.

De acordo com as distribuições da Tabela 26, o percentual daqueles que entenderam que a solução do problema se dá mediante a aplicação de regras é de 39,1%, seguido daqueles que não souberam responder, que totalizaram 10,9% do total de respondentes que erraram.

Com relação a experiência com as IFRS em sala de aula, 65,2% dos respondentes sem êxito se disseram satisfeitos em algum grau entre mediano e satisfatório com tais conhecimentos. A maioria dos respondentes que erram (58,7%) alegaram possuir algum tipo de experiência prática com as IFRS.

Notou-se que são as IES que pertencem ao intervalo 11|--20 as que concentram a maior parte desses respondentes (32,9%) que erraram. Do total desses respondentes, os discentes das IES pertencentes aos intervalos 1|--10 e 41|--50 são os que mais se demonstraram confiantes em propor uma solução ao problema (100%), respectivamente.

4.2.5.3 Análise da indecisão em relação ao julgamento efetuado

A Tabela 27 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não souberam responder se concordavam ou não com os julgamentos efetuados em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 27 - Distribuições relativas ao Caso 4: indecisão por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Indecisão	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	1	-	-	1	-	-	1	-
	11 -- 20	82	12	3	-	9	2	8	5	3
	21 -- 30	61	16	-	-	16	-	5	8	-
	41 -- 50	16	8	1	1	6	2	3	5	-
	Total	174	37	4	4	1	32	4	16	19
Relativa	1 -- 10	8,6%	-	-	-	100%	-	-	100%	-
	11 -- 20	47,1%	14,6%	25%	-	75%	16,7%	66,7%	41,7%	25%
	21 -- 30	35,1%	26,2%	-	-	100%	-	31,3%	50%	-
	41 -- 50	9,2%	50%	12,5%	12,5%	75%	25%	37,5%	62,5%	-
	Total	100%	21,3%	10,8%	2,7%	86,5%	10,8%	43,2%	51,4%	8,1%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os discentes concluintes que não souberam responder à questão e aos julgamentos que ela requer de acordo com o CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) totalizaram 21,3% do total de respondentes.

O percentual daqueles que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios é de apenas 10,8%. Já o percentual daqueles que não souberam dizer se o problema requer a aplicação de princípios ou regras é 2,7% e a preponderância dos que afirmaram não saber responder à questão é de 86,5%.

Observou-se ainda que 51,4% dos respondentes que não souberam responder à questão afirmam possuir alguma experiência prática-profissional e apenas 8,1% se disseram de algum modo satisfeitos com essa experiência. Identificou-se que 43,2% dos indecisos se disseram de algum modo satisfeitos com os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula.

Pelas distribuições da Tabela 27, foi possível observar que as IES que pertencem ao intervalo 41|--50 são as que concentram a maior parte desses respondentes (50%) que não souberam se posicionar com relação ao julgamento efetuado.

4.2.5.4 Análises estatísticas

A Tabela a seguir apresenta o resultado do teste qui-quadrado de Pearson para comparação dos acertos e dos erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES:

Tabela 28 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 4

Intervalo	Nr. Respondentes	Nr. Acertos	Nr. Erros	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	p-Valor
1 -- 10	15	13	1			
11 -- 20	82	43	27			
21 -- 30	61	29	16			
41 -- 50	16	6	2			
Total	174	91	46	19,141	6	0,004

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 19,141) sugere que as diferenças entre os acertos e erros por intervalo de IES apresentam significância estatística (p-valor = 0,004) no que se refere à concordância com o julgamento do Caso 4. Em outras palavras, o resultado do teste sugere que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de IES acerca do reconhecimento de passivos tem 0,4% de chance de serem atribuídas ao acaso.

O teste qui-quadrado de Pearson também foi gerado para analisar as frequências com relação à concordância (acertos, erros e indecisão) com o julgamento efetuado no Caso 3 com o objetivo de verificar a influência da experiência profissional na área contábil sobre o resultado, como segue:

Tabela 29 - Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 4

	Concordância	Discordância	Indecisão	Total
Nenhum	25	19	18	62
Até 5	50	23	15	88
Entre 6 e 10	12	3	3	18
Entre 11 e 20	2	1	1	4
Mais de 20	2	0	0	2
Total	91	46	37	174
Qui-quadrado de Pearson				8,355
Graus de Liberdade				10
p-Valor				0,594

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 8,355) sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado, já que apresenta um p-valor de 0,594. Dito de outra forma, o resultado do teste sugere que o efeito do tempo de experiência na área sobre o resultado tem 59,4% de chance de ser atribuído ao mero fruto do acaso.

A Tabela a seguir apresenta o resultado teste de análise de variância (Anova) para a comparação do nível médio de confiança entre todos os respondentes que concordaram ou não com o julgamento efetuado no Caso 4 (acertos e erros), agrupados nos intervalos de IES que são comparados um a um:

Tabela 30 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 4

Intervalo IES	Média	Intervalo IES	Diferença de Médias	Erro Padrão	P-Valor	Intervalo de Confiança de 95%	
						Limite Inferior	Limite Superior
1 -- 10	2,933	11 -- 20	0,0553	0,28674	0,997	-0,6887	0,7993
		21 -- 30	0,851*	0,29428	0,022	0,0878	1,6149
		41 -- 50	0,8708	0,36697	0,086	-0,0813	1,823
11 -- 20	2,878	1 -- 10	-0,0553	0,28674	0,997	-0,7993	0,6887
		21 -- 30	0,796*	0,17265	0	0,3481	1,244
		41 -- 50	0,815*	0,27906	0,02	0,0915	1,5396
21 -- 30	2,082	1 -- 10	-0,8514*	0,29428	0,022	-1,6149	-0,0878
		11 -- 20	-0,7961*	0,17265	0	-1,244	-0,3481
		41 -- 50	0,0195	0,2868	1	-0,7247	0,7636
41 -- 50	2,063	1 -- 10	-0,8708	0,36697	0,086	-1,823	0,0813
		11 -- 20	-0,8155*	0,27906	0,02	-1,5396	-0,0915
		21 -- 30	-0,0195	0,2868	1	-0,7636	0,7247

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 5%, os resultados da análise de diferença de médias do nível de confiança sugerem que os discentes das IES do intervalo 1|--10 (com nível de confiança média de 2,933) apresentam maior nível de confiança quando comparado aos alunos do intervalo 21|--30 (com nível de confiança média de 2,082) a um p-valor de 0,022.

Ainda, as comparações de médias demonstraram que os discentes das IES do intervalo 11|--20 (com nível de confiança média de 2,878) apresentam maior nível de confiança quando comparado aos alunos do intervalo 21|--30 (com nível de confiança média de 2,082) a um p-valor <0,001 e aos alunos do intervalo 41|--50 (com nível de confiança média de 2,063) a um p-valor de 0,02. Percebe-se que os demais intervalos de IES não apresentaram diferenças estatisticamente significativas quando comparados, um a um já que apresentam p-valor superior a 0,05.

4.2.5.5 Considerações sobre o Caso 4

No que se refere a comparação das distribuições de acertos, observou-se que os discentes das IES do intervalo 1|--10 são os que obtiveram maior êxito na solução correta do problema que envolve a contabilização de provisões e são também os que mais reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais.

Com o objetivo de verificar se o nível de acertos e erros entre os intervalos de IES possuíam diferenças estatisticamente significativas, aplicou-se o teste não paramétrico qui-quadrado de Pearson e os resultados sugeriram que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de instituições não são atribuídas ao acaso e as diferenças entre eles são estatisticamente significativas (qui-quadrado de 19,141 e p-valor de 0,004).

Como não foram analisadas as ementas curriculares das IES que compuseram a amostra, não foi possível identificar em qual período os discentes estudaram o tema Passivos ou mesmo Teoria da Contabilidade. Todavia, como trata-se de discentes concluintes, presume-se que tenham tido contato com algum aspecto do tema. Não obstante, diante das discrepâncias observadas nas distribuições de acertos (52,3%) e de erros (26,4%), os resultados do Caso 4 sugerem dificuldades de reconhecer mais de uma possibilidade para a solução de problemas reais com as IFRS quando se requer julgamentos diante de cenários de incertezas, corroborando com os estudos de Costa et al. (2016).

No que se refere ao nível de confiança para efetuar julgamentos, observou-se em elevado percentual de discentes que acertaram e se disseram confiantes (71,4%). Já entre os discentes

que erraram, esse percentual foi de 56,5%. A comparação dos resultados do nível de confiança entre os intervalos de IES, mediante a análise de variância das médias, apontou diferenças estatisticamente significativas entre os discentes do intervalo 1|--10 que se dizem mais confiantes quando comparados com os decentes do 11|--20. Ainda, foi possível observar diferenças de médias significativas quando comparados o nível de confiança dos discentes das IES do intervalo 11|--20 com os discentes das IES dos intervalos 21|--30 e 41|--50.

A discrepância de acertos e erros observadas na aplicação do cenário contábil de provisões para litígios neste estudo não corroborou com os resultados obtidos por Toigo, Gollo e Cunha (2014) quando da aplicação de caso semelhante para alunos de seis IES do Estado de Santa Catarina. No entanto, diante dos resultados obtidos por ambos os estudos, infere-se que existe inadequado nível de julgamento por parte dos discentes no que se refere ao reconhecimento e mensuração de incertezas relacionadas as provisões.

Hodgdon, Hughes e Street (2011) incentivam os docentes que ensinam as IFRS a abordem casos complexos em que julgamentos contábeis acerca de incertezas estejam presentes, de forma que o aprendizado espelhe a vida real. Assim procedendo, o professor promoverá nos alunos a consciência da complexidade que enfrentam os profissionais na atividade de avaliar as incertezas que permeiam o reconhecimento de provisões, por exemplo.

4.2.6 Caso 5 – Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos

O quinto cenário contábil apresentado no questionário foi extraído e adaptado da 13ª questão da 18ª edição do Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de 2018:

Figura 14 – Análise do cenário contábil: Caso 5

Caso 5	Respostas
<p><u>Contexto:</u> a administração da Companhia XYZ, no seu décimo segundo exercício social, decidiu reconhecer no exercício corrente crédito fiscal correspondente ao prejuízo fiscal acumulado, relativo a imposto de renda e contribuição social, sendo os montantes relevantes. A companhia apresentou demonstrativo de perspectiva de resultado positivo para os cinco próximos anos, entretanto, vem apresentando prejuízo fiscal nos últimos 4 anos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de: <input type="checkbox"/> Princípios <input type="checkbox"/> Regras <input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação? <input type="checkbox"/> Satisfatório <input type="checkbox"/> Superficial <input type="checkbox"/> Mediano <input type="checkbox"/> Deficiente</p>
<p><u>Afirmativa:</u> o contador da Companhia decidiu não reconhecer o crédito fiscal, em função de o histórico de lucro tributável não ter se concretizado pelo menos nos últimos 3 anos.</p>	

Fonte: Adaptado do 18º. Exame de Qualificação Técnica do CFC para Registro no CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes).

O cenário em questão está relacionado ao reconhecimento contábil de créditos tributários diferidos. Nas subseções a seguir serão apresentadas as estatísticas descritivas e de comparação das respostas obtidas com o questionário preenchido pelos discentes concluintes que responderam à pesquisa.

4.2.6.1 Análise da concordância com o julgamento efetuado

A Tabela 31 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 31 - Distribuições relativas ao Caso 5: acertos por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Acertos	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	3	2	1	-	2	2	3	3
	11 -- 20	82	21	15	5	1	13	19	16	12
	21 -- 30	61	19	8	6	5	8	7	11	2
	41 -- 50	16	6	3	3	-	2	5	2	0
	Total	174	49	28	15	6	25	33	32	17
Relativa	1 -- 10	8,6%	20,0%	66,7%	33,3%	-	66,7%	66,7%	100%	100%
	11 -- 20	47,1%	25,6%	71,4%	23,8%	4,8%	61,9%	90,5%	76,2%	57,1%
	21 -- 30	35,1%	31,1%	42,1%	31,6%	26,3%	42,1%	36,8%	57,9%	10,5%
	41 -- 50	9,2%	37,5%	50%	50%	-	33,3%	83,3%	33,3%	-
	Total	100%	28,2%	57,1%	30,6%	12,2%	51%	67,3%	65,3%	34,7%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observou-se que apenas 28,2% dos respondentes concordaram com os julgamentos efetuados de acordo com CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 32 (Tributos sobre o Lucro). Dos respondentes com êxito, 57,1% reconheceram que a solução do problema se dava mediante a aplicação de princípios gerais seguido daqueles que entenderam que a solução se dava pela aplicação de regras (30,6%) e daqueles que não souberam responder (12,2%).

Os resultados indicaram que 51% dos respondentes com êxito nos julgamentos situaram seu nível de confiança em algum grau entre mediano e satisfatório. Os respondentes que classificaram os conhecimentos de IFRS obtidos em sala de aula entre mediano e satisfatório totalizaram 67,3%. Observou-se que 65,3% dos respondentes alegam possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, e 34,7% classificam essa experiência em algum nível entre mediano e satisfatório.

Os discentes das IES pertencentes ao intervalo 41|--50 são os que apresentaram maior nível de acerto entre os respondentes (37,5%). Entretanto, são os discentes das IES do intervalo 1|--10 os que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais (66,7%). São também os discentes das IES do intervalo 1|--10 os que se demonstraram mais confiantes (66,7%) em efetuar julgamentos para a solução do problema.

Foi possível observar ainda que foram os discentes das IES do intervalo 11|--20 aqueles que se disseram mais satisfeitos com os conteúdos de IFRS obtidos em sala de aula (90,5%). Já com relação a experiência profissional, foram os discentes das IES do intervalo 1|--10 que alegaram mais experiência com as IFRS (100%) e são também os que se disseram mais satisfeitos com essa experiência (100%).

4.2.6.2 Análise da discordância com o julgamento efetuado

A Tabela 32 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não efetuaram os julgamentos em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 32 - Distribuições relativas ao Caso 5: erros por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Erros	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	5	4	1	-	4	2	4	2
	11 -- 20	82	41	27	13	1	21	16	26	14
	21 -- 30	61	27	13	11	3	10	11	18	9
	41 -- 50	16	6	3	1	2	2	2	4	2
	Total	174	79	47	26	6	37	31	52	27
Relativa	1 -- 10	8,6%	33,3%	80%	20%	-	80%	40%	80%	40%
	11 -- 20	47,1%	50,0%	65,9%	31,7%	2,4%	51,2%	39%	63,4%	34,1%
	21 -- 30	35,1%	44,3%	48,1%	40,7%	11,1%	37%	40,7%	66,7%	33,3%
	41 -- 50	9,2%	37,5%	50%	16,7%	33,3%	33,3%	33,3%	66,7%	33,3%
	Total	100%	45,4%	59,5%	32,9%	7,6%	46,8%	39,2%	65,8%	34,2%

Fonte: Elaborado pelo autor.

A distribuição das respostas dos discentes que não concordaram com os julgamentos efetuados no Caso 5 de acordo com CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 32 (Tributos sobre o Lucro) e, conseqüente, erraram foi de 45,4% do total de respondentes.

Embora discordaram da solução apresentada, 59,5% desses respondentes entenderam que a solução do problema se dava mediante a aplicação de princípios gerais. Notou-se ainda que, do total de respondentes que não concordaram, 46,8% se destacaram por demonstrar

confiança em algum nível entre mediano e satisfatório para apresentar uma solução ao problema proposto.

Embora 65,8% dos que não obtiveram êxito alegaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS, somente 34,2% deles se disseram satisfeitos com essa experiência. Observou-se que são as IES que pertencem ao intervalo 11|--20 que concentram a maior parte dos respondentes (50%) dos respondentes que não concordaram com a solução e erraram.

4.2.6.3 Análise da indecisão com relação ao julgamento efetuado

A Tabela 33 evidencia a distribuição das respostas dos discentes que não souberam responder se concordavam ou não com os julgamentos efetuados em concordância a Estrutura Conceitual e as normas IFRS, traduzidas nos Pronunciamentos Técnicos do CPC:

Tabela 33 - Distribuições relativas ao Caso 5: indecisão por grupos de IES

Frequência	Intervalo de IES	Total Resp. por IES	Total de Indecisão	Princípios	Regras	Não Sabem	Nível de Confiança	Aval. Exp. IFRS em sala	Exp. Área	Aval. Exp. Prát. c/ IFRS
Absoluta	1 -- 10	15	7	-	1	6	-	5	4	3
	11 -- 20	82	20	3	2	15	3	13	9	3
	21 -- 30	61	15	-	-	15	-	10	1	-
	41 -- 50	16	4	1	-	3	1	1	3	-
	Total	174	46	4	4	3	39	4	29	17
Relativa	1 -- 10	8,6%	46,7%	-	14,3%	85,7%	-	71,4%	57,1%	42,9%
	11 -- 20	47,1%	24,4%	15%	10%	75%	15%	65%	45%	15%
	21 -- 30	35,1%	24,6%	-	-	100%	-	66,7%	6,7%	-
	41 -- 50	9,2%	25%	25%	-	75%	25%	25%	75%	-
	Total	100%	26,4%	8,7%	6,5%	84,8%	8,7%	63%	37%	13%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os respondentes que afirmaram não saber responder se concordavam com o julgamento efetuado de acordo com CPC 00 (Estrutura Conceitual) e CPC 32 (Tributos sobre o Lucro) no Caso 5 totalizaram 26,4% do total.

O percentual daqueles que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios é de apenas 8,7%. O percentual daqueles que não sabem responder se o problema requer a aplicação de princípios ou regras é o mais alto entre as distribuições deste agrupamento e representam 84,8% do total de respostas.

Observou-se que 37% dos respondentes dos que não souberam responder à questão afirmaram possuir alguma experiência prática-profissional com as IFRS e que somente 13% deles estão satisfeitos com os conhecimentos advindos dessa experiência.

Pelas distribuições da Tabela 33, percebeu-se que são as IES que pertencem ao intervalo 1|--10 as que concentram a maior parte desses respondentes (46,7%) indecisos. Curiosamente, os discentes das IES classificadas no intervalo 41|--50 são os que se disseram mais confiantes para propor solução para o problema (25%) mesmo não sabendo se concordam ou não com o julgamento efetuado.

4.2.6.4 Análises estatísticas

A Tabela a seguir apresenta o resultado do teste qui-quadrado de Pearson para comparação dos acertos e dos erros entre os discentes, organizados por intervalos de IES:

Tabela 34 – Teste Qui-Quadrado de Pearson para acertos e erros: Caso 5

Intervalo	Nr. Respondentes	Nr. Acertos	Nr. Erros	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	p-Valor
1 -- 10	15	3	5			
11 -- 20	82	21	41			
21 -- 30	61	19	27			
41 -- 50	16	6	6			
Total	174	49	79	9,411	6	0,152

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 9,411) sugere que as diferenças entre os acertos e erros por intervalo de IES não apresentaram significância estatística (p-valor de 0,152) no que se refere à concordância com o julgamento do Caso 5. Assim, o resultado do teste sugere que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de IES no que se refere ao reconhecimento de tributos diferidos tem 15,2% de chance de serem resultado do mero acaso.

O teste qui-quadrado de Pearson também foi gerado para analisar as frequências com relação à concordância (acertos, erros e indecisão) com o julgamento efetuado no Caso 5 com o objetivo de verificar a influência da experiência profissional na área contábil sobre o resultado, como segue:

Tabela 35 - Comparação dos resultados com o nível de experiência: Caso 5

	Concordância	Discordância	Indecisão	Total
Nenhum	17	27	18	62
Até 5	27	36	25	88
Entre 6 e 10	3	13	2	18
Entre 11 e 20	1	3	0	4
Mais de 20	1	0	1	2
Total	49	79	46	174
Qui-quadrado de Pearson				13,495
Graus de Liberdade				10
p-Valor				0,197

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nível de significância de 0,05, o resultado do teste qui-quadrado de Pearson (qui-quadrado de 13,495) sugeriu que o tempo de experiência profissional não influenciou o resultado, já que apresenta um p-valor de 0,197. Em outras palavras, o resultado do teste sugere que o efeito do tempo de experiência na área sobre o resultado tem 19,7% de chance de ser atribuído ao acaso.

A Tabela a seguir apresenta o resultado teste de análise de variância (Anova) para a comparação do nível médio de confiança entre todos os respondentes que concordaram ou não com o julgamento efetuado no Caso 5 (acertos e erros), agrupados nos intervalos de IES que são comparados um a um:

Tabela 36 – Teste de comparação de médias para o nível de confiança: Caso 5

Intervalo IES	Média	Intervalo IES	Diferença de Médias	Erro Padrão	p-Valor	Intervalo de Confiança de 95%	
						Limite Inferior	Limite Superior
1 -- 10	2,133	11 -- 20	-0,196	0,269	0,467	-0,727	0,335
		21 -- 30	0,199	0,276	0,472	-0,346	0,744
		41 -- 50	0,321	0,344	0,353	-0,359	1
11 -- 20	2,329	1 -- 10	0,196	0,269	0,467	-0,335	0,727
		21 -- 30	,395*	0,162	0,016	0,075	0,715
		41 -- 50	0,517	0,262	0,05	-7,662E-05	1,034
21 -- 30	1,934	1 -- 10	-0,199	0,276	0,472	-0,744	0,346
		11 -- 20	-,395*	0,162	0,016	-0,715	-0,075
		41 -- 50	0,122	0,269	0,651	-0,409	0,653
41 -- 50	1,813	1 -- 10	-0,321	0,344	0,353	-1	0,359
		11 -- 20	-0,517	0,262	0,05	-1,034	7,662E-05
		21 -- 30	-0,122	0,269	0,651	-0,653	0,409

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao se comparar as médias do nível de confiança entre os intervalos de IES par a par, os resultados sugerem que existem diferenças estatisticamente significativas entre os alunos das IES do intervalo 11|--20 (com nível de confiança média de 2,329) quando comparadas com os alunos dos intervalos 21|--30 (com nível de confiança média de 1,934) e 41|--50 (com nível de confiança média de 1,813). O nível de confiança médio dos alunos IES do intervalo 11|--20 apresenta diferenças estatisticamente significativa quando comparados com o dos alunos das IES dos intervalos 21|--30 (a um p-valor de 0,016) e 41|--50 (a um p-valor de 0,05).

4.2.6.5 Considerações sobre o Caso 5

No que se refere a comparação das distribuições de acertos, observou-se que os discentes das IES do intervalo 41|--50 são os que obtiveram maior êxito na solução correta do problema relacionado ao reconhecimento de créditos tributários diferidos. No entanto, tiveram destaque os discentes das IES do intervalo 1|--10 como os que reconheceram que a solução do problema se dá mediante a aplicação de princípios gerais.

Com o objetivo de verificar se o nível de acertos e erros entre os intervalos de IES possuíam diferenças estatisticamente significativas, aplicou-se o teste não paramétrico qui-quadrado de Pearson e os resultados sugeriram que as diferenças de acertos e erros entre os intervalos de instituições são atribuídas ao acaso, já que não apresentaram significância estatística (p-valor > 0,005).

Como não foram analisadas as ementas curriculares das IES que compuseram a amostra, não foi possível identificar se os discentes estudaram ou não a norma contábil relativa ao reconhecimento de tributos sobre o lucro (CPC 32).

No que se refere ao nível de confiança para efetuar julgamentos, observou-se elevada frequência de discentes que se disseram confiantes em propor uma solução ao problema (51% dos que acertaram e 46,8% dos que erraram). A comparação dos resultados do nível de confiança entre os intervalos de IES, mediante a análise de variância das médias, apontou diferenças estatisticamente significativas entre os discentes do intervalo 11|--10 que se dizem mais confiantes quando comparados com os decentes dos intervalos 21|--30 e 41|--50.

Os resultados indicam despreparo técnico para o julgamento de acordo com o CPC 32 (Tributos sobre o Lucro) e CPC 00 (Estrutura Conceitual) no que se refere ao reconhecimento ativos, corroborando com as evidências do estudo de Toigo, Gollo e Cunha (2014) com discentes concluintes no Estado de Santa Catarina acerca deste mesmo assunto.

4.2.7 Síntese dos Resultados

Com o objetivo de sumarizar os resultados das estatísticas descritivas e inferenciais de cada cenário contábil foi elaborada a Tabela 37. Nesta tabela estão dispostos os resultados das distribuições, por intervalo de IES, da concordância, da discordância e da indecisão com relação ao julgamento efetuado com base nos Pronunciamentos Técnicos do CPC, além das distribuições relativas a identificação do sistema contábil baseado em princípios gerais e do nível de confiança para a propositura de julgamentos contábeis.

Além disso, na Tabela 37 são sumarizados os resultados das estatísticas inferenciais para a comparação dos acertos e erros entre os intervalos de IES, o efeito do tempo de experiência profissional sobre os resultados (acertos, erros e indecisão) e a comparação do nível médio de confiança dos discentes para efetuar julgamentos contábeis em casos semelhantes aos apresentados nos cenários contábeis.

Nas seções 4.2.2 a 4.2.6 deste estudo foram analisados os cinco casos individualmente no que se refere a concordância, a discordância, a indecisão e as comparações de desempenho dos alunos que participaram da pesquisa, segregados por intervalos de IES de acordo com os resultados destas instituições no 2º Exame de Suficiência do CFC de 2017.

No que se refere a acertos e erros com os julgamentos efetuados observou-se que a temática Divulgação de Receitas e Reconhecimento de Tributos Diferidos são as que apresentaram menor percentual de distribuição, indicando possíveis áreas com potencial de atuação por partes de discentes e gestores acadêmicos da área contábil com o objetivo de promover melhorias. O teste de comparação de acertos e erros entre os intervalos de IES apontou diferenças significativamente estatísticas entre os intervalos de IES para as temáticas Mensuração de Ativos e de Passivos, indicando, de igual modo, áreas com potencial de desenvolvimento de habilidades relacionadas a atribuição de valor a elementos patrimoniais.

Tabela 37 - Síntese das análises estatísticas descritiva e inferencial

Caso/Resultado	1 - Reconhec. Ativos	2 - Mensur. Ativos	3 - Divulg. Receitas	4 - Reconhec. Passivos	5 - Reconhec. Trib. Diferidos
Concordância c/ julgamento					
Acertos	1 --10 (93,3%)	1 --10 (80%)	41 --50 (62,5%)	1 --10 (86,7%)	41 --50 (37,5%)
Ident. Princíp.	1 --10 (64,3%)	21 --30 (72,1%)	21 --30 (75,9%)	1 --10 (61,5%)	1 --10 (66,7%)
Nível Conf.	11 --20 (57,4%)	41 --50 (85,7%)	11 --20 (72,2%)	11 --20 (81,4%)	1 --10 (66,7%)
Discordância c/ julgamento					
Erros	21 --30 (24,6%)	21 --30 (21,3%)	1 --10 (73,3%)	11 --20 (32,9%)	11 --20 (50%)
Ident. Princíp.	1 --10 (100%)	1 --10 (100%)	1 --10 (90,9%)	1 --10 (100%)	1 --10 (65,9%)
Nível Conf.	1 --10 (50%) e 41 --50 (50%)	11 --20 (76,9%)	11 --20 (76,2%)	1 --10 (50%) e 41 --50 (50%)	1 --10 (80%)
Indecisão c/ julgamento					
Não souberam	21 --30 (13,1%) 11 --20 (50%) e	41 --50 (37,5%)	41 --50 (12,5%)	41 --50 (50%)	1 --10 (46,7%)
Ident. Princíp.	21 --30 (50%)	11 --20 (16,7%)	11 --20 (14,3%)	11 --20 (25%)	41 --50 (25%)
Nível Conf.	41 --50 (50%)	11 --20 (83,3%)	11 --20 (50%)	41 --50 (25%)	41 --50 (25%)
Compar. acertos e erros entre interv. de IES					
Qui-Quadrado	8,157	17,506	10,63	19,141	9,411
Gr. liberdade	6	6	6	6	6
p-Valor	0,227	0,008	0,101	0,004	0,152
Nível signific.	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Signif. Estatíst	Não	Sim	Não	Sim	Não
Influência da exper. profis.na área s/ resultados					
Qui-Quadrado	6,156	5,897	9,212	8,355	13,495
Gr. liberdade	10	10	10	10	10
p-Valor	0,802	0,659	0,325	0,594	0,197
Nível signific.	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Signif. Estatíst	Não	Não	Não	Não	Não
Compar. do nível de confiança entre os interv. de IES					
Difer. Médias	11 --20 > 21 --30 (0,520)	11 --20 > 21 --30 (0,5556)	11 --20 > 21 --30 (0,6733) 11 --20 > 41 --50 (0,6662)	1 --10 > 21 --30 (0,851) 11 --20 > 21 --30 (0,796) 11 --20 > 41 --50 (0,815)	11 --20 > 21 --30 (0,0395) 11 --20 > 41 --50 (0,517)
p-Valor	0,007	0,002	11 --20 > 21 --30 (<0,001) 11 --20 > 41 --50 (0,041)	1 --10 > 21 --30 (0,022) 11 --20 > 21 --30 (<0,001) 11 --20 > 41 --50 (0,02)	11 --20 > 21 --30 (0,016) 11 --20 > 41 --50 (0,05)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para todos os cenários abordados, o teste de associação do tempo de experiência na área contábil sobre os resultados não resultou em significância estatística o que significa dizer que, nos casos abordados no questionário aplicado, a experiência profissional experimentada pelos

discentes (64,4% alegaram experiência sendo que apenas 21,4% deles disseram possuir mais de 5 anos de vivência profissional) não teve influência no resultado. De acordo com Toigo, Gollo e Cunha (2014), a experiência profissional e estágios de qualidade na área contábil podem contribuir para maior familiaridade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC e devem ser amplamente buscadas pelos discentes.

Embora tenham sido os discentes das IES do intervalo 1|--10 os que tiveram melhor desempenho nos julgamentos efetuados, o teste de comparação das médias do nível de confiança apontou que, em todos, os casos foram os discentes do intervalo de IES 11|--20 os que se disseram mais confiantes em propor julgamentos contábeis em casos semelhantes aos abordados no questionário. Infere-se que os discentes do intervalo 1|--10 sejam aqueles que possuem maior conhecimento acerca das possibilidades de solução de casos contábeis mediante a aplicação de julgamentos profissionais. No entanto, isso releva que pode haver um hiato entre o conhecimento técnico obtido e as habilidades de julgamentos sobre a informação contábil, o que permite que os docentes e gestores acadêmicos da área contábil possam refletir sobre metodologias ativas de ensino que lhes suportem na busca pelo desenvolvimento das habilidades de julgamentos contábeis em sala de aula.

Observou-se elevada distribuição da autoavaliação do nível de confiança em algum grau entre “Mediano” e “Satisfatório” relativa àqueles que não concordaram com os julgamentos ou que não souberam julgar em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC. Os resultados sugerem que a confiança declarada na solução de problemas contábeis que requeiram julgamentos não necessariamente possui respaldo num razoável conhecimento dos princípios gerais dos Pronunciamentos Técnicos do CPC, haja vista a elevada proporção daqueles que não obtiveram êxito no julgamento e daqueles que sequer sabem identificar que a solução de alguns problemas se fundamenta aplicação de princípios gerais contidos na Estrutura Conceitual contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após um longo período de vigência de um sistema contábil baseado em regras e forte influência tributária na Contabilidade, o Brasil convergiu suas normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Com isso, o Brasil passou a adotar, desde o ano 2008 um conjunto de normas pautadas essencialmente em princípios gerais. Uma vez que regras detalhadas são substituídas por princípios gerais, aumenta-se o espaço para o julgamento profissional do contador diante de escolhas possíveis para se apresentar os efeitos dos fatos contábeis.

A adoção de padrões contábeis internacionais baseado em princípios trouxe implicações acadêmicas, especialmente no que se refere a organização da estrutura curricular para o curso de Ciências Contábeis. Contudo, mais do que a adaptação da estrutura curricular por parte das IES para a inclusão das IFRS, é necessário que a forma como se ensinam normas contábeis baseadas em princípios sejam efetivamente abordadas para que as referidas normas se convertam em boas práticas empresariais na elaboração dos demonstrativos financeiros.

Na esteira desse movimento de convergência contábil à padrões internacionais, órgãos internacionais e nacionais têm se mobilizado na elaboração de currículo para o desenvolvimento competências e habilidades que devam ser desenvolvidas para a formação do futuro profissional contábil hábil para atuar num cenário global de negócios, a exemplo da Resolução nº. 10 de 2004 do CNE/CES, do IES 3 da IFAC e do Currículo Mundial proposto pela UNCTAD-ISAR. Com o intuito de suportar docentes na formação do profissional contábil hábil para a produção de informações contábeis financeiras sob a égide de normas contábeis pautadas em princípios gerais, de forma segura e duradoura, a Fundação IFRS dispõe de material exemplificativo, com exemplos não exaustivos, para a abordagem do ensino das IFRS de forma progressiva e embasado na Estrutura Conceitual contábil.

Diante deste desafiador contexto para a academia em que a adoção de normas internacionais valoriza o papel do julgamento profissional, o presente estudo teve como objetivo geral o de analisar o nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis diante da necessidade de se fazer julgamentos contábeis.

Ainda, o presente estudo teve os seguintes objetivos específicos: i) verificar se os discentes concluintes reconhecem que a estrutura normativa contábil vigente no Brasil é baseada em princípios gerais, ii) conhecer a autoavaliação do discente concluinte do curso de

Ciências Contábeis quanto ao seu nível de confiança para fazer julgamentos contábeis, tendo por base os conhecimentos de IFRS obtidos na graduação e iii) verificar se existem diferenças do nível de confiança entre os grupos de IES relativos aos discentes concluintes que participaram da pesquisa.

O presente estudo teve natureza exploratória e descritiva. No que se refere ao método, o estudo empregou qualitativo no que se refere ao levantamento do nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis para efetuar julgamentos contábeis e emprega abordagem quantitativa no que se refere a análise estatística dos dados levantados.

Para que os objetivos desta pesquisa pudessem ser alcançados foi aplicado um questionário com questões sistematicamente articuladas e com conteúdo pertinente aos objetivos de pesquisa. No questionário foram apresentados 5 cenários contábeis relacionados a julgamentos ocorridos em alguma fase do processo contábil cujas opções de respostas eram compostas por variáveis que tinham por objetivo atender aos objetivos deste estudo. O critério de seleção e amostragem, que resultou em 12 IES localizadas no município de São Paulo, estão descritos no capítulo 3 deste estudo.

Após a organização e tabulação dos dados, procedeu-se com a análise estatística descritiva das frequências de respostas para cada caso individualmente, como seguem: i) acertos, erros e indecisões com relação ao julgamento efetuado, ii) solução do problema mediante aplicação de princípios ou regras e iii) nível de confiança para efetuar julgamento contábil para caso semelhante.

Uma vez finalizadas as análises estatísticas descritivas, procedeu-se a análise estatística inferencial mediante o emprego dos seguintes procedimentos: i) teste de qui-quadrado para verificar a associação entre acertos, erros e indecisões entre os discentes; ii) teste de qui-quadrado para verificar a associação entre acertos e erros entre os discentes com relação ao tempo de experiência na área contábil, iii) análise de variância para comparação do nível médio de confiança entre respondentes agrupados nos intervalos de IES, seguida de teste à posteriori de Tukey DHS e iv) inferência por intervalo de confiança de 95% para expressar diferenças entre médias.

No capítulo 4 desta pesquisa foi apresentada a plataforma teórica de análise e interpretação de cada cenário contábil abordado no questionário em forma de caso, o perfil dos 174 discentes respondentes, bem como as análises estatísticas descritiva e inferencial de cada caso abordado de modo que, nesta seção serão apresentados os resultados de forma consolidada,

iniciados pelas análises de frequências decorrentes das estatísticas descritivas e na sequência os resultados decorrentes da estatística inferencial.

Por meio da análise estatística descritiva, constatou-se que a grande maioria dos discentes que concordaram com os julgamentos efetuados e obtiveram êxito reconheceram que soluções a problemas que envolvam julgamentos profissionais possam ser embasadas em princípios gerais, especialmente em casos em que possam existir mais de uma possibilidade de se resolver um problema.

No entanto, foi possível constatar que existe uma certa confusão na classificação do sistema de normas baseadas em princípios *versus* sistema de normas baseadas em regras. Desse modo, infere-se que a ausência da compreensão adequada do que seja a adoção de normas pautadas em princípios gerais pelo Brasil pode fazer com que o discente defina o sistema pela norma, confundindo regras decorrentes de Pronunciamentos Técnicos para um tema contábil em particular com a definição de toda a filosofia central do sistema das normas IFRS que são os princípios gerais estabelecidos numa Estrutura Conceitual.

No que se refere ao êxito em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC, observou-se que foram os discentes das IES do intervalo 1|--10 aqueles que mais se destacaram e fizeram os julgamentos em conformidade com as normas contábeis nos cenários contábeis 1 (Reconhecimento de Ativos), 2 (Mensuração de Ativos) e 4 (Reconhecimento de Passivos). Foram os discentes deste intervalo os que também se destacaram em reconhecer que os julgamentos efetuados foram pautados em princípios gerais, ao invés de regras específicas para os cenários contábeis 1 (Reconhecimento de Ativos), 4 (Reconhecimento de Passivos) e 5 (Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos).

Com relação ao nível de confiança em algum nível entre “Mediano” e “Satisfatório” na propositura de julgamentos contábeis com vista a solução do problema nos cenários abordados, foram os discentes das IES do intervalo 11|--20 os que mais obtiveram destaque no Caso 1 (Reconhecimento de Ativos), no Caso 3 (Divulgação de Receitas) e Caso 4 (Reconhecimento de Passivos), respectivamente.

Observou-se, em todos os cinco cenários abordados, elevada distribuição da autoavaliação do nível de confiança em algum grau entre “Mediano” e “Satisfatório” relativa àqueles que não concordaram com os julgamentos ou que não souberam julgar em conformidade com as IFRS. Diante desses resultados, infere-se que a confiança declarada na solução de problemas contábeis que requeiram escolhas e julgamentos não necessariamente

possui respaldo num razoável conhecimento dos princípios gerais da IFRS, reforçando a presença de inadequado nível de julgamento por parte dos discentes, corroborando com o estudo de Toigo, Gollo e Cunha (2014) com discentes catarinenses do curso de Ciências Contábeis.

Por meio da análise da estatística inferencial, mediante o teste qui-quadrado de Pearson (ao nível de significância de 0,05) foi possível identificar que os resultados da comparação de acertos e erros entre os intervalos de IES sugeriram diferenças significativas para o Caso 2 (Mensuração de Ativos) e Caso 4 (Reconhecimento de Passivos). Isso significa que as diferenças observadas não são devidas ao fruto do acaso, de modo que se pode inferir que sejam temas que revelem maior dificuldade entre docentes que participaram da pesquisa, o que requer atenção dos docentes e gestores acadêmicos da área contábil.

Ainda que não tenha sido objetivo deste estudo analisar as ementas curriculares é possível atribuir as diferenças de acertos e erros ao fato de que para 47,7% dos respondentes faltar mais de 5 matérias para concluir o curso, de modo que pode ser que não tenham estudado a disciplina Teoria da Contabilidade, Valor Justo, Combinação de Negócios e Passivos. Entretanto, é esperado que alunos concluintes desenvolvam maior familiaridade com as IFRS de forma que possam dominar definições dos elementos básicos das demonstrações financeiras, bem como as características fundamentais da informação contábil.

O teste qui-quadrado de associação de Pearson também fora utilizado para analisar verificar a associação dos efeitos dos diferentes níveis de experiência na área contábil sobre os resultados, em termos de acertos, erros e indecisões para cada caso individualmente. Os resultados não apresentaram significância estatística, de modo que sugeriram que o tempo de experiência profissional na área contábil pudessem explicar os resultados, muito embora a maior parte dos respondentes afirmaram possuir algum tipo de experiência profissional na área contábil (64,4% do total, sendo 21,4% o total daqueles que disseram possuir mais de 5 anos de experiência profissional). Ressalta-se aqui que o estágio profissional de qualidade na área contábil deva ser um objetivo do discente para o aumento da familiaridade com as normas IFRS.

Por fim, a aplicação da análise de Variância (Anova) para comparação do nível médio de confiança para efetuar julgamentos contábeis, entre respondentes agrupados nos intervalos de IES para expressar diferenças entre médias, sugeriu diferenças significativas entre alguns intervalos de IES, com maior destaque positivo para as IES do intervalo 11|--20 quando comparada com as IES de outros intervalos, em todos os cenários abordados. No Caso 1 (Reconhecimento de Ativos) os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram maior nível de

confiança do que os discentes do intervalo 21|--30. Semelhante resultado tivera o Caso 2 (Mensuração de Ativos) em que os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram maior nível de confiança do que os discentes do intervalo 21|--30.

No que se refere a comparação do nível médio de confiança para efetuar julgamentos contábeis para o Caso 3 (Divulgação de Receitas), os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram diferenças significativas de confiança quando comparados aos discentes dos intervalos 21|--30 e 41|--50. Já para o Caso 4 (Reconhecimento de Passivos), os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram diferenças significativas quando comparado aos discentes dos intervalos 1|--10, 21|--30 e 41|--50. Por fim, no Caso 5 (Reconhecimento de Créditos Tributários Diferidos), os discentes do intervalo 11|--20 apresentaram maior nível de confiança quando comparado aos discentes dos intervalos 21|--30 e 41|--50.

Pode-se observar que, em 3 dos 5 casos abordados neste estudo, foram os discentes das IES do intervalo 1|--10 que mais obtiveram maior êxito no que se refere a concordância com os julgamentos efetuados de acordo com as normas IFRS, mas a autoavaliação do nível confiança para propor julgamentos contábeis não segue na mesma direção de desempenho, em que tiveram destaque os discentes das IES do intervalo 11|--20, cujo teste de diferenças de médias demonstrou o destaque dos alunos concluintes nas instituições deste intervalo sobre as demais em todos os casos.

Sob a lente do Modelo de Tomada de Decisão de Rodgers (1997, 2006) aplicado aos resultados, pode-se inferir que possivelmente os discentes das IES do intervalo 1|--10 tenham bem desenvolvidas a recepção de conteúdo (*Information e Perception*) de IFRS, o que contribui para explicar sua posição de desempenho nos Exames de Suficiência do CFC. No entanto, os referidos docentes podem não ter bem desenvolvidas as habilidades de julgamento e decisão (*Judgement e Decision*) o que faz com que; embora detenham maior domínio de conteúdo técnico e possuam mais consciência das possibilidades de resolução de um problema que envolvam julgamentos, não apresentem maior nível de confiança para propor julgamentos contábeis. Isso pode ser explicado, segundo Maia (2012), por uma incipiente abordagem ao julgamento e tomada de decisão sobre a informação contábil nos desenhos das matrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis.

Uma vez que nem todos os julgamentos contábeis são possíveis de serem ensinados, o uso de uma abordagem de ensino de IFRS que estimule a autonomia do aluno a fazer julgamento sobre a informação financeira na resolução de problemas que espelhem a vida real, tal como

sugere o modelo de estágios progressivos do Ensino embasado na Estrutura Conceitual desenvolvido por Wells e Tarca (2014a; 2014b; 2014c) no âmbito da Fundação IFRS, constituem-se relevantes materiais de apoio didático a docentes de qualquer país que adote as normas IFRS ou permitam sua utilização. Assim, ao adotar os estudos de casos em Contabilidade, o docente prepara o aluno de forma mais realista para os desafios práticos de sua vida profissional, bem como lhe permite base conceitual para assentar as mudanças contínuas do ambiente empresarial e das normas contábeis produzidas pelo IASB.

Embora trata-se de um estudo realizado em algumas IES localizadas no município de São Paulo, que observam as diretrizes curriculares de nível nacional, pede-se cautela na interpretação e generalização dos resultados para além da amostra, devendo-se também considerar os diferentes níveis de desenvolvimento econômico regionais no Brasil. Dessa forma, como sugestão de pesquisas futuras sugere-se que a amostra seja ampliada para instituições de outras capitais e regiões do país para que possam ser comparadas e contribuam para o desenvolvimento da educação contábil de qualidade. Ainda, outra possibilidade de estudo que se sugere é a implementação e análise dos resultados da abordagem de ensino de problemas contábeis de Wells (2010) no ensino de IFRS em alguma disciplina em que as referidas normas sejam estudadas.

REFERÊNCIAS

ADRIANO, Sérgio. **Manual dos Procedimentos Contábeis Comentados. Esquemas-Gráficos, Quadro-Resumos e Exercícios Resolvidos.** São Paulo: Atlas, 2018.

ALBRECHT, W. Steve; SACK, Robert J. **Accounting education: charting the course through a perilous future.** Sarasota, FL: American Accounting Association, v. 16, 2000. Disponível em: <<https://searchworks.stanford.edu/view/10002409>>. Acesso em: 13 de setembro de 2017.

ALEXANDER, David J. A., JERMAKOWICZ, Eva K. **A true and fair view of principles/rules debate.** Abacus, v. 42, p. 132-164, 2006. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=907366>. Acesso em: 11 de setembro de 2017.

ANTHONY, Robert, N. **Management Accounting: text and cases.** 5. ed. Illinois: Irwin, 1964.

BARRETO, Eric; ALMEIDA, Daiana. **Contabilidade a valor justo: IFRS 13.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2012.

BARTH, Mary E. **Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics.** The Accounting Review, v. 83, n.º.5, p. 1159-1179, 2008. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/30243542?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. **Accounting Theory.** 5. ed. London: Cengage Learning EMEA, 2012.

BRASIL. Decreto-Lei n.º. 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais.

_____. Decreto-Lei n.º. 15.601, de 26 de janeiro de 1946. Dispõe sobre a instalação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo.

_____. Lei n.º. 1.401, de 31 de julho de 1951. Inclui, no curso de ciências econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de ciências contábeis e atuariais.

_____. Parecer CFE n.º. 397, de 19 de dezembro de 1962. Divide os cursos de Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Ciências Atuariais nos ciclos básico e de formação profissional.

_____. Resolução 196, de 10 de outubro de 1996. Institui as diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos.

_____. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.

BRAUNBECK; Guillermo. **Ensino de IFRS embasado na Estrutura Conceitual**. Apresentação em 1 de junho de 2015. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/158110998/Handout-USP-FBT-Portuguese-2013-06-03>>. Acesso em: 11 de abril de 2017.

CARDOSO, Ricardo Lopes; RICCIO, Edson Luiz.; ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de. **Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência**. Revista de Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo, v.44, n.4, p.365-379, out./nov./dez. 2009. Disponível em: <<http://200.232.30.99/download.asp?file=v4404365.pdf>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

CARDOSO, Ricardo Lopes, RICCIO, Edson Luiz, MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; OYADOMARI, José Carlos. **Entendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais**. Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n.3, p.353-371, 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ASAA/article/view/1778>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

CARMONA, Salvador; TROMBETTA, Marco. **On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system**. Journal of Accounting and Public Policy, n°. 27, p. 455-461, 2008. Disponível em: <<http://observatorioifrs.cl/archivos/05%20-%20Bibliograf%EDa/03%20-%20EF/BEF-005.pdf>>. Acesso em: 02 de novembro de 2017.

CARVALHO, Ronaldo Fróes de. **Currículo de Ciências Contábeis: Desafios para adoção ao novo modelo contábil brasileiro**. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Educação: Currículo) – Pontifícia Universidade de São Paulo.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). [S.l.], 2019. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/#>> Acesso em: 19 de abril de 2019.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, de 26 de junho de 2009b.

_____. Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, de 04 de dezembro de 2009d.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, de 26 de junho de 2009g.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, de 17 de julho de 2009h.

_____. Pronunciamento Conceitual Básico, de 02 de dezembro de 2011a.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 02 de dezembro de 2011c.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios, de 03 de junho de 2011e.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, de 07 de dezembro de 2012f.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº. 530/81, de 23 de outubro de 1981. Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1.

_____. Resolução CFC nº. 774/94, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. Resolução CFC nº. 785/95, de 28 de julho de 1995. Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

_____. Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Juarez Domingues Carneiro (Coord.). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Proposta_Nacional_de_Conteudo.pdf>. Acesso em: 14 de março de 2019.

_____. Resolução CFC nº. 1.374, de 8 de dezembro de 2011. Dá nova redação a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

_____. 2º Exame de Suficiência de 2017. Disponível em: <<https://cfc.org.br/exame-de-suficiencia-anteriores/2o-exame-de-suficiencia-de-2017/>>. Acesso em: 16 de agosto de 2018.

_____. Exame de Suficiência: Um requisito para a qualificação profissional. Maria Clara Cavalcante Bugarim (Coord.). Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/livro_exame_de_suficiencia_28set_final.pdf>. Acesso em: 02 de novembro de 2018.

_____. 18º. Exame de Qualificação Técnica do CFC para Registro no CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes) de 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/exame-de-qualificacao-tecnica/18o-exame-de-qualificacao-tecnica/>>. Acesso em: 11 de setembro de 2018.

COSTA, Jorge Andrade; THEOPHILO, Carlos R.; YAMAMOTO, Marina. **A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade.** Contabilidade, Gestão e Governança, v 15, n°. 2, 2012. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/482>>. Acesso em: 02 de novembro de 2018.

COSTA, Patrícia de Souza; SANTANA, Maria Eduarda Gomes; BRAUNBECK, Guilherme; GOMES, Gilvania de Sousa. **Um Safari no Brasil: evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual**”. XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos162016/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=201&titulo=Um+Safari+no+Brasil%3A+evid%EAncias+sobre+o+Ensino+Baseado+na+Estrutura+Conceitual.>. Acesso em: 14 de abril de 2017.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MENDES, Paulo C. de Melo; NIYAMA. Normatização da Contabilidade: princípios versus regras. In: NIYAMA, Jorge Katsumi (Org.). **Teoria Avançada da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2014.

ERFURTH, Alfredo Ernesto; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. **Currículo Mundial e o Ensino de Contabilidade: Estudo dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior Brasileiras e Argentinas.** Revista ConTexto. Porto Alegre, v. 13, n°.23, p.47-60, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/30444>>. Acesso em: 04 de abril de 2017.

ERNST & YOUNG. **Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting.** April 2018. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/\\$FILE/ey-applying-conceptual-framework-april2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/$FILE/ey-applying-conceptual-framework-april2018.pdf)>. Acesso em: 04 de fevereiro de 2019.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia. **Manual de análise de dados.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FECOMERCIO. **Aos 464 anos, São Paulo tem economia mais sólida do País.** Disponível em: <<https://www.fecomercio.com.br/noticia/aos-464-anos-sao-paulo-tem-economia-mais-solida-do-pais>>. Acesso em: 09 de junho de 2019.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da Contabilidade Financeira: Fundamentos e Aplicações.** São Paulo: Atlas, 2018.

GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária. Aplicável a todas as sociedades.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONZALES, Alexandre. **Alterações no patrimônio líquido a partir de 2010 e a percepção dos docentes de contabilidade**. 2013. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GONZALES, Alexandre; RICARDINO FILHO, Alvaro. **Transparência na Divulgação de Resultados do Exame de Suficiência do CFC**. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 28, n. 1, p. 45-66, 2017. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2959>. Acesso em: 02 de novembro de 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HODGDON, Christopher; HUGHES, Susan; STREET, Donna L. **Framework-based Teaching of IFRS Judgements**. *Accounting Education: an international journal*. Vol. 20, No. 4, 415-439, August 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/232825000_Framework-based_Teaching_of_IFRS_Judgements>. Acesso em: 05 de janeiro de 2019.

HOLTHAUSEN, Robert. W. **Accounting Method Choice: opportunistic behavior, efficient contracting and information perspective**. *Journal of Accounting and Economics*, 5, p. 77-117, 1983. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0165410190900478>>. Acesso em 18 de outubro de 2018.

IFRS FOUNDATION (2018). **Use of IFRS Standards around the world**. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2018). **Proposed Revisions to IESs 2, 3, 4, and 8 – Information and Communications Technologies and Professional Skepticism**. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Exposure-Draft-Proposed-Revisions-IES-2-3-4-8.pdf>>. Acesso em 11 de junho de 2019.

ISAR, 2011. **Model Accounting Curriculum (Revised)**. Geneva. Disponível em: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf>. Acesso em 9 de março de 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Rumo à Contabilidade Econômica ou à Nobre Origem?** *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v.24, n°.61, p. 1-10, jan./fev./mar./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/58646>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KPMG. Fusões e Aquisições. 2018 – 3º Trimestre. Janeiro, 2019. Disponível em: <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2019/02/br-fusoes-e-aquisicoes-3o-trimestre-2018.pdf>>. Acesso em: 26 de julho de 2019.

LEAL, Edvalda Araújo; MIRANDA, Gilberto José; CASA NOVA, Silvia Pereira de Castro. **Revolucionando a sala de aula: como envolver o estudante aplicando as técnicas de metodologias ativas de aprendizagem**. São Paulo: Atlas, 2017.

LEVIN, Jack, FOX, James A., FORDE, David R. **Estatística para Ciências Humanas**. 11. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

LIBÂNEO, José Carlos. **Didática**. São Paulo: Cortez, 1994.

LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.

LOPES, Alexandro Broedel, MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MAIA, Kallil I. Castro. **O ensino de julgamento e tomada de decisão nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil**. 2012. Dissertação (Mestrado Profissional Executivo em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE, Fundação Getúlio Vargas.

MARION, José Carlos.; REIS, Arnaldo. **Mudanças nas demonstrações contábeis: projeto nº. 3.741 e anteprojeto de reforma da lei das sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARKS, Jenny; SUNITYO-SHAUKI, Evia; TAYLOR, Denis. **Financial Accounting Theory and Issues**. McGraw-Hill Australia, 2007.

MARTINS, Daiana Bragueto; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bertolucci. **Problem Based Learning – PBL no Ensino de Contabilidade**. Guia orientativo para professores e estudantes da nova geração. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu. A contabilidade Brasileira de Ontem e de Hoje; e a de Depois? In: LOPES, Alexandro Broedel (Org.). **Contabilidade e Finanças no Brasil: estudos em homenagem ao professor Eliseu Martins**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius; MARTINS, Eric, A. **Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC**. RIC/UFPE – Revista de Informação Contábil, Vol. 1, no 1 p. 7-30, set/2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7724>>. Acesso em: 13 de maio de 2019.

MARTINS, Gilberto. **Estatística Geral e Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade, THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, Neluska Tarossi França; LEAL, Edvalda Araújo. **Habilidades e Competências Requeridas do Contador: um estudo com os egressos do Curso de Ciências Contábeis**. III Congresso Brasileiro de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2012, 9 a 11 de outubro de 2012 - Rio de Janeiro, RJ Disponível em: <<http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2012/paper/view/503>>. Acesso em: 11 de junho de 2019.

MAZARS. 5 ways to improve the focus of your judgements and estimates disclosures. Disponível em: <<https://blogs.mazars.com/mindthegaap/2017/11/13/5-ways-to-improve-your-judgements-and-estimates-disclosures/>>. Acesso em: 15 de outubro de 2018.

NASCIMENTO, Sabrina do; SPEORIN, Paulo Cesar.; RAGUZZONI, Kelly; OLIVEIRA, Eloiza Gonçalves de. **Julgamento dos Discentes de Ciências Contábeis em Relação aos Pronunciamentos Técnicos do CPC**. XIII Congresso USP de Contabilidade. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5554/4511>>. Acesso em: 17 de julho de 2018.

NEPOMUCENO, Valério. **Contabilidade Internacional**. Curitiba: Juruá, 2014.

_____. **Teoria da Contabilidade: uma abordagem histórico-cultural**. Curitiba: Juruá, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NUNES, Igor Vieira; MARQUES, Alessandra Vieira Cunha.; COSTA, Patrícia de Sousa. **Nível de Conhecimento dos Discentes em Ciências Contábeis sobre o Pronunciamento Conceitual Básico**. Revista Universo Contábil. Blumenau, v.12, nº.1, p.87-104, jan./mar., 2016. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4533/pdf>>. Acesso em: 25 de abril de 2018.

NUNES, Igor Vieira.; COSTA, Patrícia de Sousa. **Análise do Nível de Conhecimento dos Discentes em Ciências Contábeis a Respeito da Estrutura Conceitual**. XXX Conferência Interamericana de Contabilidade. Uruguai, 2013. Disponível em: <<http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/An%C3%A1lise%20do%20N%C3%ADvel%20de%20Conhecimento%20dos%20Discentes%20do%20Curso%20de%20Ci%C3%A4ncias%20Cont%C3%A1beis%20a%20Respeito%20da%20Estrutura%20Conceitual.pdf>>. Acesso em: 02 de março de 2018.

ODENDAAL, Karen, DER MERVE, Nico Van. **Students' preferences in solving Accounting problems: Framework-based approach vs prescriptive approach**. 2017 Southern African Accounting Conference Proceedings. Disponível em: <<http://www.saaa.org.za/Downloads/Publications/EDU022%20Students%20preferences>>

[%20in%20solving%20accounting%20problems_framework-based%20approach%20vs%20prescriptive%20approach.pdf](#)>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2019.

ORO, Ieda Margarete; KLANN, Roberto Carlos. **Avaliação da Capacidade de Julgamento & Tomada de Decisão Baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade**. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, SC, v. 16, nº. 47, p.51-68, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/viewFile/2273/1909>>. Acesso em: 02 de novembro de 2017.

OTT, E., CUNHA, J. V. A., CORNACHIONE JR., E. B.; Luca, M. M. M. (2011). **Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional**. In: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 5., 20 a 22 de junho de 2011, Vitória/ES. Anais..., Vitória/ES: ANPCONT 2011.

PAULO, Edilson. **Comparação da Estrutura Conceitual da contabilidade financeira experiência brasileira, norte-americana e internacional**. João Pessoa, 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

PAULO, Edilson. CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de, GIRÃO, Luiz Felipe de Araújo Pontes. **Algumas Questões Sobre a Normatização Contábil Baseada em Princípios, Regras e Objetivos**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v. 2, nº. 2, p. 24-39, mai./ago. 2014. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>>. Acesso em: 02 de novembro de 2017.

PELEIAS, Ivam Ricardo (Org.) **Didática do Ensino da Contabilidade: aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREIRA, Ednei Moraes; NIYAMA, Jorge Katsumi.; FREIRE, Fátima de Souza. **Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise a Luz das Teorias da Educação de Paulo Freire e Libâneo nas Instituições de Ensino do Distrito Federal**. 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo/SP 26 a 27 de julho de 2012. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos122012/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=518&titulo=CONVERG%CANCIA+DAS+NORMAS+INTERNACIONAIS+D+E+CONTABILIDADE%3A+UMA+AN%CILISE+A+LUZ+DAS+TEORIAS+DA+EDUCA%C7%C3O+D>. Acesso em: 08 de abril de 2018.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2002.

REIS, Anderson de Oliveira.; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; MOREIRA, Vinicius de Souza; MOREIRA, Camila Carolina. **Perfil do profissional contábil: habilidades, competências e imagem simbólica.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 12, n. 25, p. 95-116. 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/35530/perfil-do-profissional-contabil--habilidades--competencias-e-imagem-simbolica>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

REIS, Leda Honorato da Silva. **Mudanças nos Princípios Contábeis na Evolução da Teoria e Normas de Contabilidade.** São Paulo, 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

REZENDE, Taynara Guimarães de; CARVALHO, Marcia da Silva.; BUFONI, André Luiz. **Estudo Comparativo entre o Currículo Mundial e os Currículos dos Cursos de Ciências Contábeis em IES Federais do Estado do Rio de Janeiro.** Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 12, n.º. 3, set/dez 2017. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrj/article/viewArticle/3010>>. Acesso em: 10 de outubro de 2018.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária. Origens e Desenvolvimento.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RICCIO, Edson Luiz, SAKATA, Marici Cristine Gramacho, 2004. **Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 35, p. 35 - 44, maio/agosto 2004. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34132/36864>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2018.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RODGERS, Waymond, GABRIELSSON, Jonas. **Combining experimental and conceptual learning in accounting education: A review with implications.** Management Learning Vol. 48, pages 187-205. 2016 Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/308737597_Combining_experiential_and_conceptual_learning_in_accounting_education_A_review_with_implications>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2019.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey; LAMB, Roberto. **Administração financeira: visão brasileira de corporate finance.** 10. ed. – Porto Alegre: AMGH, 2015.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica.** 43. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2015.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SAYED, Samir; DUARTE, Sérgio Lemos; KUSSABA, Cristiane Tiemi. **A lei das sociedades anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Bahia, v. 7, n. 1, p. 252-270, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/2820/2037>>. Acesso em: 15 de maio de 2019.

SCHIPPER, Katherine. **Principle-based Accounting standards**. Accounting Horizons, v.17, p. 61-72, 2003. Disponível em: <<https://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/acch.2003.17.1.61?journalCode=acch>>. Acesso em: 27 de setembro de 2017.

SCHLUP, Daiani; SOSCHINSKI, Caroline Keidann; KLANN, Roberto Carlos. **Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade**. XVIII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/898.pdf>>. Acesso em: 22 de julho de 2019.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SEC – SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **Study pursuant to section 108(d) of the Sarbanes-Oxley act of 2002 on the adoption by the United States financial reporting system of a principles based accounting system**. 2003. Disponível em: <<https://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.ht>> Acesso em: 18 de fevereiro de 2019.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2015.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 4th ed. New York: Barron's Educational Series, Inc., 2005.

SILVA, Denise Mendes da; MARTINS, Vinicius Aversari; LEMES, Sirlei. **Escolhas Contábeis: reflexões para a pesquisa**. Revista Contemporânea de Contabilidade UFSC, Florianópolis, v.13, n. 29, p. 129-156, mai./ago. 2016 Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n29p129/32265>>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2019.

TOIGO, L. A., Gollo, V., & Cunha, P. R. (2014). **Pronunciamentos Contábeis brasileiros: evidências do julgamento dos acadêmicos concluintes do curso de ciências Contábeis**. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4245>>. Acesso em: 14 de julho de 2018.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. **Revised model accounting curriculum UNCTAD/DIAE/MISC/2011/ 1**. Disponível em: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf>. Acesso em: 29 de setembro 2018.

WEFFORT, Elionor. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. 2003. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WELLS, Michael J. C. **A Framework-Based Approach to Teaching Principle-Based Accounting Standards**. Accounting Education Journal. v.20, 2011, p. 303-316. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09639284.2011.569128>>. Acesso em: 13 de maio de 2017

_____. **Framework-based teaching of principle-based standards**. Presentation on 4 November at the Joint IAAER-IFRS Foundation IFRS Teaching Special Interest Session, Singapore, 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/ronlyres /FA5941D2-4E04-4E62-B8FF-B692956D9808/0/IFRSTeachingSessionDocumentation.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

WELLS, Michael J. C. TARCA, Ann (2014a). **Introdução à abordagem de ensino embasada na Estrutura Conceitual para imobilizado e outros ativos não financeiros**. London: IFRSF Publications Department. Disponível em: <http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based%20teaching%20materials/Portuguese%20Framework-based%20teaching%20material/Stage1%20FBT_PPE%20final%20-%20portugu%C3%AAs%202014.pdf>. Acesso em: 25 de maio de 2018.

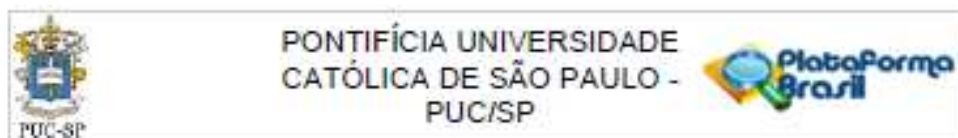
_____. _____ (2014b). **Estágio 2 Imobilizado e outros ativos não financeiros**. London: IFRSF Publications Department. Disponível em: <[http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based%20teaching%20materials/Portuguese%20Framework-based%20teaching%20material/Stage2%20FBT%20\(Portuguese\)%202014.pdf](http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based%20teaching%20materials/Portuguese%20Framework-based%20teaching%20material/Stage2%20FBT%20(Portuguese)%202014.pdf)>. Acesso em: 03 de julho de 2018.

_____. _____ (2014c). **Estágio 3 Ativos não-financeiros: estudo de caso da Open Safari**. London: IFRSF Publications Department. Disponível em: <<http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based%20teaching%20materials/Portuguese%20Framework-based%20teaching%20material/Stage%203%20Open%20Safari%20case%20study%20-%20portuguese%20-%202014.pdf>>. Acesso em: 14 de julho de 2018.

WOLK, Harry I.; DODD, James L.; ROZYCKI John J. **Accounting Theory. Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**. 8th ed. United States of America. 2013.

ANEXOS

Anexo 1 – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética e Pesquisa da PUC/SP



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: Processo de escolhas e julgamentos contábeis pelos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis

Pesquisador: ALDO NOVAES LIMA

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 99379316.7.0000.5482

Instituição Proponente: Faculdade de Economia, Administração, Contábeis e Atuariais

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 3.049.793

Apresentação do Projeto:

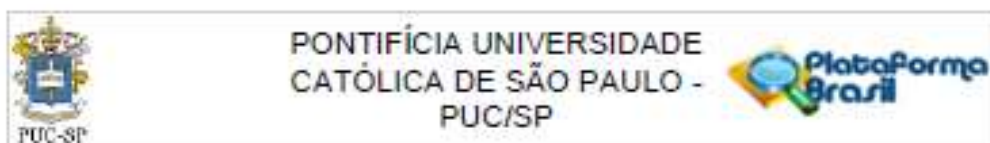
Conforme apresentado no projeto: "Para buscar conhecer o nível de confiança que os discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis quanto a necessidade de julgamentos contábeis o estudo desenvolverá um referencial conceitual pautado em estudos já desenvolvidos sobre regulação contábil e seu desenvolvimento a partir do século XX, sobretudo nos Estados Unidos, país vanguardista na tradição de regulação contábil que influenciou diversas outras nações. Na sequência estudar-se-á os sistemas contábeis baseados em princípios gerais embasados em Estrutura Conceitual contábil como linha condutora para se chegar à característica fundamental deste sistema que é o julgamento do profissional contábil. O aluno, como um futuro profissional, dificilmente será apartado da necessidade de se fazer julgamentos e estimativas. Desse modo, o estudo avançou-se analisando a abordagem de ensino de Contabilidade pautada em Estrutura Conceitual proposto pela Fundação e IFRS e suas aplicações em estudos recentes."

Objetivo da Pesquisa:

O objetivo geral do estudo é: conhecer o nível de confiança que discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis possuem diante da necessidade do uso de julgamentos e estimativas contábeis, uma vez que na vida prática o futuro profissional dificilmente poderá ser dissociado do processo decisório com o uso de estimativas e julgamentos contábeis críticos. Objetivo Secundário: Os objetivos específicos do estudo são: 1. Verificar o nível de conhecimento que os

Endereço: Rua Minas Godói, 969 - sala 63 C
 Bairro: Perdizes CEP: 05.015-001
 UF: SP Município: SÃO PAULO
 Telefone: (11)3670-4488 Fax: (11)3670-4488 E-mail: cometica@pucsp.br

Anexo 1 – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética e Pesquisa da PUC/SP (Cont.)



Continuação do Parecer: 0.042.793

alunos do último ano dos cursos de Ciências Contábeis possuem acerca do sistema contábil baseado em princípios e seu nível de confiança diante da necessidade de se fazer julgamentos e estimativas contábeis;

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Os riscos apresentados são mínimos.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Sobre a metodologia, o projeto apresentado destaca:

"O método a ser utilizado por esta pesquisa será qualitativo dedutivo no que se refere a exploração do nível de confiança dos discentes do último ano do curso de Ciências Contábeis e será quantitativo no que se refere a análise estatística dos dados a serem coletados. De acordo com Gil (2008, p.55), "As pesquisas de survey utilizam análises quantitativas para obter as conclusões correspondentes dos dados coletados". Foi realizado um levantamento nas bases de dados da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações, do ANPAD (Associação Nacional de PósGraduação e Pesquisa em Administração), Revista USP de Contabilidade, Redalyc, Scielo entre outras bases de dados disponíveis online pela Internet com o objetivo de identificar trabalhos anteriores sobre que estivessem relacionados aos objetivos deste estudo. A seguir são apresentados de forma breve os estudos mais pertinentes decorrentes deste levantamento."

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

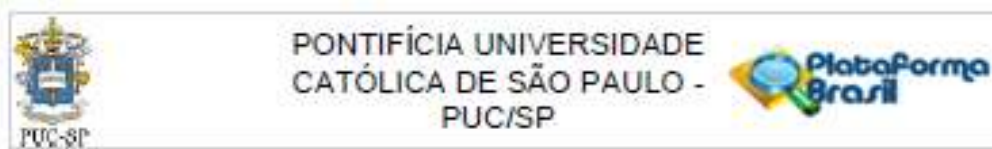
A lista de documentos obrigatórios necessários a análise e revisão ética de seu projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa da PUC/SP campus Monte Alegre (CEP-PUC/SP) é a seguinte:

1. Folha de Rosto - OK;
2. TCLE - OK;
3. Ofício de Apresentação - OK;
4. Projeto de Pesquisa - OK;
5. Autorização para realização da Pesquisa - OK;
6. Parecer de mérito acadêmico - OK;

Esta lista está disponível no site: www.pucsp.br/cometica/documentos-obrigatorios

Endereço: Rua Ministro Godói, 969 - sala 83 C			
Bairro: Perdizes		CEP: 05.015-001	
UF: SP	Município: SAO PAULO		
Telefone: (11)3670-8488	Fax: (11)3670-8488	E-mail: cometica@pucsp.br	

Anexo 1 – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética e Pesquisa da PUC/SP (Cont.)



Continuação do Parecer: 3.048.753

Observação: aconselhamos que antes de qualquer procedimento de submissão na Plataforma Brasil, seja consultado o referido site, onde há vídeos tutoriais indicando o correto processo de submissão do projeto de pesquisa de acordo com as orientações do CEP-PUC/SP.

Recomendações:

Recomendamos que o desenvolvimento da pesquisa siga os fundamentos, metodologia, proposições, pressupostos em tela, do modo em que foram apresentados e avaliados por este Comitê de Ética em Pesquisa. Qualquer alteração deve ser imediatamente informada ao CEP-PUC/SP, indicando a parte do protocolo de pesquisa modificada, acompanhada das justificativas.

Também, a pesquisadora deverá observar e cumprir os itens relacionados abaixo, conforme indicado pela Res. 456/12:

- a) desenvolver o projeto conforme delineado;
- b) elaborar e apresentar o relatório final;
- c) apresentar dados solicitados pelo CEP, a qualquer momento;
- d) manter em arquivo, sob sua guarda, por um período de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa, os seus dados, em arquivo físico ou digital;
- e) encaminhar os resultados para publicação, com os devidos créditos aos pesquisadores associados e ao pessoal técnico participante do projeto;
- f) justificar, perante o CEP, interrupção do projeto.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Recomenda-se a aprovação na íntegra da pesquisa em tela.

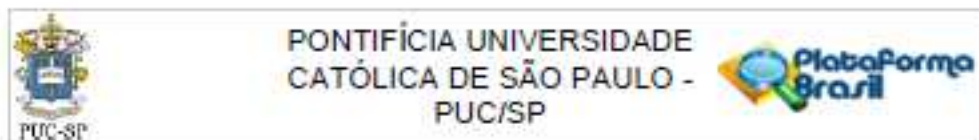
Considerações Finais a critério do CEP:

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_P ROJETO_1222453.pdf	21/09/2018 22:54:21		Aceito
Projeto Detalhado	Projeto_Revisado.docx	21/09/2018	ALDO NOVAES	Aceito

Endereço: Rua Ministro Godói, 999 - sala 63 C
 Bairro: Perdizes CEP: 05.015-001
 UF: SP Município: SÃO PAULO
 Telefone: (11)3870-8488 Fax: (11)3870-8488 E-mail: cometica@pucep.br

Anexo 1 – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética e Pesquisa da PUC/SP (Cont.)



Continuação do Parecer: 3.049.703

/ Brochura Investigador	Projeto_Revisado.docx	22:50:39	ALDO NOVAES LIMA	Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	Oficio.doc	21/09/2018 22:49:25	ALDO NOVAES LIMA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_Aldo_Novaes_Lima.pdf	21/09/2018 22:43:56	ALDO NOVAES LIMA	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_Rosto.pdf	21/09/2018 22:33:30	ALDO NOVAES LIMA	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

SAO PAULO, 30 de Novembro de 2018

Assinado por:
Antonio Carlos Alves dos Santos
(Coordenador(a))

Endereço: Rua Ministro Godói, 969 - sala 63 C
Bairro: Perdizes CEP: 05.015-001
UF: SP Município: SAO PAULO
Telefone: (11)3670-8488 Fax: (11)3670-8488 E-mail: cometica@pucsp.br

APÊNDICE

Apêndice 1 – Questionário aplicado

QUESTIONÁRIO

IMPORTANTE:

- Os respondentes deste questionário não precisam ser identificados.
- Em cada uma das perguntas você deverá assinalar com um X uma alternativa.
- O tempo de resposta é de aproximadamente 15 minutos.
- Os dados obtidos por meio deste questionário são confidenciais e sigilosos. Os resultados da pesquisa serão publicados de forma agregada.
- O trabalho tem previsão de conclusão em dezembro de 2017 e caso queiram ter acesso aos resultados da pesquisa após publicação, por favor indicar um e-mail no campo abaixo:

Agradecemos sua participação.

PARTE 1 – IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

1. Idade:

Menos de 25 Entre 26 e 35 Entre 36 e 45 Entre 46 e 55 Maior que 56

2. Quantidade de disciplinas para terminar o curso:

Até 5 Entre 5 e 10 Mais de 10

3. Possui experiência profissional na área contábil:

Sim Não

4. Tempo de experiência profissional:

Nenhum Até 5 anos Entre 6 e 10 anos Entre 11 e 20 anos Mais de 20 anos

5. Nível de conhecimento adquirido em sala de aula com relação às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS):

Satisfatório Mediano Superficial Deficiente

6. Nível de experiência prática-profissional com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS):

Satisfatório Mediano Superficial Deficiente

PARTE 2 - CASOS PRÁTICOS

Caso 1	Respostas
<p>Contexto: uma vez por mês, os funcionários da empresa KKK lubrificam as partes móveis de cada uma das partes de suas máquinas com óleos especializados que reduzem o atrito e, conseqüentemente, permitem que as máquinas funcionem eficientemente.</p> <p>Afirmativa: embora o salário do pessoal de manutenção, bem como os consumíveis e as peças utilizadas são indiscutivelmente incorridos na busca de benefícios econômicos futuros, o fluxo desses benefícios econômicos futuros não possui suficiente certeza para que os gastos incorridos sejam capitalizados como ativos imobilizados e, conseqüentemente, são reconhecidos como despesa em resultado.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Sim</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Princípios</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Regras</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Satisfatório</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Mediano</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Superficial</p> <p style="padding-left: 20px;"><input type="checkbox"/> Deficiente</p>

Apêndice 1 – Questionário aplicado (Cont.)

Caso 2	Respostas																														
<p>Contexto: uma empresa aérea adquiriu uma frota de dez jatos executivos em uma combinação de negócios. Os jatos têm entre um e três anos de uso à data de sua aquisição.</p> <p>Afirmativa: para fins de medição do valor justo dos jatos, a administração considera os pressupostos que o mercado usaria para a precificação, incluindo premissas relativas ao risco. A empresa determinará o valor justo de cada jato separadamente, considerando a idade de cada um deles, mediante informações observáveis.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim () Não () Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios () Regras () Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório () Mediano () Superficial () Deficiente</p>																														
Caso 3	Respostas																														
<p>Contexto: uma cadeia de lojas de bicicleta possui bicicletas de aluguel de curto prazo e venda. As bicicletas disponíveis para aluguel são usadas por dois ou três anos e, em seguida, vendidas pelas lojas como modelos de segunda mão.</p> <p>Afirmativa: a entidade transfere as bicicletas por seu valor contábil para estoques quando elas deixam de ser alugadas e se tornam destinadas a venda. Como a venda dessas bicicletas é recorrente, a entidade apresenta essas vendas como Receitas ao invés de Ganho com Venda de Ativos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim () Não () Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios () Regras () Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório () Mediano () Superficial () Deficiente</p>																														
Caso 4	Respostas																														
<p>Contexto: o Departamento Jurídico da empresa ABC forneceu ao Departamento de Contabilidade a relação dos processos em julgamento, conforme tabela abaixo:</p> <table border="1" data-bbox="289 1150 722 1285"> <thead> <tr> <th colspan="5">Estimativa de Perda dos Processos em Julgamento</th> </tr> <tr> <th>Processos</th> <th>Tipo de processo</th> <th>Valor da Causa</th> <th>Julgamento da Perda</th> <th>Estimativa</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1º Trabalhista</td> <td>Relativo a Insalubridade</td> <td>R\$1.500.000,00</td> <td>Possível</td> <td>Confável</td> </tr> <tr> <td>2º Trabalhista</td> <td>Relativo a hora extra</td> <td>R\$960.000,00</td> <td>Provável</td> <td>Confável</td> </tr> <tr> <td>3º Civil</td> <td>Danos materiais</td> <td>R\$700.000,00</td> <td>Remoto</td> <td>Confável</td> </tr> <tr> <td>4º Tributário</td> <td>Discussão da constitucionalidade da Cofins</td> <td>R\$2.460.000,00</td> <td>Provável</td> <td>Confável</td> </tr> </tbody> </table> <p>Afirmativa: a empresa ABC irá reconhecer como provisão, na contabilidade o montante de R\$ 3.320.000,00 relacionados a discussão da constitucionalidade da COFINS e dos processos relativos a horas extras.</p>	Estimativa de Perda dos Processos em Julgamento					Processos	Tipo de processo	Valor da Causa	Julgamento da Perda	Estimativa	1º Trabalhista	Relativo a Insalubridade	R\$1.500.000,00	Possível	Confável	2º Trabalhista	Relativo a hora extra	R\$960.000,00	Provável	Confável	3º Civil	Danos materiais	R\$700.000,00	Remoto	Confável	4º Tributário	Discussão da constitucionalidade da Cofins	R\$2.460.000,00	Provável	Confável	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim () Não () Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios () Regras () Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório () Mediano () Superficial () Deficiente</p>
Estimativa de Perda dos Processos em Julgamento																															
Processos	Tipo de processo	Valor da Causa	Julgamento da Perda	Estimativa																											
1º Trabalhista	Relativo a Insalubridade	R\$1.500.000,00	Possível	Confável																											
2º Trabalhista	Relativo a hora extra	R\$960.000,00	Provável	Confável																											
3º Civil	Danos materiais	R\$700.000,00	Remoto	Confável																											
4º Tributário	Discussão da constitucionalidade da Cofins	R\$2.460.000,00	Provável	Confável																											
Caso 5	Respostas																														
<p>Contexto: a administração da Companhia XYZ, no seu décimo segundo exercício social, decidiu reconhecer no exercício corrente crédito fiscal correspondente ao prejuízo fiscal acumulado, relativo a imposto de renda e contribuição social, sendo os montantes relevantes. A companhia apresentou demonstrativo de perspectiva de resultado positivo para os cinco próximos anos, entretanto, vem apresentando prejuízo fiscal nos últimos 4 anos.</p> <p>Afirmativa: o contador da Companhia decidiu não reconhecer o crédito fiscal, em função de o histórico de lucro tributável não ter se concretizado pelo menos nos últimos 3 anos.</p>	<p>a) Você concorda com a afirmativa?</p> <p>() Sim () Não () Não sei responder</p> <p>b) Segundo a sua percepção, a solução do problema requer aplicação de:</p> <p>() Princípios () Regras () Não sei responder</p> <p>c) Qual seu nível de confiança para propor uma solução ao problema com base no conhecimento das IFRS adquiridos na graduação?</p> <p>() Satisfatório () Mediano () Superficial () Deficiente</p>																														

APÊNDICE

Apêndice 2 – Mensagem de correio eletrônico com questionário anexo

Prezado professor XXX, boa noite.

Sou Aldo N. Lima, mestrando em Ciências Contábeis na PUC-SP sob a orientação do prof. Dr. Alexandre Gonzales. Obtive seu contato no site da IES XXX.

Estou desenvolvendo um estudo para minha dissertação sobre como os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis lidam com julgamentos e escolhas contábeis, uma vez que na vida prática o futuro profissional dificilmente poderá ser dissociado do processo decisório com o uso de estimativas e julgamentos contábeis críticos. Trata-se de um estudo exploratório e para alcançar o objetivo proposto optei por aplicar um questionário estruturado (anexo).

A população do estudo em questão será composta pelos discentes do último ano (ou dos dois últimos semestres) dos cursos de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas na cidade de São Paulo. Para a aplicação do questionário foram selecionadas dez IES com base no desempenho destas no último Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2/2017) que compõem a amostra do estudo. O critério de seleção das IES se deu da seguinte forma: i) foram selecionadas cinco daquelas com maior desempenho no referido Exame e ii) cinco daquelas com menor desempenho. Tanto os alunos quanto as IES não serão identificados e os resultados serão apresentados de forma agregada.

Pedido:

Isto posto, a IES XXX seria uma das IES à qual gostaria de aplicar o questionário e, desse modo, gostaria de saber se posso contar com sua ajuda e autorização para a aplicação do questionário aos alunos concluintes (cursando último ano). O questionário encontra-se anexo para que você possa verificar o teor das questões.

Em adição, saiba que tomei as providências para aprovação do questionário pelo Comitê de Ética e Pesquisa da PUC-SP. Ainda, coloco-me a disposição para comparecer na IES XXX e explicar melhor o trabalho, caso tenha interesse.

Se, de alguma forma você puder ajudar, eu lhe agradeço desde já.

Aldo Novaes Lima
Cel. 94001-7247

APÊNDICE

Apêndice 3 – Mensagem de correio eletrônico com *link* do questionário eletrônico do *Google Docs*

Prezado(a) coordenador(a), bom dia.

Sou Aldo N. Lima, mestrando em Ciências Contábeis na PUC-SP sob a orientação do prof. Dr. Alexandre Gonzales.

Estou desenvolvendo um estudo para minha dissertação sobre como os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis lidam com **juízos e escolhas contábeis**, uma vez que na vida prática o futuro profissional dificilmente poderá ser dissociado do processo decisório com o uso de estimativas e juízos contábeis críticos. Trata-se de um estudo exploratório e para alcançar o objetivo proposto optei por aplicar um questionário estruturado (anexo).

A população do estudo em questão será composta pelos discentes do último ano (ou dos dois últimos semestres) dos cursos de Ciências Contábeis de **Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas na cidade de São Paulo**. Tanto os alunos quanto as IES não serão identificados e os resultados serão apresentados de forma agregada.

Pedido:

Preciso aplicar questionário de pesquisa e, desse modo, gostaria de saber se poderia disponibilizar o link do questionário aos alunos. O tempo de resposta não ultrapassa 15 minutos. Link a seguir:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeNoZaq9sOqEJiinMZXMOlrK8tA_0FnSCoMY8HY12xmxnmF4g/viewform?vc=0&c=0&w=1&usp=mail_form_link

Em adição, saiba que tomei as providências para aprovação do questionário pelo Comitê de Ética e Pesquisa da PUC-SP.

Se, de alguma forma você puder ajudar, eu lhe agradeço desde já.

Aldo Novaes Lima
Cel. [94001-7247](tel:940017247)