



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 7, n. 4, p. 60-81, out./dez., 2011

doi:10.4270/ruc.2011431

Disponível em www.furb.br/universocontabil



PERCEPÇÃO DE DOCENTES DE CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS SOBRE A FUNÇÃO E ATUAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS¹

PERCEPTION OF THE TEACHERS OF UNDERGRADUATE COURSES IN ACCOUNTING ON THE ROLE AND PERFORMANCE OF THE ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS COMMITTEE

Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UEPB/UFRN
Endereço: CLN 212 - Bloco B - Apto. 210
CEP: 70864-520 – Brasília/DF – Brasil
E-mail: brunoramos@unb.br
Telefone: (61) 3964-1025

Diogo Henrique Silva de Lima

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UEPB/UFRN
Endereço: CLN 212 - Bloco B - Apto. 210
CEP: 70864-520 – Brasília/DF – Brasil
E-mail: diogoh4@yahoo.com.br
Telefone: (61) 3964-1025

Eduardo Tadeu Vieira

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UEPB/UFRN
Endereço: SQN 212 - Bloco A - Apto. 601
CEP: 70864-010 – Brasília/DF – Brasil
E-mail: eduardot@unb.br
Telefone: (61) 3307-2981

Jorge Katsumi Niyama

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/FURB
Professor Titular da Universidade de Brasília - UnB
Endereço: SQN 115 - Bloco I - Apto. 606
CEP: 70772-090 – Brasília/DF – Brasil
E-mail: jkatsumi@unb.br
Telefone: (61) 3347.1474

¹ Artigo recebido em 11.10.2010. Revisado por pares em 11.02.2011. Reformulado em 19.04.2011. Recomendado para publicação em 21.04.2011 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 31.10.2011. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar a percepção de docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil em relação à função e atuação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Os resultados estão baseados na percepção de 190 professores sobre a função do CPC e sua atuação (Estudo I) e sobre a importância do CPC para a profissão contábil (Estudo II). Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento. Para análise dos dados recorreu-se a estatística descritiva e qui-quadrado de Pearson (Teste χ^2). Com este último foi possível verificar se variáveis categóricas como região, titulação, idade, gênero, instituição em que trabalha, disciplina que leciona, ser docente de dedicação exclusiva ou ter junto outra profissão influenciaram nos padrões de respostas observados. No tocante ao Estudo I, grande parte dos docentes reconhece o CPC como entidade de classe responsável pela convergência no país, contribuindo, assim, para a melhoria da qualidade da informação contábil. A avaliação do órgão foi considerada boa, realizando um bom trabalho rumo à convergência. Os docentes não concordam que o Comitê simplesmente traduz as normas internacionais. Todavia, não existe consenso entre os professores em relação ao fato de que a velocidade com que as normas são publicadas pode estar prejudicando as discussões sobre a convergência. O Estudo II mostrou que a maior parte dos docentes concorda que o órgão permite maior participação da classe contábil na elaboração de padrões de contabilidade, o que irá fortalecer a classe contábil, atribuindo-lhe autoridade substantiva.

Palavras-chaves: Normas contábeis. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Docentes.

ABSTRACT

The main objective of this paper is to examine the perception of the teachers of undergraduate courses in Accounting in Brazil regarding the function and performance of the Accounting Pronouncements Committee (Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC). The results are based on the perceptions of 190 (one hundred and ninety) teachers on the CPC function and performance (Study I) and the CPC relevance for the accounting profession (Study II). This is descriptive research, conducted through a survey. For data analysis descriptive statistics and chi-square (χ^2 test) were adopted. Adopting chi-squared test was possible to identify whether category variables such as region, status, age, gender, institution of work, the discipline taught, being a full time teacher or having another parallel profession influenced the response patterns observed. Regarding Study I, most of the teachers recognize CPC as the entity responsible for the convergence in the country, contributing, thus, to the improvement of accounting information. The entity's evaluation was considered good, doing a good work on the convergence. Teachers don't agree that CPC simply reflects the international standards. However, there is no consensus among the teacher in the fact that the speed at which the standards are published may be harming the discussions on convergence. Study II showed that most of the teachers agree that CPC allows more participation of the accounting professionals on elaborating accounting standards, strengthen and giving them substantive authority.

Keywords: Accounting Standards. Accounting Pronouncements Committee. Teachers.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a contabilidade mundial tem passado por mudanças estruturais que farão com que todas as pessoas envolvidas com esta ciência mudem suas concepções e

ampliem seus conhecimentos sobre o tema. A necessidade da mobilidade de investimentos para o sistema capitalista, buscando melhores alternativas de ganhos, exigiu da contabilidade a busca por um padrão único, visando a comparabilidade de demonstrações financeiras de empresas com atuação em diferentes países e estas, por sua vez, a captação de recursos nos diversos mercados de capitais. Em função destas necessidades o *International Accounting Standards Board* (IASB), que teve como antecessor o *International Accounting Standards Committee* (IASC) (1973-2001), tornou-se o organismo referência na elaboração de padrões contábeis em nível internacional.

Face à esta nova realidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na tentativa de acompanhar a tendência mundial, criou em 7 de outubro de 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de centralizar a elaboração de padrões contábeis no Brasil e convergi-los ao padrão internacional do IASB. Desde sua criação até o início de 2010, o CPC já editou 43 pronunciamentos técnicos, todos convergentes às normas internacionais, conseguindo uma média de aproximadamente 11 pronunciamentos por ano.

Desta forma, algumas questões começam a surgir em relação à rapidez com que este processo tem acontecido no Brasil, principalmente por que as normas contábeis brasileiras sempre foram fortemente influenciadas pela legislação, não tendo forte participação dos profissionais na elaboração destas. Agora com o CPC esperava-se que houvesse esta abertura, mas o que se tem evidenciado é uma adoção integral das normas do IASB, sem o devido debate acerca do impacto na contabilidade.

O que pode contribuir para esta situação talvez seja o fato de que um progresso constante, duradouro e equilibrado dependa de algo mais do que meras adaptações dos modelos internacionais de contabilidade. Estas somente ocorrerão sob certas circunstâncias: a continuidade do trabalho profundo sobre princípios contábeis por parte das entidades representativas da profissão; que os técnicos de contabilidade se dirijam em massa para bons cursos de Ciências Contábeis; e que as instituições de ensino e pesquisa dediquem mais esforços e fundos à pesquisa contábil (IUDÍCIBUS, 2006). Martins, Martins e Martins (2007, p. 7), sobre a influência da questão legal nas normas contábeis, descrevem que:

Nos países do direito romano (*code* ou *civil law*), o processo de normatização sempre foi a partir da lei, de cima para baixo, com pouca participação do profissional de contabilidade e menos ainda dos usuários da informação contábil; sempre privilegiou o credor, o fisco, o princípio do conservadorismo, a prevalência da forma e da orientação por meio do máximo de regras possível. Nos do direito consuetudinário (*common law*), o processo de normatização começou a partir dos profissionais de contabilidade, posteriormente passando a ter forte participação dos usuários (principalmente analistas), da academia, das empresas; sempre privilegiou o investidor em ações, o princípio da competência, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e a orientação com base em princípios e não em regras.

Como o Brasil é de natureza *code law*, as normas editadas pelo CPC deverão ainda ser transformadas em instruções normativas pelos diversos órgãos da administração pública para que, de certa forma, passem a se refletir nas demonstrações contábeis das empresas.

Com todas estas dificuldades da educação contábil no Brasil e a rapidez com que está acontecendo o processo de convergência internacional, fica uma dúvida em relação à reação dos professores frente a esta nova necessidade. Desta forma, este trabalho busca responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil sobre a função e atuação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)? Este estudo tem como objetivo analisar a percepção de docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil em relação à função e atuação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Como objetivos específicos do estudo têm-se a análise da percepção de docentes brasileiros em relação ao

atual processo de convergência internacional, particularmente, a função e atuação do CPC como organismo criado para este fim aqui no Brasil; e avaliar a importância que os professores atribuem ao CPC para a profissão contábil.

2 A CONTABILIDADE NO BRASIL

Peleias et al. (2007), afirmam que “as sementes para o ensino comercial e de Contabilidade no Brasil foram lançadas no século XIX, com a vinda da Família Real Portuguesa, em 1808. Até então, a atividade comercial brasileira resumia-se à venda dos bens produzidos ao mercado internacional”.

Schmidt (2000, p. 205) descreve que, “analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que, desde o início, fica patente a interferência da legislação, que sempre acompanhou a contabilidade nacional em seus meandros”. Para Iudícibus (2006), um dos motivos dessa atuação do governo foi que, devido a inoperância, até um passado recente, de nossas associações de contadores, o Governo teve que tomar a iniciativa.

Bacci (2002) estudou a evolução da Contabilidade no Brasil, e enfatiza a influência da legislação na profissão contábil, os esforços para o reconhecimento da profissão e para a criação dos órgãos de classe. Apontou como conseqüências da legislação sobre a profissão a padronização das demonstrações contábeis, a necessidade da fiscalização do exercício da profissão pelos órgãos de classe e a criação no século XX dos cursos técnicos, profissionalizantes e superiores.

O Código Comercial de 1850 instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral, que era composta dos bens e direitos (ativos) e obrigações (passivos) das empresas comerciais, esta pode ser considerada a primeira grande manifestação da legislação como um incentivador do desenvolvimento da contabilidade brasileira (SCHMIDT, 2000, p. 205).

A Figura 1 resume a evolução do ensino da contabilidade no Brasil, iniciando com as aulas de comércio em 1890, a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, o ensino comercial, os cursos profissionalizantes em 1920, o ensino superior em 1940 e a pós-graduação *stricto sensu* na década de 1970.



Figura 1 - Evolução do ensino da contabilidade no Brasil

Fonte: Peleias et al. (2007).

Em novembro de 1808, foi criada uma cadeira de Aula Pública de Ciências Econômicas no Rio de Janeiro, atribuída a José da Silva Lisboa, Visconde de Cairu. Em 1809, foram criadas as Aulas de Comércio, por meio de Alvará de 15 de julho desse ano, iniciando-

se o ensino comercial no Brasil (PELEIAS et al., 2007).

Para Schmidt (2000, p. 205), os estudos do comércio tiveram seus passos iniciais na obra de Visconde de Cairu (José Antonio Lisboa) publicada em 1804, intitulada Princípios de Economia Política. Em 1809, ele tornou-se o primeiro a apresentar um sistema de direito comercial e a realizar os primeiros estudos de economia política no Brasil.

O ano de 1946 foi marcado por dois grandes acontecimentos para a Contabilidade brasileira. Em 26 de janeiro, foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o Curso de Ciências Contábeis e Atuariais. No mesmo ano foi criado o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade.

Na década de 90, o curso de graduação em Ciências Contábeis, foi um dos que apresentou maior crescimento numérico de cursos e alunos, segundo dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP). Apenas entre os anos de 2000 e 2003, o curso apresentou um crescimento de aproximadamente 44%, passando de 494 cursos no ano 2000, para 714 no ano 2003 (CUNHA, 2007). Todavia, crescimento de tal magnitude não pode ser observado no número de docentes com titulação adequada à manutenção da qualidade desses cursos, o que se tornou um grave problema frente à manutenção da qualidade do ensino superior em Contabilidade no país (MONTE; MARTINS, 2010).

3 A CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e tem como objetivo segundo esse documento:

o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado e Capitais (APIMEC); Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). O intuito ocorreu em função das necessidades de:

- a) convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- b) centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- c) representação e processo democrático na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditores, usuários, intermediários, academia, governo).

O CPC veio preencher o vazio que existia no Brasil quanto à centralização da normatização contábil convergente às normas internacionais. Por suas características básicas pode-se descrever a autonomia em relação às entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros; a estrutura necessária para seu funcionamento é fornecida pelo Conselho Federal de Contabilidade; seis entidades compõem o CPC, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes do

Banco Central do Brasil; Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal; Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados. Poderão ser formadas Comissões e Grupos de Trabalho para temas específicos. O CPC emite Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações. Os Pronunciamentos Técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas. As Orientações e Interpretações poderão, também, sofrer esse processo.

O plano das instituições ligadas ao CPC, e também do governo, é que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais. O trabalho desse comitê está sendo desenvolvido no sentido de que isso seja já aplicado diretamente nos balanços individuais, primários, de tal forma que não exista um balanço de acordo com as regras brasileiras e outro de acordo com as internacionais, como está ocorrendo hoje nos países da União Européia, onde cada empresa faz o seu balanço de acordo com suas regras nacionais e, depois, o consolidado de acordo com o IASB. Queremos evitar isso, queremos que o individual e o consolidado brasileiros sejam feitos com base em um único conjunto de regras (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

Quanto à estrutura, a assembléia dos presidentes das entidades elege os membros do CPC (representantes das seis entidades), com mandatos de quatro anos (exceto metade dos primeiros membros, com dois anos). Podem, por 3/4 de seus membros, indicar outros membros do CPC e alterar o Regimento Interno. O CPC é dividido em quatro coordenadorias: operações, relações institucionais, relações internacionais e técnica. Segundo a Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer sob a forma de empréstimo financeiro quer sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

De acordo com a Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil.

Neste contexto a importância do CPC para a contabilidade brasileira fica evidente, uma vez que irá consolidar conhecimentos e necessidades de todos os envolvidos com a Ciência Contábil na elaboração de seus pronunciamentos técnicos, convergindo às normas internacionais. Espera-se também que com a atuação do CPC, a confiabilidade nas demonstrações contábeis por toda a sociedade interessada torne-se maior, pois, será a entidade responsável pelo preparo, emissão e divulgação das regras que as regem.

A tendência da maioria dos países desenvolvidos e dos emergentes é a adoção de uma entidade única, com a participação de todos os interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o *International Accounting Standards Board* (IASB). O funcionamento é similar ao que acontece nos Estados Unidos, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB)

elabora os pronunciamentos técnicos conhecidos como *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS), estes por sua vez são adotados por órgãos normativos como a *Securities and Exchange Commission* (SEC), obrigando as empresas a seguirem as normas. No Brasil, algumas dessas entidades de natureza regulatória governamental vêm demonstrando seu interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência (Resolução nº CFC 1.055/05)

O trabalho do CPC não tem um tempo definido para ser completado, pois precisa ser implantado paulatinamente, já que atingirá todas as empresas brasileiras que elaboram balanços. Como ambas as autarquias determinaram que, a partir de 2010, as sociedades a elas submetidas publiquem seus balanços consolidados de acordo com o IASB, poderá haver, sim, temporariamente, dois conjuntos publicados: o balanço individual, dentro das regras em vigência no Brasil, e o balanço consolidado, totalmente conforme o IASB. A diferença para hoje, quando já há dois conjuntos, é que tanto o individual quanto o consolidado estão, com raras exceções, dentro das mesmas regras (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007)

O que se espera, todavia, é que cada vez mais as diferenças sejam bastante restritas e que, rapidamente, elas desapareçam completamente, e assim ter-se-á os dois balanços, o individual e o consolidado, dentro das mesmas regras, as internacionais (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007). Vê-se, também, que o balanço fiscal não será nunca publicamente divulgado. E a divulgação de dois balanços com critérios diferentes (brasileiro e internacional) só ocorrerá para as companhias abertas e as instituições financeiras, a partir de 2010 e somente durante o tempo que faltar para a completa harmonização da contabilidade brasileira às normas internacionais (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

Com a criação do CPC passou a existir uma nova estrutura quanto à elaboração de pronunciamentos contábeis no Brasil, houve a centralização destes, com a ampliação da participação na elaboração dos padrões de diversos setores envolvidos com a contabilidade, desde a academia até os usuários da informação, com o objetivo de convergência às normas internacionais do IASB. Esta foi uma mudança inevitável, uma vez que é um processo global, e o país que não seguiu-lo terá sérios problemas com captação de recursos estrangeiros para investimento, provocado pela falta de qualidade e comparabilidade da informação contábil.

O mundo saiu de dois caminhos totalmente divergentes e vai chegando a um denominador comum. Os países de *code law* saíram de um processo de normatização puramente estatal, passaram por um processo relativamente misto e agora vão para outro onde o Estado apenas acompanha o processo e às vezes dele participa, mas ele é desenvolvido no setor privado. E é desenvolvido num órgão único, com a participação de todos os agentes interessados e entendidos na normatização contábil: quem produz as informações, quem as audita, quem as analisa, quem as usa e quem sobre elas pesquisa e ensina. Os países de *common law* saíram de um processo totalmente deixado aos próprios contadores e evoluíram para esse com órgão colegiado com participantes das várias áreas interessadas e afetadas pela normatização contábil (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com base na tipologia de pesquisa apresentada por Gil (2010), do ponto de vista dos objetivos, esse estudo é exploratório, uma vez que busca proporcionar maior entendimento de um problema tornando-o explícito; e descritivo, por evidenciar a percepção de docentes do curso de Ciências Contábeis sobre a função e atuação do CPC. Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um levantamento, pois envolve a interrogação direta de pessoas opinião se deseja conhecer. O estudo está embasado nas respostas de docentes dos cursos de graduação de Ciências Contábeis do Brasil.

Para a coleta de dados utilizou-se de um questionário, composto de afirmações e questões simples e objetivas. Aos respondentes foi dada a opção de não identificação. O

questionário foi elaborado de forma a alcançar três objetivos específicos: a) traçar o perfil dos respondentes; b) avaliar a percepção dos docentes quanto a função do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e sua atuação (questões 1 e 2 e afirmativas 1, 2, 3, 4 e 5) – Estudo I; e (3) diagnosticar a percepção dos docentes quanto a importância do CPC para a profissão contábil (afirmativas 6, 7 e 8) - Estudo II.

Buscou-se aplicar o maior número de questionários possíveis. Para isso foram enviados e-mails a coordenadores e professores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis de todo o país, no período de 15 de dezembro de 2009 a 9 de janeiro de 2010. O cadastro base utilizado foi o do Instituto de Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), onde constavam os 1.181 cursos superiores de Ciências Contábeis autorizados a funcionar pelo Ministério da Educação, em 23 de novembro de 2009.

Além destes foi enviado e-mail aos coordenadores dos 19 programas de pós-graduação em Ciências Contábeis recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) conforme relação obtida no site <http://www.capes.gov.br>. No total foram enviados 1.500 e-mail, e retornaram 195 questionários, o que corresponde a uma amostra de 13%. Das respostas obtidas, cinco foram excluídas por não se adequarem às exigências da pesquisa: 3 respondentes não lecionavam; e 2 tinham outra formação, não detendo o conhecimento necessário para responder ao questionário.

Para a análise dos dados recorreu-se à estatística descritiva. Entretanto, o contexto e demandas regionais onde o professor está inserido podem ter algum efeito no padrão de resposta observado. Professores do Sudeste, região onde se encontra a maior concentração de companhias abertas do país, que já vivenciam na prática a adoção das normas internacionais, podem ter uma percepção diferente dos professores do Norte e Nordeste, onde a contabilidade para pequenas empresas é mais significativa.

O nível de conhecimento do professor, assim como sua experiência também pode ter alguma influência nos resultados da pesquisa. Professores doutores podem perceber o processo de convergência de forma diferente de mestres ou especialistas, que apresentam menos conhecimento. A idade, muitas vezes relacionada com a resistência a mudanças por parte dos indivíduos, pode ser um obstáculo à aceitação do processo de convergência contábil, afetando a percepção de professores jovens e mais experientes. A disciplina que o professor leciona também pode ter algum impacto no conhecimento sobre o processo de convergência.

Assim, a análise dos dados também procurou verificar se essas e outras variáveis – região, titulação (*proxy* para conhecimento), idade (*proxy* para experiência e conhecimento), gênero (masculino ou feminino), tipo de instituição que trabalha, disciplina que leciona, ou o fato de se dedicar exclusivamente ao ensino (DE) ou ter outra profissão – influenciam nos padrões de respostas observados.

Para verificar a existência de diferenças significativas na percepção dos docentes dentro dos estratos considerados recorreu-se à estatística qui-quadrado de Pearson (Teste χ^2). Ela testa se duas variáveis são independentes. Se o valor de significância é pequeno o suficiente (convencionalmente Sig. deve ser menor que 0.05) então a hipótese que as variáveis são independentes é rejeitada e a hipótese de que elas são, de alguma maneira, relacionadas é aceita (FIELD, 2000, p. 65). Esse teste permite inferir se o padrão de respostas (a proporção de indivíduos que responderam uma alternativa e a proporção dos sujeitos que responderam outra opção) nos grupos analisados é significativamente diferente (se existir associação) ou não (se não for encontrada associação estatística).

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção discorre-se sobre os resultados da pesquisa. Inicialmente apresenta-se o perfil dos respondentes. Na sequência evidenciam-se os resultados do Estudo I da pesquisa, que analisa a percepção dos docentes quanto a função do CPC e sua atuação. Em seguida

descrevem-se os resultados do Estudo II, que analisa a percepção dos docentes quanto a importância do CPC para a profissão contábil.

5.1 Perfil dos Respondentes

A pesquisa foi realizada com 190 professores, sendo 54 (28,4%) do Nordeste; 53 (27,9%) do Sudeste; 42 (22,1%) da região Sul; 31 (16,3%) do Centro-Oeste; e 10 (5,3%) da região Norte. Do total de respondentes, 10% (19 professores) são doutores, 21,1% (42) são especialistas; e 2,1% (4) possuem apenas a graduação. A grande maioria (65,8% ou 125 docentes) possui, como maior titulação, o mestrado. Destaca-se ainda que 78 docentes (41,1%) assinalaram como principal instituição em que ensinam a de natureza pública, enquanto 112 (58,9%) responderam que lecionam principalmente em instituições privadas.

Dentre os professores que responderam a pesquisa, 182 (95,8%) se formaram em Ciências Contábeis; e 8 (4,2%) em Administração, mas lecionam disciplinas da área contábil como custos, comercial, contabilidade pública, contabilidade internacional. A maioria dos professores analisados (104 ou 54,7%) acumula outras funções além da docência. Além disso, 86 respondentes (45,3%) afirmaram dedicar-se exclusivamente ao ensino da Contabilidade.

As principais disciplinas lecionadas pelos professores respondentes foram agrupadas para melhor análise dos dados. Assim tem-se seis grupos: Auditoria e Perícia (13 professores); Finanças (12); Financeira (63 docentes) – considerou-se nesse grupo as disciplinas de Contabilidade Básica, Intermediária, Avançada, Laboratório, Análise das Demonstrações Contábeis e equivalentes como Comercial e Geral; Gerencial (44) – contempla as disciplinas de Contabilidade de Custos e Controladoria; Teoria (27) – abrange as de Teoria da Contabilidade, Contabilidade Internacional e Tópicos Contemporâneos em Contabilidade. No grupo Outras (28) foram alocadas disciplinas mais específicas e, por isso, menos citadas.

Complementando a caracterização dos sujeitos da pesquisa, a Tabela 1 evidencia a classificação dos participantes da pesquisa quanto a faixa etária e o gênero.

Tabela 1 - Perfil dos respondentes – faixa etária e gênero

Faixa Etária	Gênero				Total	
	Feminino	%	Masculino	%	Freqüência	%
20 a 30 anos	11	39,3	17	60,7	28	14,7
31 a 40 anos	19	30,2	44	69,8	63	33,2
41 a 50 anos	14	23,7	45	76,3	59	31,1
Acima de 51	8	20	32	80	40	21,1
Total	52	27,4	138	72,6	190	100

Fonte: dados da pesquisa.

5.2 Estudo I: Análise da Percepção dos Docentes quanto a Função do CPC e sua Atuação

Neste tópico apresenta-se a análise das questões relativas ao grau de conhecimento sobre o CPC, reconhecimento do CPC como organismo responsável pela edição de normas contábeis, o CPC e qualidade da informação contábil, a rapidez na publicação dos pronunciamentos e o prejuízo no processo de discussão, a adoção integral pelo CPC dos IFRS no contexto brasileiro, a adequação do CPC a sua função, a avaliação do processo de edição de padrões contábeis do CPC

5.2.1 Grau de conhecimento sobre o CPC

A primeira questão analisada no Estudo I refere-se a auto-avaliação dos docentes

quanto ao seu conhecimento sobre o CPC. Para isso questionou-se: “Considerando uma escala de 0 (nenhum conhecimento) a 10 (conhecimento pleno), como você avalia seu conhecimento sobre o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), seus pronunciamentos técnicos e o processo de convergência internacional?” (Questão 1 - Q1). A análise geral e detalhada por região das notas atribuídas pode ser visualizada na Tabela 2.

Tabela 2 - Sumário estatístico da Questão 1 – análise geral e por região

Região		Questão 1				
		0 a 4,9	5 a 6,9	7 a 8,9	9 a 10	Total
Nordeste	Frequência	3	22	25	4	54
	Frequência Esperada	5,7	16,5	25,9	6,0	54
	% dentro da Região	5,6	40,7	46,3	7,4	100
Sudeste	Frequência	7	18	19	9	53
	Frequência Esperada	5,6	16,2	25,4	5,9	53
	% dentro da Região	13,2	34,0	35,8	17,0	100
Centro-Oeste	Frequência	2	8	19	2	31
	Frequência Esperada	3,3	9,5	14,8	3,4	31
	% dentro da Região	6,5	25,8	61,3	6,5	100
Sul	Frequência	7	8	22	5	42
	Frequência Esperada	4,4	12,8	20,1	4,6	42
	% dentro da Região	16,7	19,0	52,4	11,9	100
Norte	Frequência	1	2	6	1	10
	Frequência Esperada	1,1	3,1	4,8	1,1	10
	% dentro da Região	10	20	60	10	100
Total	Frequência	20	58	91	21	190
	Frequência Esperada	20	58	91	21	190
	% dentro da Região	10,5	30,5	47,9	11,1	100
Qui-Quadrado (χ^2)		14,322				
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,281				

Fonte: Dados da pesquisa.

Depreende-se da análise geral da Tabela 2, que os professores avaliaram seu conhecimento sobre o CPC com uma nota entre 7 e 8,9, o que se convencionou de bom conhecimento. Resultado que também é observado na análise regional. O *p-value* do teste χ^2 de 0,281 indica igualdade estatística no padrão de resposta entre as regiões (ressalva deve ser feita ao número de frequências inferiores a 5,8 ou 40% do total. É importante frisar também o elevado percentual de docentes (41%) que atribuiu nota inferior a 7, considerado como regular (5 a 6,9) e insuficiente (abaixo de 4,9). Os elevados percentuais nessas duas classes também é observado nas regiões, com destaque para as regiões Sudeste (47,2%) e Nordeste (46,3%).

A análise por titulação evidencia que os graduados apresentam conhecimento insuficiente sobre o CPC (2 dos 4 professores atribuíram nota inferior a 5). A maioria dos especialistas (17 de 42 ou 40,5%), mestres (66 de 125 ou 52,8%) e doutores (7 de 19 ou 36,8%) se auto-avaliaram como tendo bom conhecimento (7 a 8,9). Mais uma vez o elevado percentual de docentes que consideram seu conhecimento como insuficiente ou regular é destaque, principalmente entre doutores (7 de 19 ou 36,8%) e mestres (48 de 125 ou 38,4%). Considerando apenas dois grandes grupos para análise (graduados/especialistas e mestres/doutores) para assegurar a robustez do teste estatístico empregado (*p-value* do teste χ^2 de *Pearson* de 0,539 – com apenas uma frequência inferior a 5, percebe-se que a titulação do docente não interferiu na nota por ele atribuída.

A análise por idade confirma os resultados gerais, exceto entre os professores com

idade entre 40 e 50 anos. A maioria dos professores do estrato divergente (42,4% ou 25) revelou ter conhecimento regular sobre o CPC, isto é, entre 5 e 6,9. Todavia, as diferenças observadas não são grandes o suficiente para caracterizar estatisticamente diferença no padrão de respostas apresentado (*p-value* do teste χ^2 de Pearson de 0,396 com 25% das frequências inferiores a 5).

O padrão de resposta observado entre homens e mulheres, professores de instituição pública e privada, com dedicação exclusiva ou não, também foi igual (*p-value* do teste χ^2 : 0,508; 0,491, 0,678, respectivamente). A maioria avaliou seu conhecimento com notas entre 7 e 8,9. Na análise por disciplina se constatou divergência com os resultados gerais, no padrão de resposta dos professores da área de Finanças: 50% avaliaram seu conhecimento sobre o CPC com notas entre 5 e 6,9. Todavia, a quantidade de respostas obtidas é insuficiente para atestar estatisticamente qualquer diferença na percepção dos professores das diversas áreas analisadas (50% das frequências esperadas foram inferiores a 5).

5.2.2 Reconhecimento do CPC como organismo responsável pela edição de normas contábeis

Para verificar se os docentes reconhecem o CPC como o órgão centralizador do processo de convergência e normatização contábil no Brasil foi solicitado que eles se pronunciassem sobre a seguinte sentença: “No momento atual há uma grande discussão sobre o processo de convergência internacional no Brasil, impulsionado pela Lei nº 11.638/07, que reconheceu o CPC como organismo de classe responsável pela edição de padrões contábeis convergentes ao IASB” (Afirmativa 1 –A1). Os resultados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Sumário estatístico da Afirmativa 1 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 6		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	36	13	49
	Frequência Esperada	38,6	10,4	49
	% dentro da Região	73,5	26,5	100
Sudeste	Frequência	40	10	50
	Frequência Esperada	39,3	10,7	50
	% dentro da Região	80	20	100
Centro-Oeste	Frequência	18	9	27
	Frequência Esperada	21,2	5,8	27
	% dentro da Região	66,7	33,3	100
Sul	Frequência	31	4	35
	Frequência Esperada	27,5	7,5	35
	% dentro da Região	88,6	11,4	100
Norte	Frequência	8	0	8
	Frequência Esperada	6,3	1,7	8
	% dentro da Região	100	0	100
Total	Frequência	133	36	169
	Frequência Esperada	133	36	169
	% dentro da Região	78,7	21,3	100
Qui-Quadrado (χ^2)		7,382		
Nível de Significância de χ^2 (ρ)		0,117		

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos 190 docentes que participaram do estudo, conforme Tabela 2, nota-se que 21 (11,1%) afirmaram não se sentir apto a opinar sobre a assertiva: 1 graduado, 4 especialistas,

14 mestres e 2 doutores. Dos 169 restantes, a grande maioria (78,7%) concorda com a afirmação. Essa realidade é unânime entre os docentes pesquisados nas cinco regiões do país (ver *p-value* do teste χ^2).

Os mesmos resultados foram observados quando do agrupamento das respostas por titulação, idade, gênero, instituição, disciplina e outra profissão. Em outras palavras, a maioria dos graduados (66,7%), especialistas (78,9%), mestres (80,2%) e doutores (70,6%), jovens ou mais experientes, sejam eles homens (77,8%) ou mulheres (81,4%), de instituição pública (72,3%) ou privada (82,7%), das diversas áreas analisadas, com dedicação exclusiva (75%) ou não (81,7%), reconhece o CPC como organismo responsável pela emissão de normas contábeis convergentes com os padrões internacionais. Os *p-values* do Teste χ^2 para cada variável categórica são, respectivamente, 0,784; 0,438; 0,617; 0,109; 0,483; e 0,288. Ou seja, não foram encontradas diferenças estatísticas nos estratos analisados.

5.2.3 CPC e Qualidade da Informação Contábil

Outro argumento em favor da convergência às normas internacionais de contabilidade é que isso melhorará a qualidade da informação contábil evidenciada. Visando averiguar a opinião dos docentes quanto a esse possível benefício, a seguinte sentença foi apresentada: “A atuação do CPC contribui para melhorar a qualidade da informação contábil através da convergência aos padrões do IASB” (Afirmativa 2 – A2). Os resultados desta questão pesquisada estão expostos na Tabela 4.

Tabela 4 - Sumário estatístico da Afirmativa 2 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 7		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	49	4	53
	Frequência Esperada	46,4	6,6	53
	% dentro da Região	92,5	7,5	100
Sudeste	Frequência	42	7	49
	Frequência Esperada	42,9	6,1	49
	% dentro da Região	85,7	14,3	100
Centro-Oeste	Frequência	24	3	27
	Frequência Esperada	23,6	3,4	27
	% dentro da Região	88,9	11,1	100
Sul	Frequência	31	8	39
	Frequência Esperada	34,2	4,8	39
	% dentro da Região	79,5	20,5	100
Norte	Frequência	9	0	9
	Frequência Esperada	7,9	1,1	9
	% dentro da Região	100	0	100
Total	Frequência	155	22	177
	Frequência Esperada	155	22	177
	% dentro da Região	87,6	12,4	100
Qui-Quadrado (χ^2)		4,978		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,290		

Fonte: Dados da pesquisa.

Destaca-se que 13 docentes não se sentiram aptos para comentar a sentença: 5 especialistas, 7 mestres e 1 doutor. Nota-se na Tabela 4, que a grande maioria dos professores pesquisados (87,6%) concorda que o CPC, através da promoção da convergência das normas brasileiras aos IFRS contribui para a melhoria da qualidade da informação contábil. Essa é a

percepção dos professores, independente de sua região, uma vez que o padrão de resposta é estatisticamente igual.

Não foram encontradas diferenças estatísticas nos padrões de respostas nas análises por titulação (*p-value*: 0,625), idade (*p-value*: 0,174), gênero (*p-value*: 0,239), instituição (*p-value*: 0,626), disciplina (*p-value*: 0,733) e outra profissão (*p-value*: 0,0629). A maioria dos docentes – independente de ser graduado (100%), especialista (83,8%), mestre (88,1%) e doutor (88,9%), da disciplina que lecionam, seja jovem ou mais experiente, homens (85,7%) ou mulheres (92,2%), de instituição pública (86,1%) ou privada (88,6%), tendo (88,7%) ou não (86,3%) outra profissão – concorda que o CPC contribui para a melhoria da qualidade da informação contábil apresentada.

5.2.4 Rapidez na publicação dos pronunciamentos: Processo de discussão prejudicado?

Outro ponto que merece atenção especial refere-se à rapidez com que os pronunciamentos do CPC são publicados. Até o presente momento, o CPC, criado em 2005 pela Resolução nº 1.055 do CFC, elaborou aproximadamente 40 pronunciamentos técnicos. Em outras palavras, com 4 anos de existência, tem-se uma média de 10 pronunciamentos por ano. “Será que a rapidez com que os pronunciamentos são publicados não estaria prejudicando o processo de discussão em torno de padrões convergentes aos do IASB?”

A opinião dos docentes sobre a questão, apresentada como uma afirmativa (Afirmativa 3 – A3), é apresentada na Tabela 5. De todas as sentenças apresentadas na pesquisa, essa foi a que teve o maior índice de participantes que não se sentiram aptos para comentar (42 ou 22,1%, sendo 3 graduados, 9 especialistas, 27 mestres e 3 doutores), o que já sinaliza para a delicadeza do assunto.

Tabela 5 - Sumário estatístico da Afirmativa 3 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 11		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	16	26	42
	Frequência Esperada	20,1	21,9	42
	% dentro da Região	38,1	61,9	100
Sudeste	Frequência	28	14	42
	Frequência Esperada	20,1	21,9	42
	% dentro da Região	66,7	33,3	100
Centro-Oeste	Frequência	10	14	24
	Frequência Esperada	11,5	12,5	24
	% dentro da Região	41,7	58,3	100
Sul	Frequência	15	17	32
	Frequência Esperada	15,4	16,6	32
	% dentro da Região	46,9	53,1	100
Norte	Frequência	2	6	8
	Frequência Esperada	3,8	4,2	8
	% dentro da Região	25	75	100
Total	Frequência	71	77	148
	Frequência Esperada	71	77	148
	% dentro da Região	48,0	52,0	100
Qui-Quadrado (χ^2)		9,612		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,047		

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que, dentre os 148 docentes que opinaram, 77 (52%) não concordam que o processo de discussão para adoção dos IFRS está sendo prejudicado pela rapidez com que os pronunciamentos estão sendo publicados. Todavia, 71 professores (48%) acreditam haver prejuízo nas discussões. Os dados gerais evidenciam não haver um consenso sobre as opiniões. Isso se reflete na análise regional: enquanto nas regiões Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Norte, a grande maioria dos pesquisados não concorda com a afirmação, na região Sudeste a percepção dos professores é inversa. O padrão de resposta não é similar (*p-value* do teste χ^2 : 0,047): as maiorias são mais significativas no Norte e Nordeste, do que no Sul e no Centro-Oeste.

Os conflitos de opinião continuam na análise por titulação. Um único graduado que opinou não concordar com a sentença. Entre os especialistas (mestres) 54,5% não concordam. O padrão de resposta dos doutores ilustra bem os resultados obtidos: 50% concordam e 50% não concordam. A análise considerando apenas os grupos graduados/especialistas e mestres/doutores evidencia não haver diferença estatística no padrão de resposta (*p-value* do teste χ^2 : 0,608).

A ausência de consenso se repete nas análises estratificadas por idade. Entre os docentes com idade entre 20 e 30 anos e 41 e 50, a maioria não concorda com a afirmativa 3 (77,3% ou 17 e 57,8% ou 26, respectivamente). Já entre os docentes da faixa etária 31 a 40 e acima de 51 anos, o resultado se inverte: a maioria concorda com a sentença (61,7% ou 29 e 52,9% ou 18). A análise do *p-value* (0,018) comprova a existência de diferença estatística no padrão de resposta das faixas estudadas.

Entre os professores, 57 dos 113 (ou 50,4%) concordam com a A3, enquanto entre as professoras, a maioria (21 de 25 ou 60%) não concorda com a sentença. A aparente divergência no padrão de resposta não é confirmada pelo teste χ^2 (*p-value*: 0,280). Fato semelhante ocorre na análise estratificada por instituição. A maior parte dos professores de instituição pública (35 de 62 ou 56,5%) não concorda que a rapidez com que o CPC publica seus pronunciamentos afeta o processo de discussão sobre a convergência. Contudo, entre os docentes de instituição privada, 44 dos 86 (ou 51,2%) acreditam nesse malefício. Entretanto, o padrão de resposta não é estatisticamente diferente (*p-value*: 0,360).

Entre os professores que lecionam Auditoria e Perícia e Contabilidade Financeira, a maioria concorda com a afirmação 3, enquanto que a maioria dos docentes das demais áreas (Gerencial, Finanças, Teoria e Outras) não concorda – não existe evidência de divergência no padrão de respostas: *p-value*: 0,242, com 16,7% (2) das frequências esperadas inferiores a 5. Finalmente, mesmo a maioria dos professores com dedicação exclusiva (34 de 67 ou 50,7%) concordam com a afirmativa 3; e a maior parte dos professores que dividem a docência com outras atividades (44 de 81 ou 54,3%) não concordam, não existe evidência empírica que comprove divergência nesses padrões de respostas (*p-value*: 0,539).

5.2.5 CPC: Adoção Integral dos IFRS e Contexto Brasileiro

Discussões entre acadêmicos contábeis sobre o processo de convergência das normas brasileiras aos IFRS giram em torno da afirmação de que o que se tem feito é apenas traduzir as normas contábeis internacionais, aplicando-as sem nenhuma adequação ao contexto brasileiro. Para aferir a opinião dos docentes sobre o assunto foi apresentada a seguinte afirmação: “A idéia de convergência internacional aplicada pelo CPC é de adoção integral dos padrões do IASB, sem nenhuma adequação às características da contabilidade brasileira” (Afirmativa 4 –A4).

De acordo com as respostas ao instrumento de pesquisa, 26 (13,7%) afirmaram não se sentir aptos para comentar tal afirmação – 3 graduados, 6 especialistas, 15 mestres e 2 doutores. Os resultados da A4 podem ser visualizados na Tabela 6.

Tabela 6 - Sumário estatístico da Afirmativa 4 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 12		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	19	30	49
	Frequência Esperada	17,9	31,1	49
	% dentro da Região	38,8	61,2	100
Sudeste	Frequência	19	27	46
	Frequência Esperada	16,8	29,2	46
	% dentro da Região	41,3	58,7	100
Centro-Oeste	Frequência	6	20	26
	Frequência Esperada	9,5	16,5	26
	% dentro da Região	23,1	76,9	100
Sul	Frequência	13	21	34
	Frequência Esperada	12,4	21,6	34
	% dentro da Região	38,2	61,8	100
Norte	Frequência	3	6	9
	Frequência Esperada	3,3	5,7	9
	% dentro da Região	33,3	66,7	100
Total	Frequência	60	104	164
	Frequência Esperada	60	104	164
	% dentro da Região	36,6	63,4	100
Qui-Quadrado (χ^2)		2,669		
Nível de Significância de χ^2 (ρ)		0,615		

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 6 que a maioria dos 164 docentes que opinaram (63,4%) não concorda com a afirmação. O mesmo padrão de resposta é observado nas cinco regiões brasileiras (não se constatou diferença estatística, com uma frequência esperada inferior a 5). A não concordância é opinião da maioria dos graduados (100%), especialistas (61,1%), mestres (62,7%) e doutores (70,6%), um *p-value* do teste χ^2 : 0,787, com 25% das frequências esperadas inferiores a 5; dos homens (60,8%) e mulheres (70,5%), um *p-value*: 0,257; e dos docentes com (65,8%) e sem (61,5%) dedicação exclusiva, um *p-value*: 0,578.

A análise estratificada por idade evidenciou que aparentemente o padrão de resposta entre os professores mais experientes (acima de 51 anos) diverge das demais faixas etárias e da análise geral. A maioria desses profissionais (51,4%) concorda que o CPC simplesmente aplica os IFRS sem considerar o ambiente brasileiro. Todavia, as diferenças observadas nessa classe não são grandes o suficiente para afirmar estatisticamente que o padrão de resposta da classe diverge do geral (*p-value* do teste χ^2 : 0,153).

Também se observou uma percepção diferenciada entre os docentes que ensinam nas áreas de Auditoria e Perícia e Finanças. A maioria desses docentes, 72,7% e 60%, respectivamente, concorda com a sentença apresentada. Porém, mais uma vez, para a quantidade de dados considerados, essas diferenças não são significativas a ponto de permitir inferir estatisticamente que diferem do padrão observado nas outras classes.

5.2.6 Adequação do CPC a sua Função

A última afirmativa do Estudo I, de forma bastante objetiva, visa avaliar a percepção dos docentes quanto a eficiência do CPC em cumprir sua função de conduzir o processo de convergência. Para tanto, os participantes da pesquisa tiveram que opinar sobre a seguinte afirmação: “A atuação do CPC está de pleno acordo com sua função e estamos no caminho correto para a convergência internacional” (Afirmativa 5 – A5).

Dos 190 respondentes, 39 professores (20,5% do total) indicaram não se sentir aptos

para opinar (1 graduado, 8 especialistas, 27 mestres e 3 doutores). Dos 151 docentes restantes, 74,2% concordam com a sentença apresentada (Tabela 7).

Tabela 7 - Sumário estatístico da afirmativa 5 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 13		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	33	12	45
	Frequência Esperada	33,4	11,6	45
	% dentro da Região	73,3	26,7	100
Sudeste	Frequência	33	13	46
	Frequência Esperada	34,1	11,9	46
	% dentro da Região	71,7	28,3	100
Centro-Oeste	Frequência	15	9	24
	Frequência Esperada	17,8	6,2	24
	% dentro da Região	62,5	37,5	100
Sul	Frequência	22	5	27
	Frequência Esperada	20,0	7,0	27
	% dentro da Região	81,5	18,5	100
Norte	Frequência	9	0	9
	Frequência Esperada	6,7	2,3	9
	% dentro da Região	100	0	100
Total	Frequência	112	39	151
	Frequência Esperada	112	39	151
	% dentro da Região	74,2	25,8	100
Qui-Quadrado (χ^2)		5,752		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,218		

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 7, o padrão de resposta observado na análise por região confirma os resultados gerais. Em todas as regiões do país, a maioria dos professores reconhece a eficiência do CPC em atingir sua função.

As variáveis titulação, idade, gênero, instituição, disciplina e outra profissão não afetaram os resultados gerais. Isto é, a maioria – graduados, especialistas, mestres e doutores, homens e mulheres, de instituições públicas e privadas, de todas as áreas analisadas, e com ou sem dedicação exclusiva – reconhece que o CPC está no caminho certo para a convergência internacional, sendo assim sua atuação condiz com a função para a qual foi criado. Os respectivos valores dos testes χ^2 , *p-values* e frequências esperadas inferiores a 5 são evidenciadas na Tabela 8.

Tabela 8 - Testes estatísticos para Afirmativa 5 – análise geral

Variáveis	Teste χ^2	<i>p-value</i>	Diferença estatística	Frequências esperadas inferiores a 5
Idade	3,053	0,383	Inexistente	-
Gênero	0,155	0,694	Inexistente	-
Instituição	0,579	0,447	Inexistente	-
Disciplina	2,829	0,726	Inexistente	2 (16,7%)
Outra Profissão	0,341	0,559	Inexistente	-

Fonte: Dados da pesquisa.

5.2.7 Avaliação do Processo de edição de Padrões Contábeis do CPC

Finalmente foi perguntado aos professores: “Considerando uma escala de 0

(totalmente ineficiente) a 10 (totalmente eficiente), como você avalia o processo de edição de padrões contábeis pelo CPC?" (Questão 2 - Q2). Dos 190 participantes da pesquisa, 16 (8,4%) não se sentiram aptos para responder (1 graduado, 4 especialistas, 9 mestres e 2 doutores). A análise geral e detalhada por região é apresentada na Tabela 9.

Tabela 9 - Sumário estatístico da Questão 2 – análise geral e por região

Região		Questão 2				
		0 a 4,9	5 a 6,9	7 a 8,9	9 a 10	Total
Nordeste	Frequência	9	8	29	5	51
	Frequência Esperada	7,3	9,7	25,5	8,5	51
	% dentro da Região	17,6	15,7	56,9	9,8	100
Sudeste	Frequência	10	11	18	11	50
	Frequência Esperada	7,2	9,5	25,0	8,3	50
	% dentro da Região	20	22	36	22	100
Centro-Oeste	Frequência	3	2	17	4	26
	Frequência Esperada	3,7	4,9	13,0	4,3	26
	% dentro da Região	11,5	7,7	65,4	15,4	100
Sul	Frequência	2	11	19	7	39
	Frequência Esperada	5,6	7,4	19,5	6,5	39
	% dentro da Região	5,1	28,2	48,7	17,9	100
Norte	Frequência	1	1	4	2	8
	Frequência Esperada	1,1	1,5	4,0	1,3	8
	% dentro da Região	12,5	12,5	50	25	100
Total	Frequência	25	33	87	29	174
	Frequência Esperada	25	33	87	29	174
	% dentro da Região	14,4	19,0	50,0	16,7	100
Qui-Quadrado (χ^2)		14,549				
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,267				

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 9 que a maioria dos docentes (50%) avaliou o processo de edição de padrões contábeis do CPC como bom (7 a 8,9), resultado que também é observado em cada região do país. Entretanto, um elevado percentual, 14,4% e 19% avaliou como ruim (0 a 4,9) e regular (5 a 6,9), respectivamente, o que totaliza 33,4% de docentes que não estão satisfeitos com o processo. O descontentamento é mais acentuado no Sudeste (42%), Nordeste (33,3%) e Sul (33,3%).

Apesar do teste estatístico indicar inexistência de diferença estatística na avaliação apresentada por região, a interpretação desses resultados requer prudência, à medida que a quantidade de dados foi insuficiente para uma medida mais robusta, 35% das frequências esperadas (ou 7) foram inferiores a 5.

Não foi encontrada diferença no padrão de resposta na análise por titulação. A maioria de graduados e especialistas (39%), mestres (54,3%) e doutores (47,1%) também avaliam como bom (7 a 8,9) o processo de edição de normas do CPC. Não se constatou diferença no padrão de resposta entre os professores graduados/especialistas e mestres/doutores (p -value do teste χ^2 : 0,296).

A análise por faixa etária também indica que, independente da idade, de forma geral, os docentes avaliam como bom (7 a 8,9) o processo de edição de normas (não existe diferença estatística entre os estratos: p -value do teste χ^2 : 0,464. Contudo, é válido destacar o alto percentual de docentes que não estão satisfeitos com a política empregada, principalmente entre os mais experientes: 42,30% (33,4%) dos respondentes com idade entre 41 e 50 anos (acima de 51 anos). Os mesmos resultados são percebidos entre homens e mulheres,

professores de instituição pública e privada, e com e sem dedicação exclusiva ao ensino (Tabela 10).

Tabela 10 - Testes estatísticos para Questão 2 – análise geral – gênero, instituição e outra profissão

Estratos	Maioria (7 a 8,9)	% Insatisfeito (0 a 6,9)	Diferença estatística	Frequências esperadas inferiores a 5
20 a 30 anos	58,3%	16,7%	P-value: 0,464 Inexistente	3 ou 18,75%
31 a 40 anos	54,2%	32,2%		
41 a 50 anos	42,3%	42,3%		
Acima de 51	48,7%	33,4%		
Homens	50,4%	32,2%	P-value: 0,527	-
Mulheres	48,9%	36,2%	Inexistente	
IES Pública	55,9%	32,3%	P-value: 0,232	-
IES Privada	46,2%	34,0%	Inexistente	
Com DE	51,3%	34,2%	P-value: 0,602	-
Sem DE	49,0%	32,6%	Inexistente	

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise por disciplina indicou que os resultados anteriores são observados na maioria das áreas investigadas. Todavia, um resultado divergente foi encontrado: dos 13 professores da área de Auditoria e Perícia, a maioria (46,2%) avaliou como ruim (0 a 4,9) o processo de edição de padrões contábeis do CPC. O *p-value* do teste χ^2 : 0,053 indica haver diferença estatística no padrão de resposta dos professores dessa área quando comparadas com as demais, mesmo diante da limitação do teste (45,8% das frequências esperadas são inferiores a 5).

5.3 Estudo II: Análise da Percepção dos Docentes quanto a Importância do CPC para a Profissão Contábil

Neste tópico apresenta-se a análise das questões relativas ao CPC e participação da classe contábil na elaboração de normas contábeis, o CPC e autoridade substantiva, o CPC e os cursos de graduação e pós-graduação.

5.3.1 Participação da Classe Contábil na Elaboração de Normas Contábeis

Foi solicitado aos participantes do estudo que opinassem sobre a seguinte afirmação: “O CPC permite uma maior participação da classe contábil na elaboração de padrões de contabilidade” (Afirmativa 6 – A6). Dos 190 respondentes 25 (13,2%) afirmaram não se sentirem aptos para opinar sobre o assunto, sendo 7 especialistas, 16 mestres e 2 doutores. Dos 165 docentes que emitiram um parecer, 132 ou 80% (33 ou 20%) concordam (não concordam) com a afirmativa (Tabela 11).

O resultado geral é corroborado no contexto regional e o nível de significância do teste χ^2 de Pearson (Tabela 15) confirma que o padrão de resposta no Nordeste (84,4% concordam), Sudeste (70,8%), Centro-Oeste (77,8%), Sul (83,8%) e Norte (100%) são estatisticamente iguais (em uma frequência esperada inferior a 5).

O fato de ser graduado, especialista, mestre ou doutor (p : 0,724), mais jovem ou mais experiente (p : 0,209), do gênero masculino ou feminino (p : 0,218), de instituição pública ou privada (p : 0,580), de lecionar Contabilidade Financeira, Gerencial, Finanças, etc. (p : 0,799, com 4 de 12 frequências inferiores a 5), de ser dedicação exclusiva ou não (p : 0,530) não afetou a percepção dos respondentes sobre essa afirmativa. Em todos esses estratos, a maioria dos docentes concorda que o CPC permitirá maior participação dos contadores na elaboração das normas contábeis.

Tabela 11 - Sumário estatístico da Afirmativa 6 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 8		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	38	7	45
	Frequência Esperada	36	9	45
	% dentro da Região	84,4	15,6	100
Sudeste	Frequência	34	14	48
	Frequência Esperada	38,4	9,6	48
	% dentro da Região	70,8	29,2	100
Centro-Oeste	Frequência	21	6	27
	Frequência Esperada	21,6	5,4	27
	% dentro da Região	77,8	22,2	100
Sul	Frequência	31	6	37
	Frequência Esperada	29,6	7,4	37
	% dentro da Região	83,8	16,2	100
Norte	Frequência	8	0	8
	Frequência Esperada	6,4	1,6	8
	% dentro da Região	100	0	100
Total	Frequência	132	33	165
	Frequência Esperada	132	33	165
	% dentro da Região	80	20	100
Qui-Quadrado (χ^2)		5,491		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,241		

Fonte: Dados da pesquisa.

5.3.2 CPC e Autoridade Substantiva

Ainda seguindo o mesmo raciocínio da questão anterior, também foi solicitado aos professores participantes da pesquisa que avaliassem se “o CPC irá fortalecer a classe contábil, atribuindo-lhe autoridade substantiva para a emissão de normas contábeis” (Afirmativa 7 – A7). Dos 190 docentes, 32 (16,8%) não se sentiram aptos para opinarem sobre a afirmativa (4 especialistas, 26 mestres e 2 doutores). A maior parte dos docentes acredita que o CPC irá fortalecer a classe contábil, dando-lhe autoridade substantiva para emissão de normas contábeis. Os resultados gerais são corroborados na análise regional, uma vez que não se encontrou diferença estatística entre esses estratos, de acordo com a Tabela 12.

O mesmo resultado foi observado entre graduados (100% concordam), especialistas (76,3%), mestres (64,6%) e doutores (70,6%). Não existe diferença estatística no padrão de resposta dos quatro grupos, uma vez que o p -value do teste χ^2 é igual a 0,303, com duas frequências esperadas inferiores a 5.

A análise por gênero evidenciou que professores e professoras compartilham da mesma opinião sobre o aspecto sob análise. Observa-se ainda que 69%, tanto entre homens (80 de 116 respondentes) quanto mulheres (29 de 42), concordam com a afirmativa (p -value do teste χ^2 : 0,992). Ser de instituição pública ou privada também não impactou o resultado: a maior parte dos docentes de IES pública (61,9%) e privada (73,6%) concorda com a A7. Não existe diferença estatística no padrão de resposta (p -value do teste χ^2 : 0,117).

As análises evidenciaram que a maioria dos professores (- 69%), tanto entre homens (80 de 116 respondentes) quanto mulheres (29 de 42), sejam de instituição pública (61,9%) ou privada (73,6%), independente das disciplinas que lecionam, ou sendo ou não DE concorda com a afirmativa. Em outras palavras, não se encontrou evidência estatística de diferença entre os estratos analisados: p -value do teste χ^2 para gênero: 0,992; instituição: 0,117; disciplina: 0,772; e outra profissão: 0,321.

Tabela 12 - Sumário estatístico da Afirmativa 7 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 9		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	31	16	47
	Frequência Esperada	32,4	14,6	47
	% dentro da Região	66,0	34,0	100
Sudeste	Frequência	30	14	44
	Frequência Esperada	30,4	13,6	44
	% dentro da Região	68,2	31,8	100
Centro-Oeste	Frequência	15	12	27
	Frequência Esperada	18,6	8,4	27
	% dentro da Região	55,6	44,4	100
Sul	Frequência	27	6	33
	Frequência Esperada	22,8	10,2	33
	% dentro da Região	81,8	18,2	100
Norte	Frequência	6	1	7
	Frequência Esperada	4,8	2,2	7
	% dentro da Região	85,7	14,3	100
Total	Frequência	109	49	158
	Frequência Esperada	109	49	158
	% dentro da Região	69,0	31,0	100
Qui-Quadrado (χ^2)		5,947		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,203		

Fonte: Dados da pesquisa.

5.3.3 CPC e os Cursos de Graduação e Pós-Graduação

Um ponto importante a ser destacado no processo de convergência das normas internacionais de contabilidade refere-se exatamente a qualificação dos profissionais da área contábil. A adoção dos IFRS implica em conhecimento que os profissionais de contabilidade formados atualmente não possuem. Uma contabilidade baseada em princípios e não em normas, na análise da essência econômica sobre a forma jurídica e da primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica implica em conhecimento de finanças, métodos quantitativos e outras áreas sabidamente deficitárias nos cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis.

Diante disso, foi solicitado aos docentes que participaram da pesquisa sua opinião sobre a seguinte afirmação: “O CPC não melhorará em nada a profissão contábil no Brasil se não forem melhorados e ampliados os cursos de graduação e pós-graduação” (Afirmativa 8 – A8). Um graduado, cinco especialistas, doze mestres e dois doutores não se sentiram aptos a responder a esse questionamento, totalizando 20 docentes ou 10,5% da amostra investigada.

Conforme Tabela 13, nota-se que 54,7% dos 170 que opinaram não concordam com a afirmação, contra 45,3% que acreditam que se os cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis não forem melhorados e ampliados, o CPC não melhorará em nada a profissão contábil. Na análise regional esse resultado só não é observado na região Sudeste, onde a maioria (51,1%) concorda com a assertiva. Porém, o *p-value* do χ^2 indica não existência de diferença estatística no padrão de resposta das regiões (20% das frequências esperadas inferiores a 5).

A maioria dos professores graduados (100%), especialistas (51,4%), mestres (53,1%) e doutores (64,7%) que se manifestou não concordar com a afirmativa, principalmente entre os primeiros e últimos. O padrão de resposta obtido é similar (*p-value*: 0,327, com 25% das frequências esperadas inferiores a 5).

Tabela 13 - Sumário estatístico da Afirmativa 8 – análise geral e por região

Região		Afirmativa 10		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Frequência	22	31	53
	Frequência Esperada	24,0	29,0	53
	% dentro da Região	41,5	58,5	100
Sudeste	Frequência	24	23	47
	Frequência Esperada	21,3	25,7	47
	% dentro da Região	51,1	48,9	100
Centro-Oeste	Frequência	13	16	29
	Frequência Esperada	13,1	15,9	29
	% dentro da Região	44,8	55,2	100
Sul	Frequência	15	17	32
	Frequência Esperada	14,5	17,5	32
	% dentro da Região	46,9	53,1	100
Norte	Frequência	3	6	9
	Frequência Esperada	4,1	4,9	9
	% dentro da Região	33,3	66,7	100
Total	Frequência	77	93	170
	Frequência Esperada	77	93	170
	% dentro da Região	45,3	54,7	100
Qui-Quadrado (χ^2)		1,492		
Nível de Significância de χ^2 (p)		0,828		

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise estratificada por idade evidenciou que a maioria dos professores acima de 51 anos (52,9% ou 18) concorda com a afirmação sob análise, o que vai de encontro com os resultados apresentados para os demais estratos: a maior parte dos professores com idade entre 20 e 30 (64,3% ou 18); entre 31 e 40 (51,9% ou 28); e entre 41 e 50 (57,4% ou 31) não concorda com a afirmativa. Mesmo essa classe apresentando opinião divergente, a diferença não é estatisticamente significativa a ponto de que se possa inferir que esse padrão de resposta é diferente dos demais (teste χ^2 : 2,176 e seu p -value: 0,537).

Não foram encontradas diferenças estatísticas nas análises estratificadas por gênero, instituição e outra profissão. A maioria dos docentes, tanto homens (55,4%) quanto mulheres (53,1%), professores de instituição pública (53,4%) e privada (55,7%), e com dedicação exclusiva (51,3%) ou com outra profissão (57,6%), não concorda com a assertiva 8 (os p -values para essas variáveis são 0,784; 0,771; e 0,409, respectivamente).

O padrão de resposta dos professores que lecionam as disciplinas de Auditoria e Perícia, Finanças e Teoria da Contabilidade diverge dos resultados gerais, sendo que a maioria desses docentes concorda com a A8 (66,7%, 63,6% e 52,4%, respectivamente). Contudo, essa diferença não é grande o suficiente para que se possa afirmar estatisticamente que a percepção desses professores é diferente dos demais (p -value: 0,179).

6 CONCLUSÕES

A análise dos dados evidenciou que no que diz respeito a função do CPC e sua atuação (Estudo I), grande parte dos docentes pesquisados reconhece o órgão de classe como a entidade responsável pela convergência no país, contribuindo, assim, para a melhoria da qualidade da informação contábil. A maioria dos pesquisados avaliou como bom o processo de edição de padrões do CPC, o que significa que ele está fazendo um bom trabalho rumo à convergência. Os docentes não concordam que o Comitê simplesmente traduz as normas internacionais, sem se preocupar com as peculiaridades do contexto brasileiro.

Todavia, não existe consenso entre os respondentes da pesquisa em relação a se a velocidade com que as normas são publicadas pode estar prejudicando as discussões sobre a convergência. Quanto a importância do CPC para a profissão contábil (Estudo II), a maior parte dos professores investigados concorda que o órgão permite maior participação da classe contábil na elaboração de padrões de contabilidade, o que irá fortalecer a classe contábil, atribuindo-lhe autoridade substantiva. Para os docentes, o Comitê já contribuiu para a melhoria da profissão contábil, independente da qualidade dos cursos de graduação e pós-graduação.

Talvez o maior benefício trazido pelo CPC à classe contábil tenha sido a unificação das diversas entidades normatizadoras, como CVM, IBRACON, CFC, agências reguladoras. Isso confere robustez à classe contábil frente a sociedade, delegando-lhe a competência, até então atribuída a outros, para legislar sobre matéria contábil e autoridade necessária para se impor. O esforço conjunto de diversas entidades em pesquisas e discussões reflete-se em práticas contábeis mais coerentes e de melhor qualidade. Mesmo veloz, a adoção das normas internacionais tende, a médio e longo prazo, melhorar a qualidade não só das informações contábeis divulgadas, mas também dos profissionais que as produzem.

Como perspectivas para trabalhos futuros recomendam-se pesquisas mais específicas sobre a percepção dos profissionais contábeis sobre as diversas implicações da convergência às normas internacionais, tais como a substituição de normas por princípios, o que implica na utilização de mais subjetividade do profissional contábil na execução das suas atividades. Estudar a capacidade dos atuais contadores para atender as exigências por conhecimentos específicos como, por exemplo, métodos quantitativos e finanças, é outra pesquisa relevante.

REFERÊNCIAS

- BACCI, J. **Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica**. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, SP. 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.055**, de 7 de outubro de 2005. Brasília, CFC, 2005.
- CUNHA, J. V. A. **Doutores em ciências contábeis da FEA-USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano**. 2007. 261f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- FIELD, A. **Discovering statistics using SPSS for Windows**. London: Sage, 2000.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, E.; MARTINS, V.A.; MARTINS, E.A. Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, set. 2007.
- MONTE, P. A.; MARTINS, O. S. Determinantes da variação salarial dos mestres em Ciências Contábeis. In: CONGRESSO ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010.
- PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças [online]**, v. 18, 2007. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000300003>
- SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SIEGEL, S.; CASTELLAN Jr., N. J. **Estadística não-paramétrica para ciências do comportamento**. Trad. Sara Ianda Correa Carmona. Porto Alegre: Artmed, 2006.