



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 12, n. 1, p. 87-104, jan./mar., 2016

doi:10.4270/ruc.2016105
Disponível em www.furb.br/universocontabil



NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS DISCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS SOBRE O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO¹

KNOWLEDGE LEVEL OF ACCOUNTING STUDENTS REGARDING THE BRAZILIAN CONCEPTUAL FRAMEWORK

NIVEL DE CONOCIMIENTO DE LOS ESTUDIANTES DE CIENCIAS CONTABLES SOBRE EL PRONUNCIAMIENTO CONCEPTUAL BÁSICO

Igor Vieira Nunes

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Sala 1F 152; Campus Santa Mônica
CEP: 38.400-902 – Uberlândia - MG
E-mail: igornunesv@gmail.com
Telefone: (34) 3239-4069

Alessandra Vieira Cunha Marques

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Sala 1F 152; Campus Santa Mônica
CEP: 38.400-902 – Uberlândia - MG
e-mail: alessandra1909@hotmail.com

Patrícia de Souza Costa

Professora Doutora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Sala 1F 152; Campus Santa Mônica
CEP: 38.400-902 – Uberlândia - MG
e-mail: patricia@facic.ufu.br

RESUMO

O Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) é composto por um conjunto de conceitos e características qualitativas que servem como pilar para o desenvolvimento de novos pronunciamentos contábeis e para fundamentar o processo de escolhas contábeis. O caráter eminentemente preditivo da informação contábil no âmbito das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) traz a necessidade do desenvolvimento de capacitações para o exercício do julgamento e para a realização de estimativas relevantes na preparação das demonstrações financeiras. Assim, o ensino em contabilidade deveria começar pela Estrutura

¹Artigo recebido em 13.01.2015. Revisado por pares em 09.12.2015. Reformulado em 21.03.2016. Recomendado para publicação em 23.03.2016 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 31.03.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

Conceitual (EC). Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é avaliar o nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública mineira quanto ao conteúdo do CPC 00. Participaram da investigação 198 alunos que já haviam cursado ou que estavam cursando a disciplina de Teoria da Contabilidade (oferecida no sexto período do curso) no primeiro semestre letivo de 2013. Os resultados sugerem baixo nível de conhecimento dos alunos sobre o conteúdo da EC. Das dez questões específicas sobre esse tema, a média de acertos foi de 4,2 questões. Além disso, os alunos do sexto e do sétimo período apresentaram nível de conhecimento significativamente superior ao daqueles alunos de períodos posteriores. Isto pode ser explicado por três principais fatores: 1) falta de educação continuada dos discentes; 2) curva de aprendizagem no ensino da EC, uma vez que os alunos do oitavo, nono e décimo períodos discutiram esse conteúdo no segundo ano de adoção obrigatória das normas internacionais de contabilidade. 3) a filosofia contida na EC e nas normas internacionais de contabilidade é mais bem aceita por graduandos no início do curso, principalmente aqueles que não foram expostos à padrões contábeis baseados em regras e que não exigiam o julgamento profissional.

Palavras-chave: Educação contábil; Pronunciamento Conceitual Básico; Estrutura Conceitual.

ABSTRACT

The *Pronunciamento Conceitual Básico* (CPC 00) (*Brazilian Conceptual Framework*) comprises a set of characteristics and qualitative concepts that serve as a cornerstone for developing new accounting pronouncements and a basis for making choices in accounting. The predominantly predictive character of accounting information in the scope of International Financial Reporting Standards (IFRS) brings the need for the development of capabilities to the judgment exercise and also for making relevant estimations in financial statements elaboration. Thus, accounting teaching should begin by Estrutura Conceitual – EC (the Brazilian Conceptual Framework). In this way, this research objective is evaluating the knowledge level of accounting students at a public university from Minas Gerais regarding CPC 00. 198 Students who were taking or had already taken an accounting theory class (*Teoria da Contabilidade*) in the sixth semester of their undergraduation course (2013) participated in the investigation. Results suggest a low knowledge level of the students concerning EC content. Out of ten specific questions about the theme, the average of correct answers achieved was of 4.2 questions. Besides that, students in the 6th and 7th semesters presented a knowledge level significantly higher than of students in later semesters. This may be explained by three main factors: 1) students' lack of continuing education, 2) a learning curve regarding the teaching of EC, once students in the 8th, 9th, and 10th semesters studied this content during the second year after the required adoption of international accounting standards, 3) the philosophy contained in EC and international accounting standards is much more accepted by graduates in the beginning of the course, mainly by those who have not been exposed to accounting standards based on rules and that didn't require professional judgment. The results provided evidences of the need for revision in teaching learning process regarding EC content in class and of the imperative of students who invest in continuing education.

Keywords: Accounting Education; Framework; Brazilian Conceptual Framework.

RESUMEN

El Pronunciamento Conceptual Básico (CPC 00) está compuesto por un conjunto de conceptos y características cualitativas, que constituyen los pilares básicos para el desarrollo de nuevos

pronunciamentos contables y la fundamentación del proceso de juicio contable. El carácter eminentemente predictivo de la información contable en el ámbito de las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) provoca la necesidad del desarrollo de acciones de capacitación para el ejercicio de juzgamiento y propuestas de estimación relevante en el proceso de elaboración de Estados Financieros, por esta razón es de consideración en este estudio que la enseñanza de la contabilidad debiera comenzar con el estudio de la Estructura Conceptual (EC), siendo el objetivo de esta investigación evaluar el nivel de conocimiento sobre el contenido de CPC 00 que poseen los estudiantes del curso de ciencias contables de una universidad pública minera. Para cumplimentar el objetivo se trabajó con una muestra de 198 alumnos entre los cuales algunos ya cursaron o se encuentran cursando la disciplina de teoría de contabilidad, la cual es ofrecida en el sexto período del curso, en el primer semestre académico de 2013. Los resultados sugieren bajo nivel de conocimiento de los alumnos sobre el contenido de la EC, de las diez cuestiones especificadas sobre el tema la medida de acierto fue de 4,2 cuestiones por alumno. Además los estudiantes del sexto y séptimo período manifestaron mayores niveles de conocimientos que los de períodos posteriores, en estos resultados inciden fundamentalmente tres factores: 1) falta de educación continuada, 2) curva de aprendizaje de la enseñanza de la EC, toda vez que los estudiantes del octavo, noveno y décimo períodos discutieron ese contenido en el segundo año de adopción obligatoria de las normas internacionales de contabilidad, 3) la filosofía contenida en la EC y en las normas internacionales de contabilidad es mejor aceptada por los estudiantes en el inicio del curso, principalmente aquellos que no fueron expuestos a patrones contables basados en reglas y que no exigían juicio profesional. Los resultados ofrecen indicios de la necesidad de revisión del proceso de enseñanza-aprendizaje de las EC y la inversión de los alumnos en la educación continuada.

Palabras clave: Educación contable; Pronunciamento Conceptual Básico; Estructura Conceptual.

1 INTRODUÇÃO

O principal objetivo do *International Accounting Standard Board* (IASB) é desenvolver um único conjunto de normas contábeis globais, de alta qualidade e que sejam aceitos mundialmente. Todavia, esse objetivo é de difícil concretização, uma vez que a simples emissão de normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - IFRS) não é suficiente para a realização da informação contábil global, embora seja uma condição necessária (BARTH, 2008). A convergência de fato dessas normas depende de peculiaridades inerentes a cada país, tais como: sistema financeiro, empresas de auditoria, sistema jurídico e a qualidade da educação contábil (BARTH, 2008; CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011). Nesse sentido, a formação profissional dos contadores tem atraído a atenção dos organismos internacionais de contabilidade como o *International Federation of Accountants* (IFAC), o IASB, e também da Organização das Nações Unidas (ONU) (ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007).

A educação em contabilidade financeira deveria começar pela Estrutura Conceitual, dado que estabelece os conceitos subjacentes à compreensão das demais normas contábeis e para a preparação e a apresentação de demonstrações financeiras para os usuários externos (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011; WELLS, 2011; JACKLING, 2013). Segundo Barth (2008) e Cella, Rodrigues e Niyama (2011), os discentes com domínio de conteúdo da Estrutura Conceitual têm um alicerce consistente para lidar com situações de mudanças nos conceitos e princípios contábeis, não correndo o risco de tornar seu conhecimento obsoleto em curto espaço de tempo.

A adoção das IFRS no Brasil representou uma verdadeira revolução no processo de ensino aprendizagem no país (CARVALHO; SALOTTI, 2013). Visto que, a filosofia das IFRS baseada em princípios contábeis geralmente aceitos ao invés de regras rígidas e a necessidade de julgamentos foram as principais modificações na forma de pensar contabilidade. Em outras palavras, sendo as IFRS normas baseadas em princípios, o que requer o julgamento profissional e a realização de estimativas em doses significativas, o entendimento de conceitos e objetivos antes da aplicação prática das normas permite o desenvolvimento de habilidades e competências necessárias para a adequada preparação das demonstrações contábeis (HODGDON; HUGHES; STREET, 2011). Assim, a adoção das IFRS no Brasil, exigiu de, professores, alunos, pesquisadores, preparadores dos relatórios contábeis, analistas, auditores e demais usuários das informações contábeis uma mudança de filosofia - partir da filosofia *code law* e da influência das normas fiscais na contabilidade societária para uma abordagem baseada em princípios (CARVALHO; SALOTTI, 2013), o que requer dos profissionais da área contábil habilidades e competências voltadas para o auxílio à gestão (ESPEJO et al., 2010). Além disso, esses profissionais precisaram rever e atualizar os seus conhecimentos contábeis. Desde então, a educação continuada se tornou essencial, uma vez que os pronunciamentos contábeis são passíveis de revisões.

O Brasil é um caso raro de adoção completa das normas internacionais de contabilidade, pois segue o padrão global não só para as demonstrações consolidadas, mas também para as demonstrações individuais (CARVALHO; SALOTTI, 2013). Esse contexto de mudanças e adaptações a um novo padrão contábil é vivenciado no cenário brasileiro por meio da aplicação da Lei 11.638/2007. Essa Lei instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como órgão responsável pela elaboração e emissão de normas contábeis no Brasil, sendo que essas normas, denominadas de pronunciamentos, devem ser convergentes às IFRS. O primeiro pronunciamento emitido pelo CPC foi o 'Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00)' por estabelecer os conceitos que fundamentam a preparação das demonstrações contábeis e dar suporte ao desenvolvimento de novos pronunciamentos (CPC, 2011).

Diante do cenário de mudanças nas normas contábeis brasileiras, do papel fundamental dos conceitos apresentados na Estrutura Conceitual no ensino da contabilidade e na preparação das demonstrações contábeis e da necessidade de educação continuada, o objetivo desta pesquisa é avaliar o nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública mineira quanto ao conteúdo Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00).

Espera-se que os alunos de períodos finais do curso de Ciências Contábeis tenham maior nível de conhecimento sobre a Estrutura Conceitual do que aqueles de períodos anteriores. Dois principais argumentos embasam essa hipótese: 1) os alunos dos períodos finais foram expostos durante as disciplinas do curso a um número mais elevado de julgamentos e escolhas permitidas nos pronunciamentos contábeis, sendo o processo decisório baseado nas características qualitativas contidas no CPC 00; e 2) os discentes dos períodos finais estão mais amadurecidos e dispõem de diversos conhecimentos práticos.

Os dados foram obtidos por meio da aplicação de um questionário estruturado aos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública mineira os quais já haviam cursado a disciplina Teoria da Contabilidade. A amostra da pesquisa é composta por 198 questionários válidos. Para tratamento dos dados foi utilizado o teste de diferenças de médias não paramétricas de *Mann-Whitney*.

A relevância desta pesquisa está na necessidade de proporcionar educação contábil de qualidade, ocasionada pelas mudanças nas normas contábeis domésticas dos países para um padrão internacional de contabilidade. A conveniência em investigar o nível de conhecimento dos futuros profissionais de contabilidade sobre o conteúdo do CPC 00 reside no fato de esta ser uma norma basilar que orienta a atuação profissional do contador e a preparação das

demonstrações financeiras. Além disso, “a estrutura conceitual é um elemento chave no entendimento das normas internacionais, pois apresenta a base dos princípios e os fundamentos das definições dos elementos contábeis” (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011, p. 8). Os resultados dessa pesquisa podem ser úteis para coordenadores de curso, docentes, órgãos de classe e discentes repensarem o processo de ensino da contabilidade baseado na Estrutura Conceitual.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados aspectos teóricos relacionados ao impacto da adoção das normas internacionais na educação contábil, principalmente, sobre o ensino baseado na Estrutura Conceitual.

2.1 As Normas Internacionais de Contabilidade e as Mudanças na Educação Contábil

A convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade (NIC's) trouxe consequências em todos os aspectos, dentre elas para a educação contábil e para os negócios (CARVALHO; SALOTTI, 2013). Carvalho e Salotti (2013) argumentam que, por mais de um século, as práticas contábeis, em alguns países (exemplo: o Brasil), foram orientadas para fins fiscais. Essas regras fiscais impunham restrições severas sobre o que podia e o que não podia ser registrado para fins de dedução de impostos, como o momento do reconhecimento das receitas e dos lucros, trazendo viés para os números contábeis que guiavam as decisões de negócios.

A adoção das IFRS exige que os contadores desenvolvam a habilidade de realizar julgamentos, uma vez que essas normas estabelecem princípios ao invés de regras rígidas (SCHIPPER, 2003; CARMONA; TROMBETTA, 2008). Para praticar o subjetivismo responsável (julgamento fundamentado nas características qualitativas da informação contábil), os contadores precisam conhecer o negócio, a operação e a situação econômico-financeira da empresa. Dessa forma, as empresas, atualmente, demandam do profissional contábil parceria estratégica nos negócios, que vai muito além de suporte na tomada de decisões e, sim, orientação dos caminhos a serem assumidos (MACHADO; CASA NOVA, 2008). Nesse contexto, o ensino das IFRS deve auxiliar os futuros profissionais no desenvolvimento dessa capacidade de auxiliar na tomada de decisões e na indicação de métodos a serem traçados nos negócios (ESPEJO et al., 2010).

Em alguns países a adoção das IFRS resultará em mudanças substanciais nos programas de treinamento e educação de contadores e auditores, principalmente em jurisdições onde a profissão contábil é desvalorizada (CARMONA; TROMBETTA, 2008; CARVALHO; SALOTTI, 2013). Esses profissionais trabalhavam com normas contábeis baseadas em regras, e, com as NIC's, passam a lidar com normas contábeis fundamentadas em princípios contábeis geralmente aceitos. Iudícibus et al. (2010) argumentam que a harmonização das demonstrações contábeis leva ao incremento do poder e da responsabilidade dos profissionais ligados à área da contabilidade, além de ser imprescindível a atualização constante desses profissionais.

A adoção das IFRS e a mudança na educação e futura atuação dos profissionais, onde a profissão é desvalorizada (CARMONA; TROMBETTA, 2008; CARVALHO; SALOTTI, 2013) auxilia também na mudança do estereótipo que o profissional contábil possui. Ao analisarem um grupo de 841 estudantes do ensino médio, de uma cidade mineira, Nunes et al. (2014) identificaram que por mais que a visão que os alunos possuem quanto ao papel do contador são convergentes com algumas habilidades e competências próprias da profissão, porém os respondentes elencam a maior parte delas a habilidades técnicas e funcionais.

No contexto da educação contábil, os professores são peças imprescindíveis para preparar esses alunos para a realização de julgamentos na aplicação das IFRS e conscientizá-los da necessidade do subjetivismo responsável (HODGDON; HUGHES; STREET, 2011). Além disso, mudanças em livros didáticos, no conteúdo do curso, no discurso do professor em sala de aula são fundamentais para a adesão, de fato, às IFRS (SUNDER, 2009). Esse autor argumenta que se fazem necessárias discussões em classe, estudos de casos que explorem tomadas de decisões e escolhas contábeis e as consequências de tratamentos contábeis alternativos.

Porém, esse processo de mudança na educação contábil não é universalmente visto como uma panaceia. Na maioria das escolas de negócios e programas de contabilidade, faltam professores qualificados para ensinar adequadamente o conteúdo das IFRS. Além disso, a adequação dos livros e de material didático exige tempo e recursos financeiros a fim de reorientar o sistema de ensino de contabilidade (REZAEI; SMITH; SZENDI, 2010).

Ensinar e adequar esses futuros profissionais contábeis aos novos métodos é uma experiência desafiadora, a ponto de ser necessária forte fundamentação teórica para aderir aos processos de conversão (LOPES, 2011). Partir de uma filosofia *code law* e da influência das normas fiscais na contabilidade societária para uma abordagem baseada em princípios, julgamentos e subjetivismo responsável é a principal mudança que precisa ocorrer no processo de ensino aprendizagem brasileiro (CARVALHO; SALOTTI, 2013). O ensino baseado em princípios é mais bem aceito por graduandos que ingressaram no curso de Ciências Contábeis após a adoção das IFRS, por se pressupor que estejam abertos a novas metodologias e formas de pensar a contabilidade.

Assim, 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 aceitos (JACKLING; HOWIESON; NATOLI, 2012). Mesmo diante de tantos desafios, Hodgdon, Hughes e Street (2011) argumentam que a mudança nas práticas contábeis de regras para princípios podem ajudar a melhorar a educação contábil e, conseqüentemente, a valorização desses profissionais.

2.2 A Estrutura Conceitual Básica no Ensino de Contabilidade

Dentre as IFRS, Wells (2011) alega que o ensino da contabilidade deve ser baseado na Estrutura Conceitual (*Framework*), pois ela fornece, aos alunos, conhecimento enraizado nos conceitos que fundamentam as demais normas internacionais de contabilidade. De acordo com esse autor, a Estrutura Conceitual estabelece princípios que alicerçam as estimativas, os julgamentos e os modelos sobre os quais as demonstrações contábeis em IFRS são amparadas. Portanto, 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*).

No Brasil, a Estrutura Conceitual foi adotada depois da edição da Lei n. 11.638/07 e da decisão pela convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. O CPC emitiu, em 2008 (revisto em 2011), o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00), que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, sendo esse, praticamente, uma tradução da *Conceptual Framework* do IASB (ERNST; YOUNG; FIPECAFI, 2010). Tal pronunciamento foi aprovado tanto pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quanto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (CFC, 2008, 2011; CVM, 2008, 2011).

Antes da convergência às IFRS, coexistiram no Brasil dois documentos que estabeleciam distintas 'estruturas conceituais' para a contabilidade, sendo eles: a Deliberação

CVM n. 29/86 e a Resolução CFC n. 750/93. Esses dois textos descrevem os Princípios Fundamentais da Contabilidade, porém eram divergentes em alguns pontos específicos (IUDÍCIBUS et al., 2010). Após a aprovação do CPC 00, a CVM revogou a Deliberação CVM n. 29/86. Porém o CFC não anulou a Resolução CFC n. 750/93. Ao contrário, esse órgão atualizou essa Resolução por meio da Resolução n. 1.282/10. Assim, continuam coexistindo no Brasil duas 'estruturas conceituais' para a contabilidade: o CPC 00 elaborado pelo CPC e aprovada pela CVM e pelo CFC (CPC, 2011) e a Resolução CFC n. 1.282/10.

Iudícibus et al. (2010) defendem que entender a Estrutura Conceitual é fundamental para o contador, pois dela derivam os outros procedimentos e todas as demonstrações que os profissionais contábeis são responsáveis por elaborar. Esses autores (2010, p. 32) citam que a principal característica que a difere de normas baseadas em regras é o fato de se tratar de "um conjunto básico de princípios a serem seguidos na elaboração dos Pronunciamentos e das Normas propriamente ditas, bem como na sua aplicação; conseqüentemente, também na análise e na interpretação das informações contábeis".

Cruz, Ferreira e Szuster (2011) analisaram a percepção de docentes em pós-graduação quanto à Estrutura Conceitual e identificaram que é imprescindível aos profissionais contábeis se manterem atualizados quanto às mudanças contábeis, devido à expansão do mercado financeiro e da convergência às IFRS. Esses autores defendem que o conhecimento quanto a essa estrutura possibilita aos profissionais a interpretação dos padrões contábeis, efetuando julgamentos e escolhas contábeis que garantam a representação fidedigna e a relevância da informação contábil, resultando em dados contábeis de qualidade e úteis aos usuários.

O conteúdo da Estrutura Conceitual se equipara aos princípios fundamentais de uma instituição (CHRISTENSEN, 2010); assim, a demanda por regulamentação da estrutura conceitual e da elaboração dos relatórios financeiros torna-se necessária. Conhecer e entender a Estrutura Conceitual pode, então, refletir na aplicação desses conceitos no mercado de trabalho, auxiliando e melhorando a qualidade das demonstrações a serem elaboradas.

Niyama (2005, p. 33) argumenta que a Estrutura Conceitual está ligada ao amadurecimento da profissão contábil:

Aparentemente, a existência de uma estrutura conceitual e do arcabouço teórico da contabilidade está associada à existência de uma profissão contábil amadurecida, com *status*, e capaz de influenciar a edição de normas contábeis. Além disso, a existência de um arcabouço teórico sólido significa que os objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis têm um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma boa contabilidade, mais independente e imune às interferências governamentais.

De acordo com os argumentos de Niyama (2005), percebe-se que a valorização da profissão contábil e a emissão de relatórios contábeis de alta qualidade dependem do nível de conhecimento do contador sobre o conteúdo da Estrutura Conceitual.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo é do tipo descritivo, com abordagem quantitativa. O levantamento foi realizado por meio de um questionário, estruturado em três partes, elaborado pelos autores desta pesquisa. A primeira parte refere-se à identificação dos respondentes (idade, sexo, turma, período regular, se já cursou a disciplina de teoria da contabilidade, se trabalha na área contábil, qual cargo ocupa e há quanto tempo trabalha na área contábil).

A segunda parte é composta por cinco questões (variáveis Q1 a Q5 da Tabela 1) acerca do nível de conhecimento dos discentes em relação à Estrutura Conceitual (EC).

A terceira parte (variáveis Q6 à Q15 da Tabela 1) é constituída de dez questões sobre o conteúdo exposto na EC. O respondente deveria escolher uma dentre as seguintes opções: sim,

não ou não sei. As questões desse terceiro item referem-se aos temas abordados na introdução da EC (Q6, Q7, Q11 e Q13), no primeiro capítulo desse pronunciamento (Q12 e Q14), no capítulo três, alusivas às características qualitativas (Q8, Q9 e Q10) e, no quarto capítulo (Q15), abordando o conceito de ativo.

Com o objetivo de validar o questionário, foi realizado um pré-teste com vinte alunos do curso de mestrado em Ciências Contábeis da faculdade objeto de estudo, cinco docentes da mesma faculdade, escolhidos por acessibilidade, e dez alunos de graduação, participantes do Programa de Educação Tutorial (PET) e outros de iniciação científica da faculdade. As contribuições e sugestões dadas pelos respondentes por meio do pré-teste foram avaliadas e incorporadas ao questionário. O questionário validado foi aplicado aos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública mineira que já haviam cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade (TC), oferecida no sexto período do curso. No primeiro semestre letivo de 2013, o curso de Ciências Contábeis estava constituído por 814 alunos, sendo que apenas 323 alunos cursavam ou já haviam cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade (TC). Desse total, 198 alunos participaram da pesquisa (Tabela 2).

Tabela 1 - Variáveis da pesquisa

Variáveis		Questões
Q1	Leitura	Você já leu, mesmo que superficialmente, a Estrutura Conceitual?
Q2	Nível de conhecimento	Qual o seu nível de conhecimento sobre o conteúdo da Estrutura Conceitual?
Q3	Discussão	A Estrutura Conceitual foi um tema discutido em sala de aula durante o curso de graduação?
Q4	Nível de discussão	Qual o nível de discussão da Estrutura Conceitual em sala de aula durante o curso de graduação?
Q5	Disciplina	Em qual(is) disciplina(s) a Estrutura Conceitual foi discutida?
Q6	Baseada em regras	A Estrutura Conceitual é baseada em regras e define formas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação.
Q7	Objetivo	Um dos objetivos da Estrutura Conceitual é dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e à revisão dos já existentes, quando necessária.
Q8	Características qualitativas	As características qualitativas da informação contábil-financeira são divididas em: fundamentais e de melhoria.
Q9	Fundamentais	As características qualitativas fundamentais são: relevância e essência sobre a forma.
Q10	Melhoria	As características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.
Q11	Conflito	Em caso de conflito entre o exposto na Estrutura Conceitual e o apresentado em qualquer outro Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação, estes devem prevalecer sobre a Estrutura Conceitual.
Q12	Pressupostos básicos	São pressupostos básicos apresentados na Estrutura Conceitual: continuidade, entidade e conservadorismo.
Q13	Regime de competência	De acordo com a Estrutura Conceitual, o regime de competência pressupõe a aplicação do conceito da confrontação entre receitas e despesas.
Q14	Abordagem	A Estrutura Conceitual trata dos postulados, princípios e convenções da contabilidade.
Q15	Ativo	O conceito de ativo é: um conjunto de bens e direitos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), na disciplina Teoria da Contabilidade devem ser estudados os princípios que representam a base e as verdades fundamentais da contabilidade. Assim, justifica-se a aplicação do questionário desta pesquisa aos alunos que estão cursando e/ou já cursaram tal disciplina. Em consulta à grade curricular da faculdade objeto de estudo, identificou-se que essa é a disciplina na qual a ementa apresenta maior aprofundamento nos princípios contábeis, pressupostos e formas de escrituração e definição de conceitos contábeis, como: ativo, passivo e patrimônio líquido.

Esses conceitos também são discutidos em outras disciplinas do curso de Ciências Contábeis da amostra da pesquisa, porém, com menor ênfase. Dentre elas, encontram-se: Contabilidade Introdutória I (ministrada no primeiro período da faculdade, na qual se lecionam os procedimentos contábeis básicos e os princípios fundamentais de contabilidade, com uma abordagem preliminar) e a Contabilidade Internacional (ministrada também no sexto período do curso, que descreve as principais diferenças entre as normas contábeis em diversos países e da busca pela harmonização contábil internacional).

Tabela 2 - Amostra da pesquisa

Descrição	Quantidade
Alunos matriculados no curso de Ciências Contábeis no 1º. Sem/2013	814
(-) Alunos que não cursaram a disciplina de TC	491
(=) Alunos que cursaram ou que estão cursando a disciplina de TC	323
(-) Alunos ausentes quando da aplicação do questionário e/ou que não quiseram respondê-lo.	125
Amostra final	198

Fonte: Dados da pesquisa.

A hipótese da pesquisa foi avaliada por meio do teste de diferenças de médias não paramétricos de Mann-Whitney e Kruskal-Wallis, uma vez que as variáveis de estudo não apresentaram distribuição normal. A não normalidade e a não significância podem ser explicadas pelo uso de escalas nas questões propostas no questionário. A normalidade foi verificada por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov (K-S) e Shapiro-Wilk (S-W).

4 RESULTADOS

A caracterização dos respondentes é apresentada na Tabela 3. A maior parte deles é do sexo feminino (61%), não trabalha na área contábil (59%) e está matriculada no horário noturno (63%). Como a maior parte dos alunos não trabalha na área contábil reforça a necessidade dos professores trabalharem com casos de ensino, em que situações de escolhas contábeis sejam apresentadas a esses discentes para que eles desenvolvam o subjetivismo responsável conforme afirma Sunder (2009).

Ressalta-se que a aprovação do curso de Ciências Contábeis, em turno diurno, é recente na universidade objeto de estudo. Em decorrência disso, no primeiro semestre de 2013, ainda não havia alunos matriculados no décimo período do turno diurno. Percebe-se, ainda, que o número de respondentes é decrescente ao longo dos períodos. Essa redução no número de alunos nos períodos finais do curso pode-se justificar pelo conhecimento mediano sobre a Estrutura Conceitual, como ilustrado na Tabela 4. Segundo Wells (2011), o ensino embasado na Estrutura Conceitual aumenta a capacidade dos alunos de exercerem julgamentos sobre a aplicação prática das IFRS, além de prepara-los para o aprendizado continuado ao longo da carreira de contador.

Tabela 3 - Caracterização dos Respondentes

Itens		Períodos					Total
		Sexto	Sétimo	Oitavo	Nono	Décimo	
Gênero	Feminino	31	33	22	20	15	121
	% da amostra	16%	17%	11%	10%	8%	61%
	Masculino	21	17	18	12	9	77
	% da amostra	11%	9%	9%	6%	5%	39%
Turno	Diurno	21	29	12	12	0	74
	% da amostra	11%	15%	6%	6%	0%	37%
	Noturno	31	21	28	20	24	124
	% da amostra	16%	11%	14%	10%	12%	63%
Trabalha na área contábil	Sim	16	19	20	13	14	82
	% da amostra	8%	10%	10%	7%	7%	41%

	Não % da amostra	36 18%	31 16%	20 10%	19 10%	10 5%	116 59%
Idade Média (anos)		23	22	24	23	25	23
Quant. total de alunos		52	50	40	32	24	198

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 4 ilustra o nível de conhecimento que os respondentes julgavam ter sobre a EC (Q1 e Q2). Percebe-se que 95,9% dos alunos do turno diurno e 81,5% dos alunos do turno noturno afirmaram ter lido, mesmo que superficialmente, a EC (Q1). Além disso, os alunos do turno diurno julgavam conhecer mais a Estrutura Conceitual do que os alunos do turno noturno, visto que 48,6% dos alunos do diurno afirmaram ter um nível de conhecimento mediano sobre a EC, enquanto a maioria dos alunos do noturno (45,2%) afirmou ter um nível de conhecimento superficial sobre o assunto. Observa-se, também, que 18,55% dos alunos do turno noturno julgaram possuir um nível de conhecimento deficiente sobre a EC, percentual proporcionalmente maior do que o dos alunos do diurno (6,8%).

Os resultados apontados na Tabela 4 estão na contra – mão da relevância do conhecimento da Estrutura Conceitual apontada por Iudícibus et al. (2010) e Wells (2011). Esses autores argumentam que é da Estrutura Conceitual que derivam os outros procedimentos contábeis e as demonstrações financeiras que o contador irá elaborar. Logo, quando 91,90% dos alunos dizem possuir conhecimento mediano, superficial ou deficiente sobre o conteúdo da EC, infere-se que esses discentes podem apresentar dificuldades na interpretação das IFRS. Cruz, Ferreira e Szuster (2011) alegam que o domínio da EC é imprescindível para a interpretação de padrões contábeis e é da correta interpretação das normas que resultam informações contábeis de qualidade e úteis para os usuários.

Tabela 4 – Leitura e Nível de Conhecimento da EC

Turno	Q1 (Leitura)			Q2 (Nível de Conhecimento)						
	Sim	Não	Total	Não	Satisfatóri	Median	Superficia	Deficient	Total	
Diurno	N	71	3	74	0	10	36	23	5	74
	%	95,9	4,1%	100	0%	13,5%	48,6%	31,1%	6,8%	100
Noturno	N	101	23	124	1	5	39	56	23	124
	%	81,5	18,5	100	0,8%	4,0%	31,4%	45,2%	18,5%	100
Total	N	172	26	198	1	15	75	79	28	198
	%	86,9	13,1	100	0,5%	7,6%	37,9%	39,9%	14,1%	100

OBS.: A Q1 busca identificar se o aluno já leu a EC; enquanto a questão Q2 procura mensurar o nível de conhecimento dos alunos sobre o conteúdo da EC.

Fonte: elaborado pelos autores.

As variáveis Q3 e Q4 serviram de molde para analisar se a EC foi tema de discussão dentro de sala de aula e qual o nível dessa discussão na percepção dos respondentes. Nota-se que a EC foi proporcionalmente mais discutida nas turmas do turno diurno (91,9%) (Tabela 5). A maioria dos alunos da amostra (49,0%) considerou o nível de discussão da EC em sala de aula como "mediano". Como os professores vieram de uma formação baseada na filosofia *code law* (com influência de normas fiscais sobre a contabilidade societária) e as IFRS foram adotadas recentemente no Brasil, em 2007, pode justificar o nível mediano de discussão em sala de aula, visto que todos os profissionais da área contábil tiveram que se adaptar a uma abordagem baseada em princípios, rever e atualizar seus conhecimentos contábeis, conforme alegam Espejo et al. (2010) e Carvalho e Salotti (2013). Ou até mesmo não estavam preparados para ministrarem o conteúdo da EC. De acordo com Rezaee, Smith e Szendi (2010), na maioria das escolas de contabilidade falta professores qualificados para ensinar adequadamente o conteúdo das IFRS.

Destaca-se o fato de que o total de respondentes que não informou o nível da discussão na Q4 (19 alunos) é menor do que o número de alunos que responderam não terem discutido a

EC em sala, e isso se deve ao erro cometido por dois respondentes no preenchimento do questionário da pesquisa. Esses dois respondentes, mesmo marcando na Q3 não terem discutido a EC, informaram qual o nível da discussão.

Tabela 5 - Discussão da EC em sala de aula

Turno		Q3 (Discussão)			Q4 (Nível de discussão)					
		Sim	Não	Total	Não Informou	Satisfatório	Mediano	Superficial	Deficiente	Total
Diurno	No	68	6	74	5	21	37	10	1	74
	%	91,9	8,1%	100%	6,8%	28,4%	50,0%	13,5%	1,4%	100%
Noturno	No	109	15	124	14	21	60	25	4	124
	%	87,9	12,1	100%	11,3%	16,9%	48,4%	20,2%	3,2%	100%
Total	No	177	21	198	19	42	97	35	5	198
	%	89,4	10,6	100%	9,6%	21,2%	49,0%	17,7%	2,5%	100%

OBS.: Q3 representa o fato de o conteúdo da EC ter sido ou não discutido em sala de aula e Q4 representa o nível dessa discussão.

Fonte: elaborado pelos autores.

O objetivo da variável Q5 era identificar o número de disciplinas em que os respondentes discutiram a EC. A maioria dos alunos da amostra (61,6%) informou que esse conteúdo foi tratado em apenas uma disciplina do curso (Tabela 6), sendo que grande parte deles (51%) indicou ter sido abordado em Teoria da Contabilidade. O destaque dessa disciplina corrobora o entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999) de que o conteúdo da EC deve ser tratado nessa disciplina. Os alunos ainda apontaram que esse conteúdo também foi discutido nas disciplinas de Contabilidade Introdutória (7,1%, 1º. período) e Contabilidade Internacional (3,5%, 9º. período). Aproximadamente, 29,8% dos alunos destacaram outras disciplinas em que esse tema foi tratado, tais como: Contabilidade Avançada (5º. período), Avaliação Econômica das Empresas (disciplina optativa, 8º. período), Análise das Demonstrações Contábeis (7º. período) e História do Pensamento Contábil (1º. período). Percebe-se que o conteúdo da EC é tratado também em disciplinas de períodos anteriores e posteriores ao 6º. período do curso, quando ocorre a discussão efetiva do tema.

Para Sunder (2009), se fazem necessárias discussões em classe, estudos de casos que explorem tomadas de decisões e escolhas contábeis e as consequências de tratamentos contábeis alternativos. Logo, o desenvolvimento da capacidade para tomada de decisões e do subjetivismo responsável nos alunos deveria ser constante e não tratado de forma isolada em algumas disciplinas.

Tabela 6 - Disciplinas nas quais se discutiu a EC

Quantidade de disciplinas	Respondentes		Disciplinas de destaque	Respondentes	
	Quant.	%		Quant.	%
Uma	122	61,6%	Teoria da Contabilidade	101	51,0%
Duas	44	22,2%	Contabilidade Introdutória	14	7,1%
Três	13	6,6%	Contabilidade Internacional	7	3,5%
Sub-total	179	90,4%	Outras	59	29,8%
Não respondeu	19	9,6%	Não respondeu	17	8,6%
Total	198	100,0%	Total	198	100,0%

Fonte: elaborado pelos autores.

A Tabela 7 registra a quantidade de alunos da amostra que acertaram, erraram ou responderam 'não sei' (NS) ou não responderam (NR) as questões específicas sobre a EC (Q6 a Q15). Para apenas três questões o percentual de alunos que as acertaram foi superior a 50%: Q7 (71,7%), Q10 (72,7%) e Q15 (59,6%). Essas questões são relacionadas ao objetivo da Estrutura Conceitual, à divisão das características qualitativas de melhoria em comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade e ao conceito de ativo, respectivamente.

O percentual de alunos que acertou as outras sete questões foi inferior a 50%, sugerindo um baixo nível de conhecimento desses alunos sobre o conteúdo da Estrutura Conceitual.

Para Christensen (2011), o conhecimento do conteúdo da EC reflete na aplicação desses conceitos no mercado de trabalho, auxiliando e melhorando a qualidade das demonstrações a serem elaboradas. Sendo assim, medidas de melhoria da qualidade da educação contábil na Universidade objeto deste estudo devem ser tomadas, porque esses alunos demonstraram que não conhecem adequadamente o conteúdo da EC, o que pode comprometer a atuação desses profissionais no mercado de trabalho.

Tabela 7 - Quantidade de alunos que acertaram/erraram/NS/NR cada questão

Variáveis		Acertaram		Erraram		Não Sei ou Não Respondeu		Total
Q6	Baseada em regras	64	32,3%	108	54,5%	26	13,1%	198
Q7	Objetivo	142	71,7%	28	14,1%	28	14,1%	198
Q8	Características qualitativas	82	41,4%	48	24,2%	68	34,3%	198
Q9	Fundamentais	55	27,8%	86	43,4%	57	28,8%	198
Q10	Melhoria	144	72,7%	16	8,1%	38	19,2%	198
Q11	Conflito	73	36,9%	59	29,8%	66	33,3%	198
Q12	Pressupostos básicos	58	29,3%	100	50,5%	40	20,2%	198
Q13	Regime de competência	45	22,7%	123	62,1%	30	15,2%	198
Q14	Abordagem	54	27,3%	119	60,1%	25	12,6%	198
Q15	Ativo	118	59,6%	69	34,8%	11	5,6%	198

Fonte: elaborado pelos autores.

As respostas dos informantes para as questões Q6 a Q15 também foram quantificadas em números de acertos, erros ou não sei/não respondeu. O número mínimo de acertos possível era 0, ou seja, o aluno poderia errar todas as questões. O número máximo de acertos era de dez, visto ser esta a quantidade de questões específicas do questionário (Q6 a Q15). Ressalta-se que o item "NS/NR" corresponde à média das questões que o aluno marcou "não sei" e questões deixadas sem respostas (Tabela 8 e 9). Para fins de comparações, usando essa variável, dever-se-ia desmembrar esses itens, porém, como esse não é objetivo da presente pesquisa, optou-se por agrupá-los.

Tabela 8 - Estatística Descritiva por Quantidade de Questões

Estatística	Acerto	Erro	NS/NR
Média	4,22	3,82	1,96
Desvio Padrão	2,09	1,80	2,23
Máximo	9,00	8,00	10,00
Moda	3,00	3,00	-

Obs: Acerto significa a quantidade média de questões específicas do questionário que os alunos acertaram; Erro significa a quantidade média dessas questões que os alunos erraram; NS/NR corresponde à média das questões que o aluno marcou "não sei" ou não respondeu.

Fonte: elaborado pelos autores.

Percebe-se que a quantidade média de questões que os alunos acertaram foi de 4,22, correspondendo a 42,2% total de questões específicas do questionário (Tabela 8). O número máximo de acerto foi de nove questões (nenhum aluno acertou todas as dez questões apresentadas no questionário). O valor da moda igual a três questões acertadas sugere que a maioria dos alunos acertou apenas três questões, sugerindo um nível relativamente baixo de conhecimento sobre o conteúdo da Estrutura Conceitual. Esses resultados merecem atenção visto que um arcabouço teórico sólido fundamenta uma contabilidade de boa qualidade (NIYAMA, 2005), que pode não ser oferecida por esses futuros profissionais que demonstram não ter conhecimento adequado da EC. O desempenho médio dos alunos da amostra, em termos de número de acertos dessas questões, segregado por gênero, turno, período e se trabalha ou

não na área contábil, é apresentado na Tabela 9. A média geral de acertos para as questões Q6 a Q15 sugere que os alunos do sexo feminino (média 4,27), do turno diurno (média 4,76) e que não trabalham na área contábil (média de 4,34) conhecem mais o conteúdo da Estrutura Conceitual, uma vez que os alunos com esse perfil obtiveram uma média maior de acertos. Além disso, a média maior de acertos foi dos alunos do sétimo período, ou seja, período imediatamente seguinte ao estudo da Teoria da Contabilidade (conforme grade curricular do curso). Os alunos do sexto período que estão matriculados nessa disciplina também apresentaram média de acerto superior aos alunos do oitavo ao décimo período.

Destaca-se ainda que a média de acertos diminui ao longo dos períodos, o que pode ser reflexo da ausência de educação continuada. Espejo et al. (2010) e Iudícibus et al. (2010) ressaltam a relevância da educação continuada no contexto de atualização periódica das IFRS. Além disso, essa educação continuada deveria começar pelo estudo da EC (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011; WELLS, 2011; JACKLING, 2013), porque discentes com domínio do conteúdo da referida norma tem um alicerce consistente, não correndo o risco de tornar seu conhecimento obsoleto em curto espaço de tempo (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011), como parece ter ocorrido com o alunos que participaram da pesquisa.

Tabela 9 - Desempenho médio dos alunos

	Gênero		Turno		Período					Trabalha na área contábil	
	Feminino	Masculino	Diurno	Noturno	6º	7º	8º	9º	10º	Sim	Não
Acerto	4,27	4,13	4,76	3,90	4,52	5,32	3,85	3,63	2,67	4,05	4,34
Erro	3,84	3,78	3,51	4,00	4,19	3,26	3,53	4,16	4,21	4,15	3,59
NS/NR	1,88	2,09	1,73	2,10	1,29	1,42	2,63	2,22	3,13	1,08	2,08

Fonte: elaborado pelos autores.

Para testar se as médias de acertos são estatisticamente diferentes entre grupos estabelecidos na Tabela 9 (sexo, turma, período e se trabalha ou não na área contábil), foi utilizado o teste não paramétrico de Mann-Whitney em nível de significância de 5%. Na Tabela 10, são expostos os resultados desse teste para três grupos: sexo, turno e se trabalha.

Percebe-se que os resultados do teste apontam para diferenças significativas na média de acertos dos turnos diurno e noturno (*p-value* de 0,0045). Esse resultado sugere que os alunos do turno diurno do curso de Ciências Contábeis da universidade pública mineira, objeto de estudo, com média de acertos de 4,76, apresentaram maior nível de conhecimento sobre a Estrutura Conceitual do que os alunos do turno noturno (Tabela 10). Além disso, esses resultados corroboram a percepção dos alunos do diurno e do noturno, apresentadas nas Tabelas 4 e 5.

Como o conhecimento do conteúdo da Estrutura Conceitual é um elemento chave no entendimento das normas internacionais (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011), infere-se que os alunos dos turnos diurnos têm melhor entendimento das normas internacionais e maior habilidade para realizar julgamentos e escolhas contábeis estando mais preparados para suprir as necessidades das empresas por profissionais contábeis que tenham habilidades para auxílio à gestão (ESPEJO et al., 2010).

Os testes também sugerem que não há diferenças significativas na média de acertos entre os alunos do sexo feminino e os do sexo masculino (*p-value* de 0,9140, Tabela 10). Assim, o sexo dos discentes não parece ser uma característica determinante do nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis.

Tabela 10 - Diferenças estatísticas (sexo, turno e trabalhar na área)

Descrição	Quant. de Respondentes	Média de Acertos	Teste estatístico	
Feminino	127	4,27	Mann-Whitney U	4.616,50
Masculino	77	4,13	<i>p-value</i>	0,9140

Diurno	74	4,76	Mann-Whitney U	3.493,00
Noturno	124	3,90	<i>p-value</i>	0,0045
Trabalha	82	4,05	Mann-Whitney U	4.356,00
Não Trabalha	116	4,34	<i>p-value</i>	0,3082

Fonte: elaborado pelos autores.

Dessa mesma forma, não há diferença significativa na média de acertos entre os alunos do curso de Ciências Contábeis que trabalham na área contábil e aqueles que não trabalham nessa área (*p-value* 0,3082, Tabela 10). Isto sugere que o fato de o aluno trabalhar na área contábil não está diretamente associado com o seu nível de conhecimento sobre o conteúdo da Estrutura Conceitual. Esse resultado é contrário àqueles encontrados por Geary, Kutcher e Porco (2010) e Masasi (2012), uma vez que os testes estatísticos dessas pesquisas revelam que existe uma associação positiva entre a prática contábil e o desempenho dos alunos do curso de Ciências Contábeis.

O teste de Kruskal-Wallis foi gerado com um grau de liberdade de 4, apresentando um qui-quadrado de 31,074 e probabilidade de 0,0001, sugerindo que há diferenças significativas na quantidade de acertos entre os 5 grupos diferentes de período (TABELA 11). Os resultados do teste de Mann-Whitney (*p-value*) para as médias de acertos dos alunos por período sugerem que o período com maior destaque é o sétimo, com média de acerto de 5,32. Os dados da Tabela 11 apontam para diferenças significativas na média de acertos do sétimo período em relação ao oitavo, novo e décimo períodos (*p-value* de 0,0007, 0,0005 e 0,000, respectivamente). Ou seja, o aluno do sétimo período, que estudou o conteúdo da Estrutura Conceitual no período imediatamente anterior, possui nível de conhecimento sobre esse assunto superior ao dos alunos dos períodos seguintes. De acordo com Wells (2011), o ensino baseado na Estrutura Conceitual fornece, aos alunos, conhecimento enraizado nos conceitos que fundamentam as demais normas internacionais de contabilidade. Iudícibus et al. (2010) chama atenção para a necessidade da educação continuada. Logo, o estudo da EC deve ser constante em todos os períodos do curso de contabilidade.

Tabela 11 – Teste de Mann-Whitney e Kruskal-Wallis entre os períodos

Teste de Mann-Whitney							
Período		6°	7°	8°	9°	10°	Média de acertos
6°	P-value	-					4,52
	Z	-					
7°	P-value	0,0275	-				5,32
	Z	-1,7386	-				
8°	P-value	0,0821	0,0007	-			3,85
	Z	-1,7386	-3,3923	-			
9°	P-value	0,0385	0,0005	0,6630	-		3,63
	Z	-2,0690	-3,4704	-0,4357	-		
10°	P-value	0,0003	0	0,0612	0,1461	-	2,67
	Z	-3,5887	-4,7265	-1,8721	-1,4534	-	
Teste de Kruskal-Wallis (<i>rank sum test</i>)							
Kruskal-Wallis qui-quadrado (ajustado por laços)						31,074	
Graus de Liberdade						4	
P-value						0,0001	

Fonte: elaborado pelos autores.

Outra análise a ser feita é quanto aos alunos do sexto período, com a segunda maior média de acertos, 4,52 (Tabela 11). Os resultados do teste de média sugerem que existe diferença significativa de média entre os alunos do sexto período com o sétimo, nono e décimo períodos (*p-value* de 0,0275, 0,0385, 0,0003 respectivamente), em nível de 5% de confiança.

Infere-se que esses alunos podem não ter alcançado a média do sétimo período por estarem ainda cursando a disciplina de Teoria da Contabilidade quando da aplicação do questionário.

Os outros períodos, quando comparados entre si, não apresentaram diferenças significativas de média. Dessa forma, o nível de conhecimento dos alunos da amostra sobre a EC não aumenta com o decorrer dos períodos letivos do curso. Esses resultados podem ser explicados por três principais fatores: 1) falta de educação continuada dos discentes; 2) curva de aprendizagem no ensino da EC, uma vez que os alunos do oitavo, nono e décimo períodos discutiram esse conteúdo no segundo ano de adoção obrigatória das normas internacionais de contabilidade; 3) a filosofia contida na EC e nas normas internacionais de contabilidade é mais bem aceita por graduandos no início do curso, principalmente aqueles que não foram expostos à padrões contábeis baseados em regras e que não exigiam o julgamento profissional.

Os discentes do oitavo, novo e décimo períodos ingressaram no curso no período de adoção parcial das IFRS, momento em que professores, profissionais, reguladores, normatizadores, auditores, enfim, todos os profissionais estavam aprendendo a filosofia dessas normas. Esses discentes podem ainda apresentar em sua formação resquícios da filosofia baseada em regras dificultando a assimilação do conteúdo baseado em princípios e no subjetivismo profissional. Rezaee, Smith e Szendi (2010) chamam atenção para esse fato. Segundo esses autores, a adequação a novas normas exige tempo e recursos financeiros a fim de reorientar o sistema de ensino de contabilidade.

A fundamentação de normas contábeis baseadas em princípios e o poder atribuído ao subjetivismo responsável faz com que os alunos que iniciaram no curso após a adoção dessa nova filosofia tenham maior domínio quanto ao conteúdo da EC. Esse fator auxilia na mudança de como o profissional contábil é visto, servindo de base para mudar o estereótipo identificado na pesquisa de Nunes et al. (2014), onde 629 dos respondentes (86,9%), estudantes do ensino médio, reconheceram o profissional como aquele que necessita de habilidades técnicas e funcionais para o desenvolvimento de seu trabalho, principalmente de conteúdos da área de exatas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa foi identificar o nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública mineira quanto ao conteúdo do Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00). Participaram da pesquisa 198 alunos que já haviam cursado ou que estavam cursando a disciplina Teoria da Contabilidade nesse curso, no primeiro semestre letivo de 2013.

A maioria dos alunos da amostra afirmou já ter lido, mesmo que superficialmente, a Estrutura Conceitual (EC) e que possui um nível de conhecimento satisfatório ou mediano sobre o conteúdo desse pronunciamento. Além disso, 89% desses alunos disseram que a EC foi discutida em sala de aula, em uma ou mais disciplinas cujo nível de discussão foi mediano ou satisfatório. Destaque é dado para a disciplina Teoria da Contabilidade, pois 51% dos alunos da amostra afirmaram que o conteúdo da EC foi discutido nessa disciplina.

Apesar disso, os resultados da pesquisa sugerem baixo nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis componentes da amostra da pesquisa, sobre o conteúdo Estrutura Conceitual, uma vez que esses alunos acertaram, em média, 4,22 das dez questões específicas do questionário (desempenho abaixo de 50%).

Os resultados da pesquisa advertem que existe diferença de nível de conhecimento da EC entre os alunos dos turnos diurno e noturno. O percentual de alunos do turno diurno que trabalham é menor do que daqueles do turno noturno, o que pode explicar esses resultados. Por outro lado, os resultados sugerem que o nível de conhecimento sobre o CPC 00 não difere significativamente entre os alunos que trabalham ou não na área contábil. Esse resultado é

contrário ao esperado, uma vez que a literatura científica sugere que uma possível associação entre a teoria e a prática poderia contribuir para a melhoria no nível de conhecimento dos discentes.

Além disso, o nível de conhecimento dos alunos da amostra sobre a EC não aumenta com o decorrer dos períodos letivos do curso, sugerindo a necessidade de educação continuada dos discentes da amostra. A disciplina Teoria da Contabilidade, ministrada no sexto período do curso, parece fazer diferença no nível de conhecimento dos alunos sobre a EC, pois o período que apresentou maior número de acertos das questões específicas, sobre a EC, foi o sétimo, seguido do sexto período.

Apesar da dificuldade de generalização dos achados desta pesquisa para outros cursos de Ciências Contábeis e/ou universidades brasileiras, os resultados fornecem indícios da necessidade de revisão do processo de ensino-aprendizagem desse conteúdo em sala de aula, principalmente, considerando que os conceitos expostos na EC são base para a aplicação e a elaboração dos demais pronunciamentos contábeis, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Adicionalmente, considerando a inserção desses alunos no contexto do ensino universitário, pautado na formação contínua e autônoma, infere-se o imperativo de os alunos investirem na educação continuada, visando ao fortalecimento do saber.

Para futuras pesquisas, sugere-se ampliar a amostra desta pesquisa, bem como verificar o nível de conhecimento dos professores sobre o tema desta análise. Também, seria oportuno verificar se a EC está sendo ensinada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil e como está sendo esse processo de ensino.

REFERÊNCIAS

BARTH, M. E. Global financial reporting: Implications for US academics. **The Accounting Review**, v. 83, n. 5, p. 1159-1179, 2008.

BRASIL. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 03 mar. 2014.

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

CARVALHO, L. N.; SALOTTI, B. M. Adoption of IFRS in Brazil and the Consequences to Accounting Education. **Issues in Accounting Education**, v. 28, n. 2, p. 235-242, 2013.

CELLA, G.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Contabilidade internacional: análise dos periódicos internacionais sobre pesquisas em educação contábil face à convergência e globalização. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 177-198, 2011.

CHRISTENSEN, J. Conceptual frameworks of accounting from information perspective. **Accounting and Business Research**, v. 40, n. 3, p. 287-299, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Deliberação CVM n. 29**, de 5 de fevereiro de 1986. Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 03 mar. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Deliberação CVM n. 539**, de 14 de março de 2008. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 03 mar. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Deliberação CVM n. 675**, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 03 mar. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. 2011. Brasília: CPC. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=15>. Acesso em: 03 mar. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n. 1.282**, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n. 750/93. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 05 mar. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n. 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CFC Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 05 mar. 2014.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SZUSTER, N. Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. **Pensar Contábil**, v. 13, n. 50, p. 53-64, 2011.

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

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ESPEJO, M. M. S. B. et al. Evidências empíricas do ensino no curso de ciências contábeis – uma análise das respostas às alterações provenientes da Lei 11.638/07. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 15, n. 1, p. 22-39, 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HODGDON, C.; HUGHES, S. B.; STREET, D. L. Framework-based teaching of IFRS judgements. **Accounting Education**, v. 20, n. 4, p. 415-439, 2011.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de Contabilidade Societária**. Aplicável a todas as sociedades. De acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

JACKLING, B. Global Adoption of International Financial Reporting Standards: Implications for Accounting Education. **Issues in Accounting Education**, v. 28, n. 2, p. 209-220, 2013.

JACKLING, B.; HOWIESON, B.; NATOLI, R. Some implications of IFRS adoption for accounting education. **Australian Accounting Review**, v. 22, n. 4, p. 331-340, 2012.

LOPES, A. B. Teaching IFRS in Brazil: News from the front. **Accounting Education**, v. 20, n. 4, p. 339-347, 2011.

MACHADO, V. S. A.; CASA NOVA, S. P. C. Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 1, p. 1-23, 2008.

NUNES, I. V. et al. A Percepção dos Estudantes de Ensino Médio sobre as Responsabilidades de um Contador. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n.4, 2014, 144-161.

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

REZAEI, Z.; SMITH, L. M.; SZENDI, J. Z. Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. **Advances in accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 26, n. 1, p. 142-154, 2010.

SCHIPPER, K. Principles-based accounting standards. **Accounting Horizons**, v. 17, n. 1, p. 61-72, 2008.

SUNDER, S. Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 29, n. 2, p. 1-16, 2009.

WELLS, M. J. Framework-based approach to teaching principle-based accounting standards. **Accounting Education**, v. 20, n. 4, p. 303-316, 2011.

* Agradecimento ao Programa de Educação Tutorial (PET) em Ciências Contábeis.