

ANÁLISE DA PERCEÇÃO DOS DOCENTES DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL QUANTO AO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS NO BRASIL

***ANALYSIS OF PERCEPTION OF TEACHERS OF UNDERGRADUATE COURSES IN ACCOUNTING OF BRAZIL ON THE PROCESS OF CONVERGENCE TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS***

Recebido em 18.07.2011 | Aceito em 17.09.2011 | Segunda versão aceita em 06.10.2011 |

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*.

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

---

BRUNO VINÍCIUS RAMOS FERNANDES

Doutorando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis - UNB, UFPB e UFRN | Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília - UnB. | Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro | Prédio da FACE|- 70910-000 |Brasilia-Df | Tel. (61) 3107-0796 | E-mail: brunoramos@unb.br |

DIOGO HENRIQUE SILVA DE LIMA

Doutorando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis - UNB, UFPB e UFRN | Professor assistente da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN | Endereço – Campus Universitário Lagoa Nova - Prédio do CCSA |CEP 59078-970 | Natal-RN | Tel. (84) 3215-3486 | E-mail: diogoh4@yahoo.com.br|

EDUARDO TADEU VIEIRA

Doutorando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPB e UFRN | Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília - UnB. | Endereço: Campus Universitário Darci Ribeiro – Asa Norte |Brasilia-Df | Tel. (61) 8162-4647 | E-mail: eduardot@unb.br |

JORGE KATSUMI NIYAMA

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP com pós doutorado pela Universidade de Otago (Nova Zelândia) | Professor da Universidade de Brasília e do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPB e UFRN | Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro | Prédio da FACE | 70910-000 | Brasília-Df | Tel. (61) 3107-0798 | E-mail: jkatsumi@unb.br |

## RESUMO

Este trabalho tem como principal objetivo analisar a percepção dos docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil em relação ao atual processo de convergência internacional. Participaram da pesquisa 190 professores de todo país. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva do ponto de vista de seus objetivos; já quanto aos procedimentos técnicos classifica-se como um levantamento. Para a análise dos dados recorreu-se a estatística descritiva e a estatística qui-quadrado de *Pearson* (Teste  $\chi^2$ ). Com este último foi possível verificar se variáveis categóricas como região, titulação, idade, gênero, instituição que trabalha, disciplina que leciona, ser o docente dedicação exclusivamente ou ter outra profissão influenciaram nos padrões de respostas observados. Os resultados evidenciaram que a maior parte dos docentes avalia o processo de convergência como muito importante, uma vez que reduz os custos na elaboração de informações contábeis e facilita a inserção no mercado internacional de empresas brasileiras. Para eles, o fato do país não possuir uma profissão contábil forte e atuante pode representar um obstáculo ao processo de adoção dos IFRS divide opiniões, de forma que os resultados sobre o assunto são inconclusivos. Apesar de se sentirem preparados para lecionar nessa nova realidade, eles reconhecem que as instituições educacionais brasileiras não estão.

**Palavras-chave:** Normas Contábeis. Convergência. Docentes.

## ABSTRACT

This paper is meant to examine the perceptions of teachers who teach in undergraduate courses in Accounting in Brazil in relation to the current process of international convergence. 190 teachers participated in the survey across the country. It is an exploratory and descriptive in terms of its objectives, and technical procedures have to be treated as a withdrawal. For data analysis we used descriptive statistics and chi-square test ( $\chi^2$  test). With the latter it was possible to verify that categorical variables such as region, title, age, gender, institution that works, teaches discipline, be dedicated exclusively to teaching or have other profession influenced the response patterns observed. The results showed that most teachers evaluate the convergence process as very important, as it reduces costs in the preparation of accounting information and facilitates the integration

into the international market for Brazilian companies. For them, the fact that the country does not have a strong accounting profession and active may represent an obstacle to the adoption process of IFRS divides, so the results are inconclusive on the subject. Although they feel prepared to teach in this new reality, they recognize that educational institutions are not Brazilian.

**Keywords:** Accounting Standards. Convergence. Professor.

## I 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 ciência contábil uma 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 IASB - *International Accounting Standards Board*, que teve como antecessor o IASC (1973-2001), tornou-se o organismo referência na elaboração de padrões contábeis a nível internacional.

Face a esta nova realidade o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na tentativa de acompanhar a tendência mundial, criou no dia sete 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 as normas internacionais, conseguindo uma média de aproximadamente 11 pronunciamentos/ano. Desta forma, algumas questões começam a surgir em relação à rapidez com que este processo tem acontecido no Brasil. A estrutura da educação contábil no Brasil ainda é embrionária como afirma Niyama (2005, p. 04):

Primeiramente, porque ainda convivemos como duas categorias de profissionais (contador e técnico em contabilidade), o que é raro, diga-se de passagem, em outros países. Em segundo lugar, porque ainda prevalece o entendimento pela sociedade de que o contador é o responsável pela escrituração, e principalmente pelo Imposto de Renda. Em terceiro lugar, porque os cursos de mestrado e doutorado em contabilidade não chegam a absorver nem 1% dos graduados em contabilidade, o que nos leva a conclusão de que o bacharelado é praticamente “o fim” da linha para estudantes de ciências contábeis.

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 quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil?

Como objetivos do estudo pode-se destacar: investigar se os pesquisados acreditam que a adoção dos IFRS pelas empresas brasileiras facilitará a inserção delas no mercado internacional;

se eles acham que o fato da profissão contábil no Brasil não ser tão forte como a de outros países pode comprometer a efetividade da convergência; se eles acreditam que o formato de ensino das instituições educacionais está adequado as exigências oriundas da adoção dos IFRS e se eles se sentem aptos para lecionar num contexto de tantas mudanças.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE

Schroeder, Clark e Cathey (2005), descrevem que registros contábeis que datam de milhares de anos foram encontrados em várias partes do mundo. Esses registros indicam que, em todos os níveis de desenvolvimento as pessoas desejam informação sobre os seus esforços e realizações. Por exemplo, os papiros de Zenon, que foram descobertos em 1915 na Grécia, contêm informações sobre os projetos de construção, as atividades agrícolas, e as operações comerciais do estado de Apollonius, por um período de cerca de 30 anos durante o Século III a.C.

Segundo Hain (1966), "O papiro de Zenon demonstra provas de um sistema de contabilidade surpreendentemente elaborado, que tinha sido usado na Grécia desde o século V a.c e que, na trilha do comércio ou das conquistas gregas, aos poucos se espalhou pelo Mediterrâneo Oriental e Oriente Médio". O sistema de contabilidade Zenon continha provisões para as obrigações, um registro escrito de todas as transações, uma conta pessoal para os salários pagos aos empregados, os registros de estoque e um registro de aquisições e venda de ativos. Além disso, há evidências de que todas as contas foram auditadas.

Melis (1950, p.3) destacou que a Contabilidade e sua principal e mais característica manifestação - a conta - é tão antiga quanto a civilização construída pelos homens. Dessa forma, a história da Contabilidade é, em certo ponto, uma consequência da história da civilização, de suas vicissitudes às mais altas manifestações, sobretudo no campo econômico. Schmidt (2000, p.12) assevera que a Contabilidade se manifestou antes do homem desenvolver a civilidade. Assim como o homem progrediu, também a Contabilidade, necessária ao progresso da humanidade, perseguiu essa evolução. Para o autor (op. cit.), isso revela que, como outros ramos do conhecimento ligados à sociedade, a História do Pensamento Contábil é produto do meio social de seus usuários, em termos de espaço e de tempo.

Schroeder, Clark e Cathey (2005) escrevem que mais tarde, os romanos mantiveram registros elaborados, mas como os números eram expressos pelas letras do alfabeto, eles não foram capazes de desenvolver um sistema estruturado de contabilidade. No Renascimento, entre os anos 1.300 e 1.500, quando os italianos possuíram um vigoroso sistema de comércio, surgiu à necessidade de manter registros precisos. Mercadores italianos passaram a utilizar o sistema de numeração árabe e a base da aritmética, assim, houve uma tendência a evoluir para o sistema de partidas dobradas, que é o sistema atual de escrituração.

Sá (1997, p.16) lembra que a Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, quase sempre seus progressos coincidiram com aqueles que caracterizam os da evolução do homem.

Em 1494 um monge italiano chamado Frei Luca Pacioli, escreveu um livro de aritmética que incluiu uma descrição do método de escrituração por partidas dobradas. O trabalho de Pacioli, *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*, não descreveu totalmente o método das partidas dobradas; mas, formalizou as práticas e as idéias que tinham evoluído no decorrer dos anos. O método das partidas dobradas possibilitou que as organizações fizessem registros completos das transações e ultimamente resultou na habilidade para preparar os relatórios financeiros. (SCHROEDER, CLARK e CATHEY, 2005)

Littleton (1969) descreve que, “a Demonstração de Resultados e o Balanço Patrimonial, surgiram por volta do ano de 1.600.” Inicialmente, o motivo primário para a separação dos relatórios financeiros foi obter informação sobre o capital. Conseqüentemente, os dados do Balanço Patrimonial estavam realçados e refinados de várias maneiras, enquanto os dados de despesas e lucro eram vistos como acidentais.

Com a existência das corporações, que substituíram empreendimentos isolados, tornou-se necessário o desenvolvimento de registros contábeis e relatórios que refletiam o investimento contínuo de capital, utilizado de várias maneiras e, periodicamente, um resumo dos resultados das atividades. Por volta do século XIX, expandiu-se a escrituração contábil e o aporte de capital inicial pelo proprietário, mais ou menos lucros ou prejuízos tornou-se o conceito de Patrimônio Líquido. No entanto, o lucro foi considerado aumento de ativos de qualquer fonte, pois os conceitos de custo e lucro ainda estavam para serem desenvolvidos. (SCHROEDER, CLARK e CATHEY, 2005)

Outro fator que influenciou o desenvolvimento da contabilidade durante o século XIX foi a evolução das *joint ventures* nas corporações da Inglaterra. O fato de que vários indivíduos externos ao negócio necessitam de informação sobre as atividades da empresa criou a necessidade de relatórios periódicos. Além disso, a existência de empresas emergentes criou a necessidade de distinguir entre capital e lucro.

O estabelecimento legal das corporações na Inglaterra em 1845 estimulou o desenvolvimento dos padrões contábeis e leis que resguardavam os acionistas de atos impróprios praticadas pelos executivos das empresas. Dividendos foram pagos em função dos lucros obtidos no período e os registros das contas deveriam ser mantidos e auditados por profissionais externos à empresa. A revolução industrial e a sucessão de empresas na Inglaterra, aumentou a necessidade de profissionais capazes de aplicar os padrões contábeis da época. (SCHROEDER, CLARK e CATHEY, 2005)

Vlaemminck (1961) analisou a evolução histórica da Contabilidade e estabeleceu a correlação de sua evolução com a Economia. Apresentou a Contabilidade como técnica auxiliar da Economia, que aparece, se expande, se degenera ou se retrai ao compasso da evolução econômica das civilizações, nas diversas regiões e distintas épocas de sua história. Ressaltou, ainda, o paralelismo entre a evolução econômica geral e a evolução de um dos métodos contábeis a serviço da economia das empresas: a técnica das contas.

Na última parte do século XIX, A Revolução Industrial chegou nos Estados Unidos trazendo a necessidade de mais padrões e procedimentos formais para a contabilidade. As ferrovias tornaram-se a maior influencia econômica. Estas empresas criaram a necessidade de indústrias de suporte, as quais, por sua vez, estimularam o mercado de títulos e valores mobiliários, aumentando a necessidade de contadores treinados, assim como, à separação das funções de administração e propriedade.

Inicialmente era difícil se considerar um contador, pois não havia uma profissão organizada ou normas de qualificação e os contadores eram treinados como aprendizes de profissionais experientes, não havia um sistema educacional consolidado para a profissão. Depois surgiram algumas escolas de comércio, que ensinavam alguns fundamentos da contabilidade. Subseqüentemente, houve uma ampla especulação no mercado de ações e um grande monopólio que controlava segmentos da economia do Estados Unidos, resultando em um movimento de crescimento até o fim do século XIX. Em 1898, uma Comissão Industrial foi formada para investigar questões relacionadas com a imigração, trabalho, agricultura e indústria. Embora os contabilistas não participassem da comissão, um relatório preliminar emitido em 1900 sugeriu que fosse criada a profissão de contador público independente, a fim de reduzir os abusos observados nas empresas. (SCHROEDER, CLARK e CATHEY, 2005)

Peleias *et al.* (2007) descreve que a evolução das sociedades apresenta características que demandam identificação, estudo e compreensão, e o progresso econômico requer profissionais mais qualificados para atuarem nas organizações. Como conseqüências são necessárias condições de ensino para a formação desses profissionais. Tais acontecimentos colaboram para o desenvolvimento político e social, pois esses profissionais poderão se tornar cidadãos mais cômnicos de seus direitos e deveres.

Ludícibus (2006, p.35) cita que, em termos de compreensão da evolução histórica contábil, raramente o “estado da arte” ultrapassa o grau de evolução econômica, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. Para o autor, a produção das teorias contábeis e de suas práticas está associada, na maioria das vezes, ao grau de evolução comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

O processo histórico-evolutivo da Ciência Contábil é de suma importância para que seja entendido o estágio atual, onde há uma solidificação de instituições profissionais para o estudo e elaboração de padrões contábeis convergentes aos padrões internacionais de contabilidade referenciados pelo IASB.

Martins, Martins e Martins (2007, p.7) 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.

Na década de 70 criaram-se o FASB nos EUA e o IASC (hoje IASB) na Europa, e este último, com o objetivo de ser internacional, apesar de ter sido criado para fazer frente ao primeiro, adotou, e até com maior grau do que aquele toda a filosofia básica dos países anglo-saxônicos: prevalência da essência sobre a forma, fundamento no conceito econômico o mais possível, normas com base em princípios etc. Com o apoio da IOSCO e da União Européia, alastra-se hoje sua influência total ou parcialmente por mais de 100 países. (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007)

O FASB e o IASB firmaram um protocolo para convergência de suas normas para até 2009, recentemente a SEC levantou a hipótese de virem a ser aceitas demonstrações, nos EEUU, feitas segundo as IFRS (atual nome oficial das normas do IASB). Além disso, muitos países, como praticamente todos os da União Européia, estão adotando uma prática ainda cara e trabalhosa: uma contabilidade para fins locais e outra, nos balanços consolidados, para fins de divulgação junto aos mercados financeiros, de acordo com o IASB. Ora, isso ainda é custoso, trabalhoso e com certeza fonte de confusão para os próprios gestores das empresas. E de confusão também para os usuários que tomarem conhecimento dos dois conjuntos de informações, não comparáveis entre si (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007).

O plano das instituições ligadas ao CPC, e também do governo, é que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais, e 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.

Mas esse trabalho do CPC não tem um tempo totalmente definido para ser completado, pois precisa ser implantado paulatinamente, já que atingirá todas as empresas brasileiras que elaboram balanços. Como ambas as autarquias estão determinando 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 com relação a hoje, quando já temos os dois conjuntos, é que tanto o individual quanto o consolidado estão, com raras exceções, dentro das mesmas regras. (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007)

Resumindo, o mundo saiu de dois caminhos totalmente divergentes e vai chegando a um denominador comum; os 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.

## 2.2 A CONTABILIDADE E AS INFLUÊNCIAS AMBIENTAIS

Niyama, J. K. (2005, pág.15) afirma: “A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. De uma forma geral, valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social acabam refletindo nas práticas contábeis de uma nação e, conseqüentemente, a evolução das mesmas pode estar vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país”.

No mesmo contexto, Radebaugh e Gray (2001, pág. 20) também afirmam que o sistema contábil é influenciado por variáveis econômicas, sociais e fatores políticos, tais como: a natureza do proprietário da organização, as atividades de negócios organizacionais, origens dos investimentos financeiros e estágio de desenvolvimento do mercado de capitais, a natureza dos sistemas de impostos, a existência e a representatividade do profissional contábil, a importância da educação contábil e da pesquisa, a natureza do sistema político, o ambiente social, o estágio de crescimento e desenvolvimento econômico, a taxa de inflação, a natureza do sistema legal, e a natureza das regulamentações contábeis.

Gernon e Meek (2001, p.2) argumentam que “A contabilidade é moldada pelo ambiente no qual opera. Da mesma forma que as nações têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, elas também têm diferentes padrões de desenvolvimento da contabilidade financeira. (...) Esta diversidade é resultante da variação dos ambientes de negócio ao redor do mundo e do fato de a contabilidade ser ambientalmente sensível”.

## 2.3 A RELEVÂNCIA DA HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL

A harmonização é a busca da aproximação, tem como objetivo reduzir as diversidades, enquanto a padronização busca a uniformização das práticas contábeis, portanto não chegam a se confundir, pois se diferem essencialmente por seus objetivos.

Em sentido amplo, a harmonização contábil abrange as normas e práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Devido seu sentido amplo e a importância Niyama (2005) defende que a contabilidade não é uma linguagem homogênea em termos internacionais, pois cada país tem suas próprias práticas contábeis, significando dizer que o lucro de uma empresa brasileira não seria o mesmo se fossem adotadas práticas contábeis de outros países, dificultando sua compreensão devido à falta de uniformidade. Ele ainda explica que a linguagem não é uniforme porque cada país tem critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação.

Diante do exposto, torna-se necessário o processo de harmonização contábil, buscando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e sua comparabilidade, facilitando as transações comerciais entre empresas e governos, garantindo maior transparência nas negociações. Segundo Niyama e Silva (2008, pg. 17) “entre as diversas razões para explicar a busca pela padronização, talvez a mais relevante seja a existência de *assimetria da informação*”. O processo de padronização das normas internacionais de contabilidade teria impacto direto na diminuição da assimetria informacional, uma vez que, a forma de contabilização segue uma regra estrita no mundo inteiro. Ainda segundo Niyama e Silva (2008, pg. 17):

A assimetria da informação decorre da característica da informação como um bem econômico. A empresa possui uma quase exclusividade na sua produção e divulgação. Essa situação cria a oportunidade para limitar o acesso à informação caso não exista uma norma específica para isso. Mais ainda, a forma de contabilização de cada empresa pode variar, impedindo que o usuário possa fazer comparações entre empresas. A padronização pode apresentar uma solução interessante, principalmente quando o esforço de gerar a informação for pequeno,

mas, em situação contrária, quando o esforço para obter e divulgar a informação for elevado, existirá uma resistência da administração da empresa à padronização.

Uma das principais críticas ao processo de padronização está ligada aos custos envolvidos em todo o processo, custos como a própria burocracia que aumenta em função do aumento de normas. Além disso, as normas internacionais para serem adotadas na totalidade em um país *Code Law*, pode fazer necessária grandes mudanças nas legislações envolvidas, assim o processo pode ser moroso, aumentando os custos globais.

## 2.4 A CONTABILIDADE INTERNACIONAL

O desenvolvimento tecnológico globalizado desempenhou papel representativo na internacionalização da contabilidade, uma vez que a partir da Era Industrial (século XIX) para a Era da Informação que está sendo fortemente influenciada pela globalização, expansão da escolaridade e massificação da mídia. No contexto mundial, as empresas tornaram-se organizações modernas e com gestores muito mais exigentes. Deixavam uma visão centralizada e voltavam-se para o mercado internacional, demandando informações contábeis de melhor qualidade.

Além da evolução tecnológica e a abertura de mercado, como fator motivador do desenvolvimento da contabilidade, um outro fato histórico marcante foi a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque (1929) que despertou em diversos países a necessidade de discutir os aspectos contábeis como meio de estabelecer princípios e normas para minimizar os riscos e melhor definir os procedimentos para publicação das demonstrações contábeis.

A seqüência de fatos históricos tem confirmado a importância da internacionalização da contabilidade e contribuído para o aumento do espaço ocupado pela contabilidade face a sua demanda no mundo. Isto pode ser confirmado pela afirmação de Ball et al. (2000, p.46) “a direção mundial no sentido da internacionalização dos mercados, especialmente os mercados de capitais, nos quais a informação contábil é utilizada, tem reacendido o interesse profissional e acadêmico nos diferentes modelos contábeis nacionais”.

A demanda pela contabilidade internacional tem sido representativa devido a sua abrangência. Segundo Roberts et al. (1998, p.5) “o estudo da contabilidade internacional envolve a documentação e mensuração de similaridades e diferenças nas práticas de relatórios financeiros; identificação de fatores que podem ter causado as similaridades e diferenças; classificação dos sistemas contábeis com base nas características comuns; e observação das organizações cujo papel é encorajar maior similaridade da prática contábil internacional.”

Há diversas razões que justificam o interesse pelo estudo da contabilidade internacional, entre elas destacam-se as razões históricas pertinentes a cada país que contribui individualmente para o desenvolvimento da contabilidade, a razão Multinacional que está relacionada com o compartilhamento de técnicas, instituições e conceitos contábeis em todo mundo, a razão da comparação que permite a um país desenvolver sua própria contabilidade pela observação dos procedimentos utilizados em outros países e por último, não menos importante, a razão da necessidade de harmonização que tem um papel fundamental no estudo da contabilidade internacional. A harmonização contábil busca a preservação das particularidades inerentes a cada país, no entanto, visando permitir conciliar os sistemas contábeis com os de outros países,

de modo que as informações interagidas sejam melhores, obtendo equivalência e comparabilidade. (Nobes e Parker 1998).

### 3 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 cuja opinião se deseja conhecer.

Esta pesquisa tem como base as respostas de docentes que lecionam disciplinas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. O instrumento de pesquisa utilizado para coleta de dados foi um questionário, estruturado com afirmações e questões simples e objetivas. Quanto as afirmações (4 no total), os docentes participantes da pesquisa deveriam opinar sobre o texto apresentado, assinalando uma das seguintes opções: *Concordo*, *Não Concordo* ou *Não me sinto apto a responder*. O questionário foi elaborado de forma a identificar a percepção dos docentes pesquisados quanto: (a) A adoção dos IFRS e a Inserção das Empresas Brasileiras no Mercado Internacional (Afirmativa 1); (b) profissão Contábil e Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (Afirmativa 2); (c) A adequação das Instituições Educacionais Brasileiras, no tocante a adoção dos IFRS (Afirmativa 3); (d) A sua capacidade para lecionar as mudanças ocorridas com a adoção dos IFRS (Afirmativa 4); (e) A importância do Processo de Convergência aos Padrões Contábeis Internacionais (Questão 1).

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, órgão do Ministério da Educação (MEC), 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. 195 questionários retornaram o que corresponde a uma amostra de 13%. Das respostas obtidas, cinco foram excluídas por não se adequarem as 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 a estatística descritiva. A análise dos dados também procurou verificar se variáveis como 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, uma vez que 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 significante.

Professores doutores podem enxergar 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, por isso, ser um obstáculo a aceitação do processo de convergência contábil, afetando a percepção de professores jovens e mais experientes. Um professor que ensina Teoria da Contabilidade ou Auditoria pode ter uma melhor compreensão sobre o processo do que professores da cadeira de Finanças ou Contabilidade Gerencial.

Para verificar se existem diferenças significativas na percepção dos docentes dentro dos estratos considerados recorreu-se a estatística qui-quadrado de Pearson (Teste  $\chi^2$ ) que, segundo Field (2000, p. 65) testa se duas variáveis são independentes. Esse teste permite inferir se o padrão de respostas (a proporção de indivíduos que responderam uma alternativa e a proporção dos sujeitos que responderam a outra opção) nos grupos analisados é significativamente diferente (se existir associação) ou não (se não for encontrada associação estatística).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Dados referentes aos 190 professores participantes da pesquisa referentes a região e tipo de instituição que lecionam, como também titulação podem ser vistos na análise detalhada apresentada na Tabela 1.

**Tabela 1:** Perfil dos Respondentes – Análise Detalhada: Região, Titulação e Tipo de Instituição

Região	Titulação	IES					
		Pública		Privada		Total	
		Freqüência	% IES	Freqüência	% IES	Freqüência	% IES
Nordeste	Graduação	1	2,6	0	0,0	1	1,9
	Especialização	6	15,4	6	40,0	12	22,2
	Mestrado	29	<b>74,4</b>	9	<b>60,0</b>	38	<b>70,4</b>
	Doutorado	3	7,7	0	0,0	3	5,6
	Total	39	73,6	15	26,4	54	100
Sudeste	Especialização	2	33,3	9	19,1	11	20,8
	Mestrado	2	<b>33,3</b>	32	<b>68,1</b>	34	<b>64,2</b>
	Doutorado	2	33,3	6	12,8	8	<b>15,1</b>
	Total	6	11,5	47	88,5	53	100
Centro-Oeste	Graduação	1	6,3	1	6,7	2	6,5
	Especialização	5	31,3	6	40,0	11	35,5
	Mestrado	9	<b>56,3</b>	8	<b>53,3</b>	17	<b>54,8</b>
	Doutorado	1	6,3	0	0,0	1	3,2
	Total	16	51,6	15	48,4	31	100
Sul	Graduação	0	0,0	1	3,4	1	2,4
	Especialização	1	7,7	4	13,8	5	11,9
	Mestrado	8	<b>61,5</b>	22	<b>75,9</b>	30	<b>71,4</b>
	Doutorado	4	30,8	2	6,9	6	<b>14,3</b>
	Total	13	31,0	29	69,0	42	100
Norte	Especialização	1	25,0	2	33,3	3	30
	Mestrado	2	<b>50,0</b>	4	<b>66,7</b>	6	<b>60</b>
	Doutorado	1	25,0	0	0,0	1	10
	Total	4	40,0	6	60,0	10	100

Fonte: elaborado pelos autores.

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, etc. Apenas 9,5% (18 professores) dos 190 respondentes afirmaram ter outra formação. Oito são professores com formação em Contábeis e Administração; 5 contadores também com formação em Direito; 2 contadores e economistas; 1 contador e engenheiro elétrico; 1 contador com formação em Educação e Direito e 1 administrador formado também em pedagogia.

A maioria dos professores analisados (104 ou 54,7%) acumula outras funções além da docência. 86 respondentes (45,3%) afirmaram dedicar-se exclusivamente ao ensino da Contabilidade. As

outras profissões mais citadas foram contador, auditor e perito, fiscal de tributos, servidor público, administrador e consultor.

As principais disciplinas lecionadas pelos professores respondentes foram agrupadas para melhor análise dos dados. Assim, tem-se 6 grupos. *Auditoria e Perícia* (13 professores), *Finanças* (12). Considerou-se como *Financeira* (63 docentes) as disciplinas de Contabilidade Básica, Intermediária, Avançada, Laboratório, Análise das Demonstrações Contábeis e equivalentes como Comercial e Geral; como *Gerencial* (44), as disciplinas de Contabilidade de Custos e Controladoria; como *Teoria* (27), 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 2 evidencia a classificação dos participantes da pesquisa quanto a faixa etária e o gênero.

**Tabela 2:** Perfil dos Respondentes – Faixa Etária e Gênero

Faixa Etária	Gênero				Total	
	Feminino	%	Masculino	%	Frequência	%
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: elaborado pelos autores.

## 4.2. ADOÇÃO DOS IFRS E A INSERÇÃO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS NO MERCADO INTERNACIONAL

Uma das vantagens atribuídas ao processo de convergência aos IFRS (normas internacionais de Contabilidade) refere-se à redução de custos na elaboração das demonstrações contábeis e auditoria (NIYAMA; SILVA, 2008, p. 19). Todavia, é possível que, na verdade, os custos aumentem, principalmente, pela insuficiência de profissionais preparados, que exigirão maior remuneração e necessidade de cursos de treinamento e capacitação.

Visando identificar a percepção dos docentes com relação a esse *trade-off* foi solicitado que eles emitissem sua opinião sobre a seguinte questão: *a adoção das normas internacionais de contabilidade do IASB facilitará a inserção no mercado internacional de empresas brasileiras em função da redução dos custos de elaboração das Demonstrações Financeiras* (Afirmiação 1 – A1).

Dos 190 respondentes, 11 professores (5,8%) afirmaram não se sentirem aptos para responder, dentre eles 2 graduados, 3 especialistas e 6 mestres.

A análise da questão, considerando apenas os 179 professores (94,2%) que se sentiram aptos a responder, mostra que 136 professores (76%) concordam com a afirmativa; enquanto 43 docentes (24%) não acreditam nessa consequência. Buscando verificar se possíveis diferenças regionais poderiam se contrapor ao resultado geral, foi feita uma análise individual por região (ver tabela 3). Em todas as regiões, o padrão de resposta foi o mesmo: a maioria dos respondentes acredita nesse benefício trazido pela adoção das normas contábeis internacionais.

O valor da estatística qui-quadrado calculado foi de 1,804 (ver tabela 3) e seu nível de significância ( $\rho$ ) foi 0,772. Caso houvesse diferença estatística significativa entre as categorias (*Concordo* e *Não Concordo*) nos grupos analisados (Regiões), as frequências observadas seriam bem discrepantes das frequências esperadas, resultando num  $\chi^2$  alto, o que não ocorre nessa situação. O elevado nível de significância indica que não existe uma associação entre a região do respondente e sua avaliação do quesito. Ou seja, não existe diferença significativa no padrão de respostas observado nas cinco regiões.

Todavia, nesse caso, uma frequência esperada foi inferior a 5 (*Não concordo* da região Norte foi de 2,2, conforme tabela 3). Isso se deve a pouca quantidade de respostas obtidas naquela região, o que compromete parcialmente a eficácia do teste estatístico realizado. Um ponto a destacar é que apenas uma das dez frequências esperadas foi inferior a exigência mínima.

**Tabela 3:** Sumário Estatístico da Afirmativa 1 – Análise Geral e por Região

Região	Afirmativa 1			
	Concordo	Não Concordo	Total	
Nordeste	Frequência	37	15	52
	Frequência Esperada	39,5	12,5	52
	% dentro da Região	71,2	28,8	100
Sudeste	Frequência	41	10	51
	Frequência Esperada	38,7	12,3	51
	% dentro da Região	80,4	19,6	100
Centro-Oeste	Frequência	20	8	28
	Frequência Esperada	21,3	6,7	28
	% dentro da Região	71,4	28,6	100
Sul	Frequência	31	8	39
	Frequência Esperada	29,6	9,4	39
	% dentro da Região	79,5	20,5	100
Norte	Frequência	7	2	9
	Frequência Esperada	6,8	2,2	9
	% dentro da Região	77,8	22,2	100
Total	Frequência	136	43	179
	Frequência Esperada	136	43	179
	% dentro da Região	76,0	24,0	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		1,804		
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $\rho$ )		0,772		

Fonte: elaborado pelos autores.

Diante da hipótese de que a variável *nível de conhecimento* pudesse ter alguma influência nos resultados da pesquisa, foram realizadas análises estratificadas considerando duas *proxies*: titulação dos professores participantes da pesquisa e sua idade.

Os resultados da *estatística qui-quadrado de Pearson* (teste  $\chi^2$ : 2,829 e  $p$ : 0,419) evidenciam que a percepção dos docentes sobre a facilidade de inserção no mercado internacional das empresas brasileiras é similar, independente de sua titulação: a maioria dos professores, seja ele graduado (50% de 2 docentes), especialista (79,5% de 39), mestre (77,3% de 119) ou doutor (63,2% de 19), concorda com a afirmativa. Contudo, o teste estatístico foi prejudicado pela baixa quantidade de respondentes graduados (2) e doutores (19).

Assim, uma solução encontrada para realizar uma análise estatística eficiente foi reagrupar as respostas em apenas dois grupos: *Graduados/Especialistas*; e *Mestres/ Doutores*. Dos 41 graduados e especialistas (138 mestres e doutores), 78% (75,4%) concordam com a afirmação. A estatística qui-quadrado de Pearson ( $\chi^2$ ) encontrado para essa estratificação foi de 0,125 e o seu nível de significância ( $\rho$ ) foi 0,724. Nesse caso, nenhuma frequência esperada foi inferior a 5. Assim, é possível concluir que não existe diferença estatística entre as percepções de *graduados/especialistas* e *mestres/doutores*. Ou seja, o nível de conhecimento não afeta a percepção dos docentes quanto ao benefício trazido pela adoção dos IFRS.

Quanto a idade dos participantes, os resultados evidenciam que tanto os mais jovens quanto os mais experientes apresentam a mesma percepção sobre a adoção dos IFRS no Brasil: a maior parte concorda com a afirmação. O padrão de resposta é estatisticamente igual em todos os estratos considerados (ver estatística  $\chi^2$  na tabela 4).

**Tabela 4:** Sumário Estatístico da Afirmativa 1 – Análise Geral por Idade

Idade		Afirmativa 1		
		Concordo	Não Concordo	Total
20 a 30 anos	Frequência	24	3	27
	Frequência Esperada	20,5	6,5	27
	% dentro da Idade	88,9	11,1	100
31 a 40 anos	Frequência	45	14	59
	Frequência Esperada	44,8	14,2	59
	% dentro da Idade	76,3	23,7	100
41 a 50 anos	Frequência	39	16	55
	Frequência Esperada	41,8	13,2	55
	% dentro da Idade	70,9	29,1	100
Acima de 51 anos	Frequência	28	10	38
	Frequência Esperada	28,9	9,1	38
	% dentro da Idade	73,7	26,3	100
Total	Frequência	136	43	179
	Frequência Esperada	136	43	179
	% dentro da Idade	76,0	24,0	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		3,352		
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $\rho$ )		0,340		

Fonte: elaborado pelos autores.

O padrão de resposta também não foi influenciado pelo fato do respondente ser do sexo masculino ou feminino. O teste  $\chi^2$  se mostrou não significativo ( $p$ -value: 0,630). 76,9% (73,5%) dos professores do gênero masculino (feminino) concordam com a afirmativa 1.

O fato de ser de instituição pública ou particular também não exerceu efeito sobre os resultados, conforme teste  $\chi^2$ , de 0,111 e  $p$ -value de 0,916. A percepção da maioria dos docentes, sejam eles de instituições públicas (76,4%) ou particulares (75,7%), sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade é a de que isso facilitará a inserção das empresas brasileiras no mercado internacional.

O padrão de resposta foi o mesmo, independente da disciplina lecionada pelo docente: em todos os grupos, a maioria dos sujeitos da pesquisa concorda com a afirmativa sob análise ( $p$ -value: 0,919, com duas das quatorze frequências esperadas inferiores a 5).

O fato de o professor exercer outra atividade além da docência também não impactou o resultado dessa questão. A maioria dos professores, dedicando-se exclusivamente ou não a atividade docente, acredita na afirmativa apresentada. Dos 80 (99) professores que exercem (não exercem) unicamente a docência, 63 ou 78,7% (73 ou 73,7%) concordam com a afirmativa. O elevado nível de significância observado corrobora com a similaridade no padrão de resposta dos dois grupos.

### 4.3 PROFISSÃO CONTÁBIL E IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.

Uma das causas apontadas por Niyama (2005, 28) para as diferenças internacionais na Contabilidade refere-se à credibilidade e ao *status* da profissão contábil: em países onde a profissão é fraca, a qualidade das informações contábeis é questionada e a classe não é responsável pela promulgação de padrões de Contabilidade e Auditoria.

Diante do exposto buscou-se averiguar se os docentes concordam com a seguinte afirmação: *como o Brasil não possui uma profissão contábil forte e atuante, pode haver um obstáculo à implementação das normas internacionais de contabilidade* (Afirmativa 2 – A2).

Um doutor, seis mestres e dois especialistas afirmaram não se sentirem aptos a emitir um parecer sobre essa afirmação, o que representa 4,7% da amostra analisada. Dentre os 181 respondentes, 50,8% (ou 92 professores) não concordam com essa afirmação, contra 49,2% (ou 89 respondentes). O resultado, detalhado por região, é mostrado na Tabela 5.

**Tabela 5:** Sumário Estatístico da Afirmativa 2 - Análise Geral e por Região

Região	Afirmativa 2			
	Concordo	Não Concordo	Total	
Nordeste	Freqüência	32	21	53
	Freqüência Esperada	26,1	26,9	53
	% dentro da Região	60,4	39,6	100
Sudeste	Freqüência	24	26	50
	Freqüência Esperada	24,6	25,4	50
	% dentro da Região	48,0	52,0	100
Centro-Oeste	Freqüência	16	13	29
	Freqüência Esperada	14,3	14,7	29
	% dentro da Região	55,2	44,8	100
Sul	Freqüência	11	28	39
	Freqüência Esperada	19,2	19,8	39
	% dentro da Região	28,2	71,8	100
Norte	Freqüência	6	4	10
	Freqüência Esperada	4,9	5,1	10
	% dentro da Região	60,0	40,0	100
Total	Freqüência	89	92	181
	Freqüência Esperada	89,0	92,0	181
	% dentro da Região	49,2	50,8	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		10,437		
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $p$ )		0,034		

Fonte: elaborado pelos autores.

Com base no teste estatístico realizado (ver teste  $\chi^2$  e seu nível de significância na tabela 5), mesmo com uma freqüência esperada inferior a 5, é possível afirmar que o padrão de respostas apresentado para a análise geral não é confirmado em todas as regiões do país. A percepção dos professores quanto à influência da profissão contábil na implementação das IFRS muda nas regiões Nordeste, Centro-Oeste e Norte.

A análise das freqüências observadas por titulação revela que a maioria dos graduados (3 ou 75%) e especialistas (22 ou 55%) concordam com a afirmativa, enquanto os mestres apresentam opinião contrária (64 ou 53,8% não concordam). Entre os doutores não existe um consenso sobre o assunto (50% ou 9 concordam e 50% discordam). Todavia, o valor do  $p$ -value do teste  $\chi^2$ , igual a 0,566, indica não existir diferença estatística no padrão de respostas (é importante destacar que duas freqüências esperadas são inferiores a 5).

Os resultados percentuais considerando apenas dois grandes grupos para a titulação evidenciam que, aparentemente, a percepção de *graduados e especialistas* (56,8% concordam) é diferente da opinião de *mestres e doutores* (53,3% discordam). Entretanto, o valor do teste  $\chi^2$  e seu  $p$ -value (1,360 e 0,244, respectivamente) indica que não existe diferença estatística no padrão de resposta das duas classes.

A análise estratificada por idade evidenciou diferença nos padrões de resposta para a afirmativa 2 (teste  $\chi^2$  : 9,202 e  $p$ : 0,027). A maior parte dos professores com idade entre 20 e 30 anos (57,1% de 28 docentes), entre 30 e 40 anos (56,7% de 60) e acima de 51 anos (57,1% de 35) concordam que a realidade da profissão contábil brasileira pode ser um obstáculo a

Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil

implementação dos IFRS. Apenas os respondentes com faixa etária entre 41 e 50 anos não acreditam nisso (67,2% de 58).

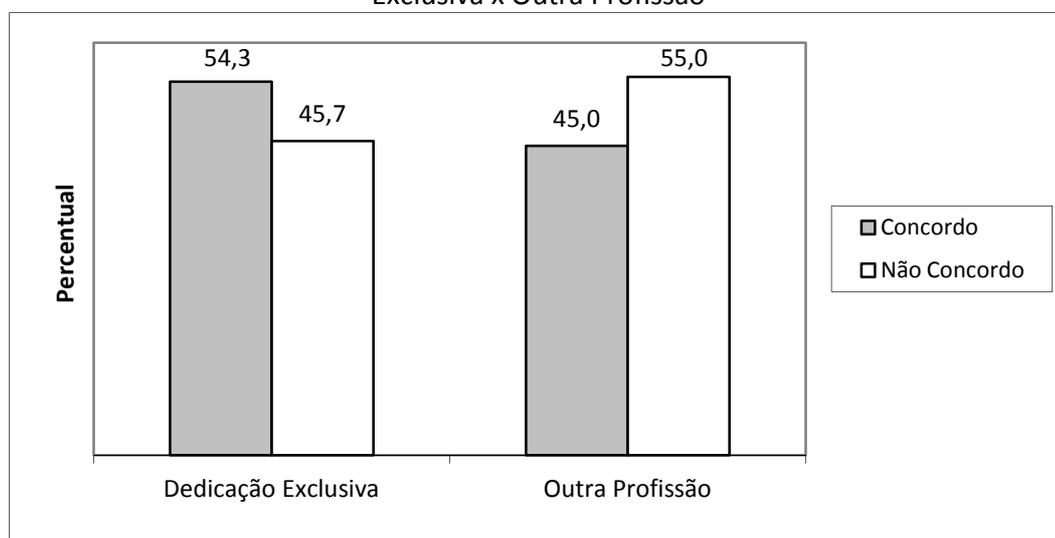
Homens e mulheres apresentam a mesma opinião. Entre as mulheres (homens), 51% (50,8%) não concordam com a afirmação. O valor do teste  $\chi^2$  de 0,001 e um  $p$  de 0,98 confirmam o mesmo padrão de resposta entre os dois gêneros.

Entre os 73 (108) docentes de instituição pública (privada), 41 ou 56,2% (48 ou 44,4%) concordam com a afirmativa 2. Apesar da aparente divergência no padrão de resposta entre os professores de IES públicas e privadas, o teste estatístico indica a não existência de diferença significativa entre os dois grupamentos (teste  $\chi^2$ : 2,394;  $p$ : 0,122).

A análise dos dados agrupados por principal disciplina lecionada pelo docente evidenciou que a maioria dos professores das cadeiras da área de Contabilidade Gerencial, Finanças e Teoria da Contabilidade não concordam com a afirmativa 2. Já os professores da área de Contabilidade Financeira e Outras acreditam nessa possibilidade. Os docentes da área de Auditoria e Perícia apresentam opinião dividida sobre o assunto (50% concordam e 50% não concordam). Porém, pela análise do teste qui-quadrado (5,944) e sua significância (0,312), não é possível afirmar que existe diferença significativa entre as percepções obtidas entre esses estratos.

Outra informação interessante foi obtida quando se contrastou o padrão de resposta dos professores que se dedicam exclusivamente ao ensino e aqueles que possuem outra profissão (ver gráfico 1).

**Gráfico 1:** Padrão de Resposta da Afirmativa 2 - Análise Dedicção Exclusiva x Outra Profissão



Fonte: elaborado pelos autores.

Enquanto os professores com dedicação exclusiva acreditam que a realidade da profissão contábil no Brasil pode representar um obstáculo a implantação dos IFRS, os docentes que dividem a docência com outras atividades não concordam com isso. Porém, não é possível inferir estatisticamente diferença entre os padrões de resposta apresentados ( $\chi^2$ : 1,556;  $p$ : 0,212).

#### 4.4 PERCEPÇÃO DOS DOCENTES QUANTO A ADEQUAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS BRASILEIRAS, NO TOCANTE A ADOÇÃO DOS IFRS.

Outro ponto relevante sobre o processo de convergência aos IFRS no Brasil se refere à adequação das Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras. Buscou-se obter a opinião dos docentes sobre a seguinte afirmação: *as instituições educacionais brasileiras estão preparadas para as mudanças decorrentes da adoção das normas do IASB* (Afirmativa 3 – A3). 18 professores (9,5%) preferiram não opinar sobre a questão, uma vez que não se sentiam aptos. A análise detalhada dos 90,5% que se pronunciaram é apresentada na Tabela 6.

**Tabela 6:** Sumário Estatístico da Afirmativa 3 – Análise Geral e por Região

Região		Afirmativa 3		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Freqüência	12	38	50
	Freqüência Esperada	13,7	36,3	50
	% dentro da Região	24	76	100
Sudeste	Freqüência	13	37	50
	Freqüência Esperada	13,7	36,3	50
	% dentro da Região	26	74	100
Centro-Oeste	Freqüência	8	20	28
	Freqüência Esperada	7,7	20,3	28
	% dentro da Região	28,6	71,4	100
Sul	Freqüência	13	22	35
	Freqüência Esperada	9,6	25,4	35
	% dentro da Região	37,1	62,9	100
Norte	Freqüência	1	8	9
	Freqüência Esperada	2,5	6,5	9
	% dentro da Região	11,1	88,9	100
Total	Freqüência	47	125	172
	Freqüência Esperada	47	125	172
	% dentro da Região	27,3	72,7	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		3,235		
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $\rho$ )		0,519		

Fonte: elaborado pelos autores.

72,7% dos docentes pesquisados não concordam com a afirmação, contra 27,3% que acreditam na adequação. Essa realidade é percebida em todas as regiões do país, com mais (menos) intensidade no Norte (Sul): o teste  $\chi^2$  e seu  $\rho$  atestam que não existe diferença estatística nos resultados por região.

O padrão de resposta da análise geral é confirmado, independente da titulação do respondente: seja graduado, especialista, mestre ou doutor, a maioria (100% ou 4; 70,3% ou 26; 70,5% ou 79; e 84,2% ou 16, respectivamente) não concorda com a afirmação.

Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil

As variáveis categóricas *Idade*, *Gênero*, *Instituição*, *Disciplina* e *Outra Profissão* também parecem não influenciar os resultados encontrados na análise geral. A maioria dos docentes - independente da disciplina que lecionam, seja jovem ou mais experiente, homens (75,4%) ou mulheres (66%), de instituição pública (77,1%) ou privada (69,6%), e tendo (69,9%) ou não (75,9%) outra profissão - não concorda com a afirmativa sobre a adequação das IES a nova realidade. Não foram encontradas diferenças estatísticas nos padrões de respostas desses grupos.

#### 4.5 AUTO-AVALIAÇÃO DO DOCENTE QUANTO SUA CAPACITAÇÃO PARA LECIONAR AS MUDANÇAS OCORRIDAS COM A ADOÇÃO DOS IFRS

A grande quantidade de mudanças resultantes da adoção dos padrões contábeis internacionais (essência sobre a forma, cálculo de valor de uso, classificação de instrumentos financeiros, teste de recuperabilidade, subjetivismo responsável, etc.) exige alto grau de conhecimento e busca por atualização por parte dos docentes.

Nessa realidade, muitos profissionais podem não estar preparados para os novos desafios. Objetivando verificar a segurança dos docentes diante desse novo contexto, a pesquisa os confrontou com a seguinte afirmação: *como professor do curso de Ciências Contábeis me sinto preparado para lecionar as mudanças ocorridas com a adoção das normas contábeis internacionais* (Afirmativa 4 – A4).

Dentre os 190 respondentes, 14 (7,4%) não se sentiram aptos a opinar sobre essa afirmativa (1 graduado, 3 especialistas e 10 mestres). A análise geral e por região dos outros 92,6% podem ser visualizadas na Tabela 7.

**Tabela 7:** Sumário Estatístico da Afirmativa 4 – Análise Geral e por Região

Região		Afirmativa 4		
		Concordo	Não Concordo	Total
Nordeste	Freqüência	29	22	51
	Freqüência Esperada	32,7	18,3	51
	% dentro da Região	56,9	43,1	100
Sudeste	Freqüência	33	17	50
	Freqüência Esperada	32,1	17,9	50
	% dentro da Região	66	34	100
Centro-Oeste	Freqüência	16	13	29
	Freqüência Esperada	18,6	10,4	29
	% dentro da Região	55,2	44,8	100
Sul	Freqüência	30	9	39
	Freqüência Esperada	25,0	14,0	39
	% dentro da Região	76,9	23,1	100
Norte	Freqüência	5	2	7
	Freqüência Esperada	4,5	2,5	7
	% dentro da Região	71,4	28,6	100
Total	Freqüência	113	63	176
	Freqüência Esperada	113	63	176
	% dentro da Região	64,2	35,8	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		5,200		
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $p$ )		0,267		

Fonte: elaborado pelos autores.

Dos 176 respondentes, 64,2% (113) afirmaram se sentirem aptos a lecionar as mudanças trazidas com a adoção dos IFRS, contra 35,8% (63) que não se sentem capacitados. Esse resultado também foi observado nas cinco regiões brasileiras, onde não se constatou diferenças estatísticas nos padrões de resposta observados (ver teste  $\chi^2$  na tabela 7).

A análise por titulação evidenciou que apenas entre os graduados, a maioria dos docentes (2 de 3 ou 66,7%) não concorda com a afirmativa. A maior parte dos especialistas (24 de 39 ou 61,5%), mestres (72 de 115 ou 62,6%) e doutores (16 de 19 ou 84,2%) se sente apta a lecionar as mudanças trazidas com a adoção dos IFRS. Apesar do pouco número de respondentes graduados (as duas freqüências foram inferiores a 5), os resultados estatísticos, considerando essa limitação, indicam não existir diferenças significativas no padrão de resposta entre os grupos (teste  $\chi^2$ : 4,801 e  $p$ : 0,187).

A análise do teste qui-quadrado de Pearson para as variáveis *Idade* e *Disciplina* evidenciou não haver diferença estatística entre a opinião dos docentes jovens e mais experientes e entre as áreas a qual o docente se dedica (Financeira, Gerencial, Auditoria e Perícia, etc.): a maioria se sente apto a lecionar no novo contexto do ensino em contabilidade.

Porém, resultados interessantes foram observados quando da estratificação por *Gênero*, *Instituição* e *Outra Profissão*. Apesar da maioria dos professores e professoras concordar com a afirmativa, o teste estatístico (teste  $\chi^2$ : 4,818 e  $p$ : 0,028) indica a presença de diferença significativa no padrão de resposta observado. Entre as mulheres, 24 (ou 51,1%) concordam com a afirmativa, contra 23 (48,9%). Já entre os homens, 89 ou 64,2% se sentem capazes de lecionar,

enquanto 40 (31%) discordam da afirmação. Em resumo, as professoras são mais cautelosas quanto a capacidade de lecionar no novo contexto do que os professores.

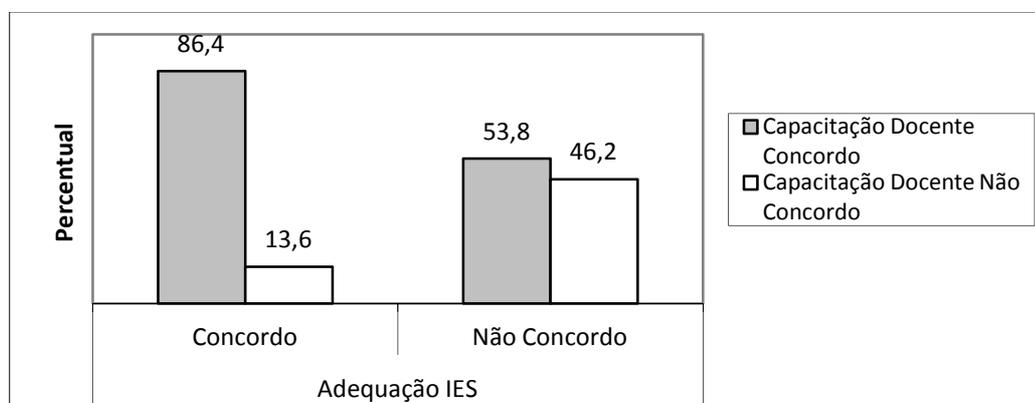
O mesmo acontece na análise por instituição: a maioria dos professores de instituição pública (40 de 72 ou 55,6%) e de particulares (73 de 104 ou 70,2%) concorda com a afirmação sob análise. Todavia, não é possível afirmar estatisticamente que esse padrão de resposta é igual (teste  $\chi^2$ : 3,966 e  $p$ : 0,046). Os docentes de instituições privadas parecem ser mais confiantes em sua capacidade (ou ter menos noção dos atuais desafios) do que os de instituição pública.

O fenômeno também ocorre entre os professores com dedicação exclusiva e os que possuem outras atividades: existe diferença estatística no padrão de resposta dos dois estratos (teste  $\chi^2$ : 6,975 e  $p$ : 0,008). Mesmo dedicando-se apenas ao ensino de contabilidade – e, conseqüentemente, possuindo maior disponibilidade para estudo – apenas 53,8% (ou 43) dos professores com dedicação exclusiva atualmente se sentem seguros quanto ao ensino da contabilidade diante de tantas modificações, contra 72,9% (ou 70) dos professores que tem outra profissão.

Muitas podem ser as possíveis explicações para esse resultado: os professores que atuam no mercado podem estar mais familiarizados com as novas alterações, pois já as vivenciam na prática ou simplesmente apresentam uma percepção subestimada dos atuais desafios a serem superados.

Outra constatação interessante é resultante do cruzamento das respostas referente a afirmativa 3 (adequação das IES) com a afirmativa 4 (adequação dos professores). Os resultados são apresentados no Gráfico 2.

**Gráfico 2:** Relação Afirmativa 3 (Adequação das IES) x Afirmativa 4 (Capacitação dos Docentes)



Fonte: elaborado pelos autores.

A análise do teste  $\chi^2$  (14,462) e seu  $p$  (0,000) para as 161 respostas válidas (29 docentes não se sentiram aptos a opinar sobre uma ou as duas assertivas) permite inferir que existe uma associação estatística entre a opinião do docente referente a adequação da IES e a sua capacitação. Dentre os que concordam com a adequação das IES (44), a grande maioria (86,4%) se considera apta a lecionar as mudanças, contra 13,6%, apenas, que não se sentem seguros.

Entre os que acham que as IES não estão preparadas (117), 53,8% se sentem aptos para o ensino das normas internacionais; mas uma grande parte (46,2%) não se sente preparada. Apesar da maioria concordar com sua capacidade de lecionar, existe diferença estatística significativa no

padrão de resposta quanto a adequação das IES. De acordo com as respostas dos docentes é possível afirmar que os docentes que consideram (não consideram) as IES preparadas para as mudanças também se sentem (não se sentem) capacitados para lecioná-las. É fácil entender essa associação: o corpo docente é o principal elemento a ser impactado por tantas alterações. Assim, se os docentes se sentem capacitados para lecionar no novo contexto é de se esperar que as instituições nas quais ensinam também estejam.

#### 4.6 AVALIAÇÃO DO DOCENTE QUANTO A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Buscando identificar a opinião dos docentes sobre a relevância do processo de convergência das normas contábeis brasileiras as internacionais, foi feita a seguinte indagação: considerando uma escala de 0 (nenhuma importância) a 10 (importância máxima), qual o grau de importância que você atribui ao processo de convergência aos padrões contábeis internacionais? (Questão 3 – Q3). Dos 190 participantes da pesquisa, 3 (1,6%) não se sentiram aptos a responder o questionamento. A análise dos que avaliaram a relevância da convergência aos IFRS é apresentada na Tabela 8.

**Tabela 8:** Sumário Estatístico da Questão1 – Análise Geral e por Região

Região		Questão 1				Total
		0 a 4,9	5 a 6,9	7 a 8,9	9 a 10	
Nordeste	Freqüência	0	3	21	29	53
	Freqüência Esperada	2,3	4,0	16,4	30,3	53
	% dentro da Região	0	5,7	39,6	54,7	100
Sudeste	Freqüência	5	2	14	31	52
	Freqüência Esperada	2,2	3,9	16,1	29,8	52
	% dentro da Região	9,6	3,8	26,9	59,6	100
Centro-Oeste	Freqüência	0	4	9	18	31
	Freqüência Esperada	1,3	2,3	9,6	17,7	31
	% dentro da Região	0,0	12,9	29,0	58,1	100
Sul	Freqüência	3	4	10	24	41
	Freqüência Esperada	1,8	3,1	12,7	23,5	41
	% dentro da Região	7,3	9,8	24,4	58,5	100
Norte	Freqüência	0	1	4	5	10
	Freqüência Esperada	0,4	0,7	3,1	5,7	10
	% dentro da Região	0	10	40	50	100
Total	Freqüência	8	14	58	107	187
	Freqüência Esperada	8	14	58	107	187
	% dentro da Região	4,3	7,5	31,0	57,2	100
Qui-Quadrado ( $\chi^2$ )		13,751				
Nível de Significância de $\chi^2$ ( $p$ )		0,317				

Fonte: elaborado pelos autores.

De acordo com os resultados, em todas as regiões brasileiras, a maioria dos professores pesquisados acha extremamente relevante a convergência das normas locais aos IFRS, uma vez que atribuiu nota igual ou superior a 9 para o processo (54,7% no Nordeste, 59,6% no Sudeste; 58,1% no Centro-Oeste; 58,5% no Sul; e 50% no Norte). O nível de significância do teste estatístico empregado confirma que o padrão de resposta é similar em todos os estratos (contudo é importante destacar que 11 das 20 freqüências esperadas foram inferiores a 5, comprometendo a confiabilidade do teste).

**Tabela 9:** Testes Estatísticos para Questão 1 – Análise Geral

Variáveis	P-Value do Teste $\chi^2$	Diferença Estatística	Freqüências Esperadas inferiores a 5
Idade	0,741	Inexistente	2 (16,7%)
Gênero	0,090	Inexistente	-
Instituição	0,777	Inexistente	-
Disciplina	0,984	Inexistente	7 (38,9%)
Outra Profissão	0,635	Inexistente	-

Fonte: elaborado pelos autores.

Para solucionar essa limitação, considerando o baixo número de respostas apresentados nas classes de 0 a 4,9 e 5 a 6,9, optou-se por convertê-las num único grupo (0 a 6,9). Nessa situação, o número de freqüências inferiores a 5 caiu para 5. O teste  $\chi^2$ , de 5,493, e seu  $p$ , de 0,704 corroboram as considerações anteriores, dando-lhes mais robustez.

A análise por titulação corrobora com os resultados gerais. A maioria dos graduados (3 dos 4 respondentes ou 75%), especialistas (19 dos 41 ou 46,3%), mestres (70 de 123 ou 56,9%) e doutores (15 dos 19 ou 78,9%) atribuiu notas igual ou superiores a 9, isto é, consideram muito importante o processo de convergência. O teste  $\chi^2$  (9,507) e seu  $p$  (0,147) confirmam a similaridade no padrão de resposta, independente da titulação. Também não se verificou diferença estatística na percepção do processo de convergência nas análises estratificadas por *Idade*, *Gênero*, *Instituição*, *Disciplina* e *Outra Profissão*, conforme tabela 9.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos dados evidenciou que no que diz respeito ao processo de convergência as normas internacionais de Contabilidade, a maior parte dos docentes o avalia como muito importante (notas atribuídas iguais ou superiores 9). Independente da região, titulação, idade, ser de instituição pública ou privada, disciplina que leciona, ou ter (ou não) outra profissão, a maioria dos docentes participantes da pesquisa acredita que a adoção dos IFRS facilitará a inserção das empresas brasileiras no mercado internacional, em função da redução de custos na elaboração das demonstrações contábeis.

Para a maioria dos docentes, o fato do país não possuir uma profissão contábil forte e atuante não representa um obstáculo à implementação das normas internacionais de contabilidade. Todavia, a análise superficial dos dados (freqüências e percentuais) evidenciou que a opinião dos professores quanto a essa questão é discrepante (diferença estatística foi determinada quando do estudo por região e idade) e inconclusiva (pouca diferença entre os que não concordam e aqueles que concordam).

A maioria dos docentes pesquisados afirma se sentir apta a lecionar as mudanças trazidas com a adoção dos IFRS, entretanto, divergências estatísticas interessantes foram encontradas na análise estratificada por *Gênero, Instituição e Outra Profissão*. As mulheres, os professores de instituição pública e professores com dedicação exclusiva são mais cautelosos quanto a capacidade de lecionar no novo contexto do que os homens professores de instituição privada e professores que dividem a docência com outra atividade. Todavia, eles reconhecem que as instituições brasileiras de ensino não estão preparadas para as mudanças ocorridas em função da adoção das normas internacionais.

## REFERÊNCIAS

- BALL, R.; KOTHARI, S. P; ROBIN, A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, p. 1-51, 2000
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade, Resolução 1.055 de 7 de outubro de 2005.
- FIELD, Andy. **Discovering Statistics using SPSS for Windows**. London: Sage, 2000.
- GERNON, H.; MEEK, G. K. **Accounting: an international perspective**. 5. ed. Boston: Irwin McGraw-hill, 2001.
- HAIN, H. P. Accounting control in the Zenon Papyri. **The Accounting Review**, outubro de 1966, p. 699.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LITTLETON, A. C. **Accounting Evolution to 1900**. New York, AICPA, 1933.
- MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. RIC/UFPE - **Revista de Informação Contábil** Vol. 1, no 1 p. 7-30, set/2007.
- MELIS, F.. **Storia della ragioneria** – contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica. Itália: Bologna - Dott. Cesare Zuffi – Editore, 1950.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- NIYAMA, J. K; Silva, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- NOBES, Christopher; PARKER, Rober. **Comparative International Accounting**. 5. ed. Prentice Hall Europe, 1998.
- PELEIAS, Ivam Ricardo; SILVA, Glauco Peres da; SEGRETI, João Bosco e CHIROTTO, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**. [online]. 2007, vol.18.
- RADEBAUGH, GRAY, Black: International Accounting and Multinational Enterprises, 2001.
- ROBERTS, C.; WEETMAN, P.; GORDON, P. **International financial accounting: a comparative approach**. Londres: Financial Times Professional, 1998.
- SÁ, A. L. de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil

SCHROEDER, Richard, G. CLARK, Myrtle W. CATHEY, Jack M. **Financial Accounting Theory and Analysis**. 8. ed. Danvers: John Wiley & Sons, 2005.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN Jr., N. John. **Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento**. Trad. Sara Ianda Correa Carmona. Porto Alegre: Artmed, 2006.

VLAEMMINCK, J. -H. **Historia geral y de las doctrinas de la contabilidad**. España: Madrid. Editorial E.J.E.S., 1961.