

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS CPC 00 E CPC 26: DESEMPENHO DOS DISCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

TECHNICAL RULES CPC 00 AND CPC 26: PERFORMANCE OF STUDANTS IN ACCOUNTING OF A PUBLIC UNIVERSITY OF THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL

CAROLINA CARVALHO

Mestranda do Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCONT-UFRGS).

E-mail: carolina.lopes.carvalho@gmail.com.

MÁRCIA BIANCHI

Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS).

Professora do PPGCONT da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (UFRGS).

E-mail: marcia.bianchi@ufrgs.br.

ROMINA BATISTA DE LUCENA DE SOUZA

Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS).

Professora do PPGCONT da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (UFRGS).

E-mail: rominabls@gmail.com.br.

Av. João Pessoa, 52, Centro, Porto Alegre, RS. CEP 90.040-000.

Recebido em: 27/06/2018 Revisado por pares em: 08/07/2018 Aceito em: 18/07/2018

RESUMO

Este estudo tem como o objetivo analisar o desempenho dos discentes de Ciências Contábeis quanto ao conhecimento dos conteúdos dos Pronunciamento CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Para atingir o objetivo, desenvolveu-se uma pesquisa quantitativa com a coleta de dados efetuada por meio de um questionário sobre os dois pronunciamentos citados, aplicado aos discentes de graduação em Contabilidade de uma universidade pública do estado do Rio Grande do Sul, para o qual se obteve uma amostra de 289 respondentes. Os dados foram analisados através de dois modelos de regressão múltipla, para cada CPC separadamente; além disso, foi efetuado o teste t para comparação das médias entre os discentes que cursaram e não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade. Os resultados da pesquisa indicam que, o desempenho do CPC 00 apresenta como uma das variáveis positivamente significativas o fato de ter cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade; já para o CPC 26, o avanço das etapas curriculares é um dos fatores determinantes para um melhor desempenho nas questões relativas a esse pronunciamento. Outra variável positivamente significativa para os dois pronunciamentos foi o ensino dos textos normativos como parte das atividades acadêmicas. Os resultados são coerentes com as pesquisas anteriores sobre o tema; além de que, o desempenho abaixo do esperado reafirma a necessidade de alterações na metodologia de ensino adotada.

Palavras-chave: Pronunciamentos Contábeis. Estrutura Conceitual. Apresentação das Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the performance of students in Accounting, in terms of knowledge of Technical Rules CPC 00 - Conceptual Framework for the Preparation and Disclosure of Accounting and Financial Reporting and CPC 26 - Presentation of Financial Statements. In order to get the objective, a quantitative research was developed with the data collection carried out by questionnaire on the two mentioned technical rules, applied to undergraduate students in Accounting from a public university in the state of Rio Grande do Sul, for which a sample of 289 respondents was obtained. Data were analyzed through two multiple regression models, for each rule separately. In addition, the t-test was used to compare the means between the students who attended and did not study the discipline of Accounting Theory. The results indicate that the performance of CPC 00 shows one of the positively significant variables being of Accounting Theory, already for CPC 26, the evolution of the curricular stages is one of the relevant factors for a better performance in the questions related to this pronouncement. Another positively significant variable for the two pronouncements was the teaching of normative texts as part of academic activities. The results are consistent with previous research on the subject; in addition, the performance less than expected reaffirm the need for changes in the teaching methodology adopted.

Keywords: Technical Rules. Conceptual Framework. Presentation of Financial Statements.

1 INTRODUÇÃO

Compreendendo a Contabilidade como uma área fortemente influenciada pela conjuntura política e econômica da sociedade, a convergência mundial dos padrões contábeis é uma consequência inevitável, resultante da integração internacional dos mercados (BALL, 2006). No Brasil, tais mudanças tornaram-se mais efetivas com a publicação da Lei n. 11.638/2007, a qual determinou a adoção das *International Financial Reporting Standard* (IFRS) como obrigatória, sendo efetuada por meio da aplicação dos Pronunciamentos Contábeis. Antes mesmo dessa alteração da Lei n. 6.404/1976, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) lançou, em 2005, a resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o órgão que passaria a ser responsável pela preparação e emissão dos Pronunciamentos Técnicos convergentes aos padrões internacionais do *International Accounting Standards Board* (IASB) (CFC, 2005).

A partir de janeiro de 2010, então, todas as empresas de capital aberto com ações negociadas no Brasil teriam que adotar obrigatoriamente os padrões internacionais de contabilidade; sendo que, mesmo após a adoção obrigatória na União Europeia, em 2005, o mercado de trabalho brasileiro ainda procurava profissionais com experiência nas normas americanas, as US-GAAP (FARIA; QUEIROZ, 2009), e nesse período de transição da Contabilidade nacional aos padrões do IASB, se identificava a carência de profissionais com conhecimento relevante em IFRS (FARIA; QUEIROZ, 2009; AMARAL; COSTA; CAMPOS, 2010).

No contexto atual, após quase uma década de adoção obrigatória das IFRS no Brasil, espera-se que as Instituições de Ensino Superior (IES) tenham reformulados seus currículos, conforme instruções do CFC, e que os conteúdos acompanhem a legislação contábil vigente (SILVA; MIRANDA; PEREIRA, 2017); e que a qualidade do ensino proporcionado pelas IES possa gerar profissionais capacitados para o exercício da profissão, com conhecimentos que atendam às demandas atuais (GARCIA; TORRES, 2016). De fato, o contexto da convergência internacional às IFRS inseriu todos profissionais de Contabilidade num ambiente de intensas mudanças da legislação contábil, exigindo uma profunda dedicação para compreensão e domínio das novas normas contábeis; demanda que recai especialmente aos

professores e pesquisadores, uma vez que, sobre esses profissionais incide a responsabilidade de preparo dos futuros contadores (FARIA; QUEIROZ, 2009).

A mudança do perfil do profissional contábil é outro desafio encontrado pelas instituições de ensino, pois, a internacionalização da Contabilidade demanda dos contadores uma maior capacidade crítica, na qual eles devem ser capazes de tomar decisões partindo das bases normativas que agora são concebidas como princípios, não mais como normas rígidas (JACKLING; HOWIESON; NATOLI, 2012). Portanto, a qualidade do ensino pós convergência contábil exige mais que conhecimento dos textos normativos, a revisão dos conteúdos deve ser acompanhada por reflexões e aplicações de novas metodologias de ensino na contabilidade (GUERRA; TEIXEIRA, 2016).

Quanto à abordagem das normas internacionais, o Pronunciamento CPC 00, que trata sobre Estrutura Conceitual Básica, deve ser o ponto de partida do ensino de Contabilidade, uma vez que é a base para todos os demais normativos, e são principalmente os princípios contidos neste Pronunciamento que darão suporte as tomadas de decisões para os futuros contadores (BARTH, 2008). Já o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, correlacionado a norma internacional *International Accounting Standards* (IAS) 1, é a norma que atua como referência para a elaboração e divulgação de todos informativos contábeis-financeiros (LEMES; CARVALHO, 2010); sendo, por essa razão, outro ponto de partida para o ensino de Ciências Contábeis.

Partindo dessa reflexão, a presente pesquisa buscou responder ao seguinte questionamento: Qual o desempenho dos discentes em Ciências Contábeis quanto aos seus conhecimentos a respeito dos Pronunciamentos Técnicos CPC 00 e CPC 26? Logo, o objetivo desse estudo é analisar o desempenho dos discentes do ensino superior em Contabilidade de uma universidade pública do Rio Grande do Sul quanto ao conhecimento dos conteúdos dos Pronunciamentos CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

A justificativa da pesquisa se dá pela importância da educação contábil para o desenvolvimento da profissão no país, ainda, no contexto de mudanças pela convergência internacional das normas e conseqüente mudança no perfil do contador, espera-se que haja evidências dessas mudanças no ambiente acadêmico. Ainda, escolheu-se elaborar uma pesquisa a partir do CPC 00 e CPC 26 pela característica de Pronunciamentos base para todas as operações contábeis. Espera-se, também, com este estudo, perceber a abordagem dos normativos distribuída ao longo das disciplinas do currículo da graduação, como indicado no estudo de Armond, Avelino e Nascimento (2014) e Araújo *et al.* (2014). E, com base no estudo de Nunes, Marques e Costa (2016), espera-se que a disciplina de Teoria da Contabilidade aborde mais efetivamente os conteúdos dos dois Pronunciamentos em análise, principalmente em relação ao CPC 00.

Este estudo está dividido em cinco seções, iniciando pela presente introdução. A segunda seção apresenta a fundamentação teórica, em que são apresentadas a importância e parte do conteúdo dos Pronunciamentos CPC 00 e CPC 26, também, o ensino das Normas Contábeis Internacionais e os estudos anteriores sobre a mesma temática. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos e quarta seção traz os resultados da pesquisa. Na quinta seção, apresentam-se as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de dar suporte teórico ao presente estudo, nesta seção são abordados conteúdo dos CPC 00 e CPC 26, Estrutura Conceitual Básica e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Além disso, buscou-se apresentar discussões sobre o ensino das Normas Contábeis Internacionais e elencar as pesquisas anteriores sobre o tema em estudo.

2.1 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA E A APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A Resolução CFC nº 1.121/08 trouxe para as Normas Brasileiras de Contabilidade a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. O Pronunciamento Contábil CPC 00, é indicado como o documento correspondente à *Conceptual Framework* do IASB; seu conteúdo abrange diretrizes básicas sobre a preparação de relatórios financeiros e as características da informação contábil-financeira presente que devem integrar tais relatórios (CPC, 2011a).

O papel da Estrutura Conceitual, portanto, é prover a estrutura para o processo de criação das Normas Internacionais de Contabilidade e garantir que essas normas são desenvolvidas tendo como base os princípios fundamentais de Contabilidade (GORE; ZIMMERMAN, 2007). A reelaboração da Estrutura Conceitual conta com a atuação conjunta do *International Accounting Standards Board* (IASB) e do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), juntando, assim, os dois principais órgãos deliberativos da contabilidade no esforço de gerar um documento que de fato pudesse ser base para as demais normas e que gere informações úteis para uma maior gama de usuários (ZHANG; ANFREW, 2014; MALA; CHAND, 2015). A motivação para a reformulação do *Conceptual Framework* foi encontrar uma teoria unificada da Contabilidade sobre a qual os relatórios financeiros serão construídos (GORE; ZIMMERMAN, 2007).

A atenção especial dada na edição desse documento reflete a sua importância, pois, para a Contabilidade, a Estrutura Conceitual pode ser entendida como a pedra angular, uma vez que, a partir dela, o IASB desenvolve normas baseadas em princípios, os quais devem ser internacionalmente convergentes (MALA; CHAND, 2015). Entretanto, ressalta-se que a Estrutura Conceitual deve ser compreendida como uma norma a parte das outras e seu conteúdo não deve se sobrepor aos constantes nas demais normas (IASB, 2010; CPC, 2011a).

A versão revisada da *Conceptual Framework* foi divulgada pelo IASB em março de 2018, a qual terá aplicação obrigatória a partir de janeiro de 2020, antes desse período é de uso facultativo (IFRS, 2018). A Estrutura Conceitual vigente no Brasil é baseada na *Conceptual Framework* do IASB, na versão emitida em 2010. O conteúdo do CPC 00, além da introdução, finalidade e alcance da Norma, apresenta quatro capítulos, exatamente no mesmo formato do documento do IASB, a saber: (1) Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral; (2) Entidade que reporta a informação; (3) Características qualitativas da informação contábil-financeira útil; e (4) Estrutura conceitual (1989): texto remanescente; sendo que, no capítulo 2 há apenas a indicação de que o texto será acrescentado futuramente (IASB, 2010; CPC, 2011a).

Servindo também de base para diversas outras Normas Internacionais de Contabilidade, apesar de não possuir as mesmas competências normativas da Estrutura Conceitual, o Pronunciamento CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis foi lançado no Brasil em 2009, desde então acompanha as alterações do normativo internacional correspondente, o *IAS 1 – Presentation of Financial Statements*, o qual se aplica a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as IFRSs (IASB, 2011). Sintetizando o papel da IAS 1, Lemes e Carvalho (2010, p.7) destacam que ela “tem por objetivo determinar as bases para a apresentação de demonstrações contábeis no sentido de assegurar a comparabilidade tanto entre as demonstrações de períodos anteriores quanto com as demonstrações de outras entidades” (LEMES; CARVALHO, 2010, p. 7). Consistindo, por sua vez, a comparabilidade uma das características fundamentais dos demonstrativos financeiros, podendo ser apontada inclusive como motivadora do processo de convergência internacional da Contabilidade, o qual é interpretado por Niyama (2010, p.37) como “um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que

permite reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas”.

As características das informações contábil-financeiras de propósito geral é um dos pontos mais abordados na Estrutura Conceitual; com destaque para a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade como características qualitativas da informação disposta nesse relatório; para que se atinja o objetivo de fornecer informações úteis sobre as entidades, permitindo que estas decidam sobre compra, venda e manutenção de participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida; também úteis para fins de captar ou tomar empréstimos ou outras formas de crédito (CPC, 2011a). Há o destaque que o relatório contábil-financeiro do qual trata a Estrutura Conceitual não é destinado a órgãos reguladores e membros do público que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores, mesmo que esses entes possam achar úteis (CPC, 2011a).

As orientações sobre os ativos atrelados ao conceito de benefício econômico futuro é um dos temas abordado no CPC 00 herdados do antigo texto da IAS 1, orientações sobre o potencial econômico para contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade e orientações de como podem fluir para a entidade os benefícios econômicos advindos desses ativos; assim como, critérios de reconhecimento de um item nas demonstrações contábeis, bases de mensuração, critérios para liquidação de obrigações, também fazem parte da norma antiga (CPC, 2011a).

O Pronunciamento CPC 26, corresponde a IAS 1, apresenta o conjunto completo de demonstrações contábeis, sendo estes, o balanço patrimonial ao final do período; demonstração do resultado do período; demonstração do resultado abrangente do período; demonstração das mutações do patrimônio líquido do período; demonstração dos fluxos de caixa do período; notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; balanço patrimonial do início do período mais antigo, para comparação no caso de mudança em política contábil; e demonstração do valor adicionado do período (IASB, 2011; CPC, 2011b). Uma grande mudança trazida pelo CPC 26 foi a inclusão da obrigatoriedade da Demonstração de Valor Adicionado para as companhias abertas; sendo essa uma nova forma de mensurar o lucro, pois, adicionou à movimentação da conta de ajustes de avaliação patrimonial, o valor do resultado do período com os efeitos de ajustes de ativos líquidos mensurados a valor justo, ajustes de conversão de demonstrações contábeis, realização da reserva de reavaliação e ganhos e perdas atuariais de planos de benefícios de empregados (SANTOS; SCHMIDT, 2011).

O destaque do conteúdo do Pronunciamento CPC 26 são, dessa forma, as normas gerais para elaboração e apresentação das informações contábil-financeiras de propósito geral no rol de demonstrativos que aborda, com destaque para o conteúdo que reflete a característica de normas baseadas em princípios, como ao indicar que quando uma entidade decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração em a liberdade de decidir sobre a divulgação da informação, levando em consideração se ao divulga-la proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas; com exceções para casos como, por exemplo, informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social, nesse caso a entidade deverá divulgar a respectiva informação em notas explicativas (CPC, 2011b).

2.2 ENSINO DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

As universidades estão inseridas em tempo e espaço em todo o contexto político-econômico-social da população, e é papel dessas instituições de ensino promover práticas

pedagógicas com a intenção de atender as necessidades de aprendizagem demandadas pela sociedade (MASSETO, 2005). A educação proporciona as ferramentas para adquirir e utilizar o conhecimento na intenção de refletir, criticar e criar, dessa forma, pode-se inferir que a qualidade do ensino contribui diretamente para a promoção de mudanças na sociedade (ANDERE; ARAÚJO, 2008). Nesse sentido, a adoção das IFRS demanda dos contadores a capacidade de realizar julgamentos, já que essas normas são baseadas em princípios ao invés de regras rígidas (CARMONA; TROMBETTA, 2008).

O ensino de Contabilidade de um país impacta diretamente no modelo de sistema contábil que este país desenvolve (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011); estando as universidades responsáveis por uma educação que atenda demandas locais e, também, visando a internacionalização da profissão contábil (BARTH, 2008; CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011). Sendo que, a internacionalização da Contabilidade trouxe um desafio ainda maior para os profissionais, uma vez que, a base do exercício da profissão contábil é a legislação, estando essa sujeita a constantes mudanças; cabe às IES, portanto, gerar oportunidades de atualização e desenvolvimento das competências dos seus corpos docentes, para que esses sejam capazes de atuar profissionalmente e reproduzir um ensino de qualidade (SILVA; MIRANDA; PEREIRA, 2017).

Um dos desafios do ensino da Contabilidade no Brasil é que, pela característica conservadora associada a forte influência governamental na execução das políticas fiscais, mesmo após a adoção obrigatória das normas emitidas pelo IASB, a prática contábil no país ainda é muito direcionada a atender ao Fisco (BRUNOZI JUNIOR *et al.*, 2015); em contrapartida que a proposta do IASB em relação às Normas Internacionais de Contabilidade é que estas sejam baseadas em princípios não em regras, como é a contabilização voltada para o Fisco. Para Hendriksen e Van Breda (1999), o conservadorismo pode prejudicar em termos de comparabilidade, entrando em conflito com o objetivo de divulgar a informação relevante de maneira integral e consistente; uma vez que, não tem como base padrões uniformes.

Assim, tendo a Contabilidade nacional mudado de característica com a internacionalização, o desafio do ensino vai além de uma simples atualização dos conteúdos referentes às legislações contábeis; é necessário para melhorar a qualidade do ensino refletir sobre novas metodologias (ANDERE; ARAÚJO, 2008). Métodos tradicionais de ensino não permitem a capacidade crítica, sendo a metodologia ativa de ensino que instiga a aprendizagem pela participação, é justamente a atitude ativa de pensar em contraste com a atitude passiva (GUERRA; TEIXEIRA, 2016). A revisão das metodologias de ensino é, portanto, um caminho para mudar a relação entre professores e alunos, visando que os docentes instiguem a capacidade de pensar dos discentes, para que eles tenham a habilidade de visualizar, por exemplo, que há mais de uma solução para uma questão contábil, sendo o senso crítico, portanto, uma característica inerente ao novo perfil do profissional contábil (JACKLING; HOWIESON; NATOLI, 2012).

Para Barth (2008) a educação contábil relacionada às IFRS deve começar pela Estrutura Conceitual, sendo imprescindível para que os discentes desenvolvam uma capacidade crítica, o conhecimento dos princípios básicos que constam nesse documento. Da mesma forma, o conhecimento aprofundado sobre as demonstrações contábeis, dispostas na IAS 1, correlacionada com o CPC 26, é parte dos fundamentos da atividade contábil (LEMES; CARVALHO, 2010). Contudo, mesmo que o ensino das normas internacionais se inicie nos pronunciamentos base, especialmente do CPC 00, há indícios da relevância de manter a abordagem do conteúdo ao longo da graduação em Ciências Contábeis, na expectativa de evitar problemas de aprendizagem e memorização, atrelados à curva do esquecimento (NUNES; MARQUES; COSTA, 2016).

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

A relação do ensino das Normas Contábeis Internacionais pós-convergência na percepção alunos e professores de cursos de graduação em Ciências Contábeis, também, o nível de conhecimentos desses grupos quanto às IFRS foi tema de alguns estudos que são abordados nesta seção.

Kuhn, Machado e Machado (2014) procuraram mensurar o nível de conhecimento dos docentes de cursos de graduação em Contabilidade sobre 35 pronunciamentos contábeis. O estudo foi aplicado a docentes que atuam em cursos superiores da região metropolitana de Goiânia-GO, obtendo uma amostra de 55 respondentes para os questionários; os pesquisadores optaram por utilizar uma escala Likert, com variação de pontos de 0 a 10, para que os professores indicassem o quanto consideravam conhecer cada um dos 35 pronunciamentos indicados; como resultado para todos os CPCs, encontrou-se uma média de 5,46, a qual foi considerada baixa pelos pesquisadores, já que a pesquisa foi aplicada três anos após a adoção obrigatória das Normas Internacionais; destaca-se também que o resultado isolado de cada Pronunciamento apresentou a nota mais alta para o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, com média 7,79, seguido das médias do Pronunciamento Conceitual Básico, com 7,51 e do CPC 27 – Ativo Imobilizado, com 7,31, e o CPC 29 – Ativo Biológicos e produto agrícola foi apontado como o menos conhecido pelos docentes, com média 4,04.

Mais voltados a discutir a composição do currículo do curso de graduação de Ciências Contábeis, Armond, Avelino e Nascimento (2014) aplicaram um questionário aos alunos de três universidades do estado de Minas Gerais, com o objetivo de evidenciar a percepção dos estudantes em relação ao ensino da disciplina de Contabilidade Internacional e também em relação à adoção das Normas Contábeis Internacionais. Com uma amostra de 39 alunos, os resultados indicaram que apenas uma universidade possui a disciplina de Contabilidade Internacional, entretanto, 86% dos respondentes afirmaram que as mudanças na Contabilidade advindas da implementação da Lei 11.638/07 são abordadas no seu curso e 73% indicou ter conhecimento de tais mudanças, dando indícios, portanto, que o conteúdo relativo a convergência internacional da Contabilidade é ministrado em outras disciplinas, tendo em vista que a amostra foi coletada no segundo semestre de 2013.

Com a abordagem distinta em relação aos outros estudos destacados nesta seção, Toigo *et al.* (2014) buscaram conhecer as características que afetam o julgamento dos alunos de Ciências Contábeis quanto aos CPCs; para isso, foi elaborado um questionário dividido em duas seção, a primeira seção com informações complementares dos respondentes, quanto à Universidade em que estuda (pública ou privada), a familiaridade com as Normas Contábeis Brasileiras, o entendimento sobre os CPCs abordados, conservadorismo, experiência profissional e o tipo de empresa em que trabalha (pública ou privada), bem como se atualmente trabalha na área contábil, se mantém atualizado quanto às Normas Internacionais de Contabilidade; já a segunda seção abordou casos referentes à aplicação dos Pronunciamentos que apresentam duas alternativas para análise e julgamento dos respondente; todas as questões tiveram a opção de resposta em escala *likert* de 1 (discordo fortemente) a 5 (concordo fortemente); após, as respostas dos questionários foram tabuladas e analisadas pela análise de correspondências múltiplas. A amostra contou com 175 alunos de instituições de ensino do Estado de Santa Catarina e os resultados deram indícios que acadêmicos de universidades públicas apresentaram melhor desempenho (respostas corretas) em relação aos acadêmicos de instituições privadas; quanto à familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade, observou-se que quanto maior essa característica, melhor é o nível de acerto do julgamento dos acadêmicos frente aos casos sobre os CPC a que foram submetidos.

Araújo *et al.* (2014) buscaram destacar qual a percepção professores de pós-graduação três grandes regiões brasileiras tiveram sobre os impactos da adoção das IFRS na contabilidade gerencial e, também, o modo pelo qual esses impactos devem ser orquestrados tratados na prática docente. A coleta de dados para a pesquisa se deu por meio de entrevistas compostas por questões abertas e semiestruturadas, direcionadas a uma amostra não probabilística; na análise dos dados, compararam-se as declarações dos professores da área financeira com as dos professores da área gerencial; obtendo-se o resultado de percepção positiva em relação à aproximação entre a contabilidade financeira e a gerencial e a necessidade de inter-relação com outras áreas do conhecimento, também houve indícios da que há uma tendência de maior integração entre disciplinas da graduação com fins de melhorar a formação de contadores no país.

Santos, Carneiro e Santana (2015) aplicaram um questionário para identificar a percepção e grau de conhecimento de alunos do último semestre de graduação em Ciências Contábeis sobre o conhecimento desses em relação aos Pronunciamentos CPC 00 – Estrutura Conceitual e CPC 04 – Ativo Intangível; a amostra advinda de estudantes de três instituições de ensino superior do município de Vilhena, no estado de Rondônia, obteve 84 respondentes para as 20 questões, das quais, 7 questões dizem respeito a percepção quanto ao conhecimento dos Pronunciamentos abordados e as outras 13 questões visaram testar os conhecimentos dos respondentes quanto a parte do conteúdo dos CPC 00 e 04. Os resultados deram indícios da falta de conhecimento dos discentes sobre os dois Pronunciamentos, sendo também indicado a carência de abordagem destes CPCs em sala de aula, principalmente em relação ao CPC 04.

Partindo da afirmação de que o ensino da Contabilidade deveria começar pela Estrutura Conceitual, por sua importância como base para todas as Normas Contábeis, Nunes, Marques e Costa (2016) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de avaliar o nível de conhecimento de graduandos em Ciências Contábeis quanto ao conteúdo do CPC 00. Para tal, aplicaram um questionário sobre o Pronunciamento em questão, obtendo uma amostra de 198 alunos de uma universidade pública mineira, optando por aqueles alunos que já haviam cursado ou estavam cursando a disciplina de Teoria da Contabilidade, pertencente ao sexto semestre do curso; dessa forma, foram elaboradas dez questões específicas sobre esse tema, a média de acertos foi de 4,2 questões, considerada baixa pelos pesquisadores; ainda, sobre os resultados, observou-se que os alunos do sexto e do sétimo semestre obtiveram médias maiores em relação aos alunos de períodos posteriores, este fato deu indícios de estar relacionados a três fatores: falta de educação continuada dos discentes, curva de aprendizagem no ensino do Pronunciamento e a filosofia contida na Estrutura Conceitual e nas normas internacionais de contabilidade é mais bem aceita por alunos no início do curso, pois não exigiam o julgamento profissional.

Os estudos anteriores demonstraram, de maneira geral, o baixo conhecimento de professores (KUHN; MACHADO; MACHADO, 2014) e alunos (TOIGO *et al.*, 2014; SANTOS; CARNEIRO; SANTANA, 2015; NUNES; MARQUES; COSTA, 2016). Além disso, Santos, Carneiro e Santana (2015) deram destaque para a carência de abordagem sobre as Normas Contábeis em sala de aula; indo de encontro ao achado de Armond, Avelino e Nascimento (2014). A tendência de que o tema referente aos CPCs seja distribuído entre várias disciplinas da graduação foi indicada por Armond, Avelino e Nascimento (2014) e Araújo *et al.* (2014). Ainda, Armond, Avelino e Nascimento (2014) não encontraram diferenças significativas quanto a existência da disciplina de Contabilidade Internacional no que diz respeito a abordagem das Normas Contábeis Internacionais; já Nunes, Marques e Costa (2016) observaram que alunos que estão cursando ou acabaram de cursar a disciplina de Teoria da Contabilidade tendem a apresentar um maior nível de conhecimento quanto ao conteúdo da Estrutura Conceitual.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto de analisar o desempenho dos discentes do ensino superior em Contabilidade em relação ao conteúdo do CPC 00 e do CPC 26, desenvolveu-se uma pesquisa quantitativa, pela forma de abordagem do problema; descritiva, de acordo com seus objetivos e levantamento com base nos procedimentos técnicos utilizados (GIL, 2010; RAUPP; BEUREN, 2014). O levantamento é geralmente efetuado através de aplicação de questionários, por meio de interrogações diretas à população selecionada, solicitando informações para posterior análise quantitativa (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; GIL, 2010).

Este estudo teve como população os discentes do curso de bacharelado em Ciências Contábeis de uma universidade pública do estado do Rio Grande do Sul, os quais foram selecionados por etapas que estão cursando, do primeiro ao oitavo semestre, com base em disciplinas obrigatórias que constam no currículo dessa universidade. Foi escolhida uma disciplina por etapa, podendo conter uma ou duas turmas da mesma disciplina, e a coleta foi realizada por meio de um questionário aplicado aos discentes presencialmente. O período de coleta foi ao final do primeiro semestre de 2017. A amostra foi, portanto, do tipo não probabilística intencional, pois não se fez uso de fórmulas estatísticas para sua seleção e se pretendia saber a opinião de um grupo pré-determinado (MARCONI; LAKATOS, 2011). Obteve-se, assim, 298 respondentes, que equivalem a 53% dos discentes matriculados nestas disciplinas, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Relação entre o total de discentes matriculados e respondentes por semestre

Semestre	Disciplina	Discentes matriculados	Questionários respondidos	%
1º	Contabilidade Introdutória	45	25	56%
2º	Contabilidade Intermediária	86	47	55%
3º	Contabilidade Societária I	62	48	77%
4º	Contabilidade Societária II	69	27	39%
5º	Análise de Demonstrações Contábeis	60	26	43%
6º	Metodologia de Pesquisa	80	34	43%
7º	Sistema de Informações Gerenciais II	83	48	58%
8º	Auditoria e Perícia Contábil Aplicada	61	34	56%
Total		546	289	53%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Todas as disciplinas selecionadas para a coleta, conforme demonstrado na Tabela 1, são exclusivamente parte do currículo de Ciências Contábeis, com exceção da disciplina de Metodologia de Pesquisa, que é compartilhada com o curso de bacharelado em Ciências Atuariais. Neste caso, apenas os discentes de Ciências Contábeis responderam ao questionário. A escolha da população se justifica devido a excelência do curso de graduação em Ciências Contábeis desta universidade, dado constatado pelos altos índices de aprovação dos discentes desta instituição no exame do Conselho Federal de Contabilidade, obrigatório para obtenção da carteira profissional, logo, para o exercício da profissão de contador. Além disso, pela obtenção da pontuação 5 em todas as edições do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes de Graduação (ENADE), a qual é a nota máxima para este exame. A escolha de aplicação do questionário de forma presencial foi escolhida a fim de obter uma amostra significativa para a pesquisa, reduzir o viés associado a um perfil de respondentes que geralmente estão em níveis mais avançados do curso e, também, para evitar a consulta aos pronunciamentos para responder às questões, o que não seria possível manter o controle na aplicação do questionário on-line.

O questionário foi elaborado com base nos CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC, 2011a) e CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC, 2011b), ao qual foi atribuído um nível médio de dificuldade ao passar pela validação de três docentes de Pós-Graduação em Contabilidade. O objetivo ao elaborar as questões foi que os discentes demonstrassem o conhecimento do conteúdo dos dois pronunciamentos, para isso, foi mantida a linguagem da norma, a fim de não interferir na compreensão dos respondentes em relação ao texto original dos pronunciamentos.

As questões foram divididas entre cinco temáticas diferentes, na seguinte ordem: a) características das informações contábil-financeiras de propósito geral (4 questões); b) normas gerais para elaboração e apresentação das informações contábil-financeiras de propósito geral (5 questões); c) fluxos de caixa e benefícios econômicos futuros (3 questões); d) reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas (6 questões); e, e) capital e conceitos de manutenção de capital (2 questões); totalizando 20 questões sobre os conteúdos dos dois Pronunciamentos. Destas 20 questões, 13 se referem ao CPC 00 e 7 ao CPC 26. Todas as questões sobre os CPCs são objetivas, oferecendo como opção de resposta aos respondentes assinalar V (para verdadeiro), F (para falso) ou D (para desconheço o assunto).

Além das questões sobre o conteúdo dos CPCs, foram elaboradas mais 6 questões sobre o perfil dos respondentes. A elaboração das questões de perfil teve a intenção de gerar hipóteses sobre quais fatores influenciaram no aprendizado dos conteúdos dos pronunciamentos. Os fatores apontados no questionário foram: qual semestre está cursando, se já estudaram como atividade acadêmica o CPC 00 e o CPC 16, se possui outra formação em área afim, se trabalha na área de Contabilidade e se já cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade (a qual é obrigatória e faz parte da etapa 6 do currículo da universidade onde foi colhida a amostra). A escolha da disciplina de Teoria da Contabilidade se deu devido a proposta constante na ementa em abordar todos os principais conteúdos do curso de Ciências Contábeis de maneira mais aprofundada, também, devido a resultado de influência no aprendizado de pronunciamentos contábeis indicado em pesquisa anterior (NUNES; MARQUES; COSTA, 2016).

Na formação do banco de dados, foi atribuído às questões respondidas corretamente o valor 1 (um) e para as incorretas ou marcadas como “desconheço” foi atribuído o valor 0 (zero). A opção “desconheço” foi criada com a intenção de evitar que as questões fossem assinaladas de maneira aleatória, sem o real conhecimento do conteúdo. O valor atribuído às questões assinaladas incorretamente foi o mesmo das marcadas como “desconheço”, pois ambas representam a falta de domínio do conteúdo.

O método de análise estatística utilizado para identificar os fatores que afetam o desempenho dos discentes em relação ao conhecimento dos Pronunciamentos foi o de regressão linear múltipla, onde a média de acertos de cada discente para cada CPC separadamente é a variável dependente, gerando, dessa forma, dois modelos de regressão, um para cada pronunciamento. A técnica denominada regressão múltipla visa identificar se determinadas variáveis independentes afetam de forma relevante estatisticamente a variável dependente (DOWNING; CLARK, 2002). Identificou-se, então, a média das 13 questões que tratavam do CPC 00 para a análise de regressão referente a este Pronunciamento; da mesma forma, encontrou-se a média das 7 questões referentes ao CPC 26 para usar como variável dependente no segundo modelo, sendo esses valores, portanto, os atribuídos a variável dependente. As variáveis independentes que foram utilizadas estão demonstradas no Quadro 1.

Quadro 1 - Medida das variáveis independentes

Variável	Proxy
Semestre que está cursando (<i>Semestre</i>)	Número da etapa curricular que se encontra o respondente (de 1 a 8)
Já cursou Teoria da Contabilidade (<i>DumTeoria</i>)	1 - SIM 0 - NÃO
Estudou CPC em questão (<i>DumCPC</i>)	1 - SIM 0 - NÃO
Outra formação em área afim (<i>DumForEx</i>)	1 - SIM 0 - NÃO
Trabalha na área (<i>DumTrab</i>)	1 - SIM 0 - NÃO

Fonte: Elaborado a partir do aporte teórico (2017).

Para as variáveis *dummy* foi utilizado os valores 1 (um) para as respostas marcadas como “sim” e 0 (zero) para as respostas marcadas como “não”, conforme apresentado no Quadro 1. Utilizou-se para os dois modelos de regressão linear múltipla as variáveis indicadas no Quadro 1, com a variação da variável relacionada ao estudo anterior do CPC, neste caso, as respostas relativas a cada CPC separadamente foram utilizadas nos seus respectivos modelos. Para a análise o tratamento estatístico dos dados foi efetuado por meio do *software* Gretl®, com base nos seguintes modelos:

$$CPC00_i = \beta_0 + \beta_1 Semestre_i + \beta_2 DumTeoria_i + \beta_3 DumCPC00_i + \beta_4 DumForEx_i + \beta_5 DumTrab_i + \varepsilon \quad (1)$$

$$CPC26_i = \beta_0 + \beta_1 Semestre_i + \beta_2 DumTeoria_i + \beta_3 DumCPC26_i + \beta_4 DumForEx_i + \beta_5 DumTrab_i + \varepsilon \quad (2)$$

Onde: *CPC00* = Média obtida nas questões relativas ao CPC 00; *CPC26* = Média obtida nas questões relativas ao CPC 26; *Semestre* = valor de 1 a 8, relativo ao semestre que está cursando; *DumTeoria* = *Dummy* indicativa se cursou ou não a disciplina de Teoria da Contabilidade; *DumCPC00* = *Dummy* indicativa se já estudou ou não o CPC 00; *DumCPC26* = *Dummy* indicativa se já estudou ou não o CPC 26; *DumForEx* = *Dummy* indicativa se possui ou não outra formação na área; *DumTrab* = *Dummy* indicativa se trabalha ou não na área; ε = erro; *i* = representam cada respondente.

Além da regressão linear, foi efetuado o teste t para amostras independentes, utilizado para comparação de médias entre os discentes que cursaram Teoria da Contabilidade (disciplina obrigatória do 6º semestre) e os que não cursaram. O teste t é um cálculo estatístico adequado para comparar dois conjuntos de dados quantitativos, mais especificamente, dois duas médias; o teste t para amostras independentes é utilizado para dados não pareados (BARBETTA, 2012); logo, é o mais adequado para esta pesquisa. Para o teste t, então, a amostra utilizada foi dos discentes que estavam cursando entre 5º e 7º semestre (período no qual todos já possuem os mesmos pré-requisitos curriculares para cursar a disciplina em questão), excluindo-se, portanto, os discentes dos semestres iniciais e do último semestre, a fim de evidenciar a influência da disciplina no desempenho obtido em cada um dos dois Pronunciamentos. Os discentes dos três semestres selecionados foram divididos entre “cursou” e “não cursou” Teoria da Contabilidade. Os testes foram efetuados no *software* Excel® e aplicados para cada um dos dois pronunciamentos separadamente.

A partir do teste t, foram geradas duas hipóteses para o teste de cada CPC:

$$H_0: \mu A = \mu B (\mu A - \mu B = 0)$$

$$H_1: \mu A \neq \mu B (\mu A - \mu B \neq 0)$$

- a) Teste t para influência da disciplina de Teoria da Contabilidade no conhecimento adquirido sobre o CPC 00, descrição dos conjuntos μA e μB e apresentação das hipóteses H_0 e H_1 :

μA = Nota média das questões referente ao CPC 00 dos discentes que não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade

μB = Nota média das questões referente ao CPC 00 dos discentes que cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade

H_0 : Não há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 00 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade.

H_1 : Há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 00 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade.

- b) Teste t para influência da disciplina de Teoria da Contabilidade no conhecimento adquirido sobre o CPC 26, descrição dos conjuntos μA e μB e apresentação das hipóteses H_0 e H_1 :

μA = Nota média das questões referente ao CPC 26 dos discentes que não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade

μB = Nota média das questões referente ao CPC 26 dos discentes que cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade

H_0 : Não há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 26 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade.

H_1 : Há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 26 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, abordar-se-á os resultados e análises para a Regressão Múltipla e para o Teste T, referentes ao CPC 00 e CPC 26. Além disso, acrescentou-se outros achados da pesquisa, para maior compreensão dos resultados.

4.1 RESULTADOS GERAIS DA PESQUISA

A análise preliminar dos dados demonstrou que a amostra estava bem dividida entre os oito semestres, tendo aproximadamente 51% dos respondentes cursando as quatro etapas iniciais do currículo e a menor incidência de respostas pertencente aos discentes do primeiro semestre, dados observados na Tabela 2.

Tabela 2 - Distribuição dos resultados da pesquisa

Variáveis / Semestre	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	TOTAL
Discentes por semestre	21	51	47	28	27	34	48	33	289*
Média Acertos CPC00	47%	31%	44%	32%	34%	38%	40%	40%	39%**
Média Acertos CPC26	39%	39%	49%	44%	53%	48%	54%	54%	49%**
Cursou Teoria da Cont.	0	0	2	3	4	24	40	33	106*
Estudou CPC 00	21	24	45	16	22	30	43	29	230*
Estudou CPC 26	1	14	41	16	18	21	36	25	172*
Outro curso na área	1	9	8	5	3	5	9	2	42*
Trabalha na área	2	9	15	9	12	20	30	11	108*

Nota: *valores por número de ocorrências absolutas (número de discentes); **porcentagens em relação ao total de questões de cada CPC, considerando 13 questões para o CPC 00 e 7 questões para o CPC 26.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os resultados da pesquisa demonstrados na Tabela 2 indicam que a maioria dos discentes afirmou já ter estudado o CPC 00 em sala de aula, cerca de 80%. Já a afirmação de que foi abordado em aula o CPC 26 é consideravelmente menos, cerca de 60%. Ainda, a minoria da amostra afirmou exercer profissionalmente uma atividade relacionada com a Contabilidade, cerca de 37%, indicando a necessidade de um maior esforço dos docentes em inserir nas metodologias de ensino a participação ativa dos discentes durante a abordagem das normas, instigando a capacidade crítica dos discentes, como indica a pesquisa de Guerra e Teixeira (2016).

A média de acertos no CPC 00 no primeiro semestre deu indícios de que a abordagem mais intensa desse Pronunciamento acontece no primeiro semestre, na disciplina de Contabilidade Introdutória, observa-se também que os valores por semestre não se distanciam tanto da média geral quanto acontece com o CPC 26. No caso do CPC 26, ainda há indícios que ao longo dos semestres há um crescente domínio dos conteúdos constantes no Pronunciamento. Os resultados dão indícios de que o ensino das normas internacionais se inicia pelo Conceptual Framework, como indicado nos estudos de Barth (2008).

O número de questões em termos absolutos para cada Pronunciamento, considerando as divisões relativas ao total de 20 questões, 13 sobre o CPC 00 e 7 sobre o CPC 26; bem como dados de estatística descritiva são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 - Estatísticas Descritivas dos acertos por CPC e total

Pronunciamento	Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
CPC 00	4,9516	1	12	1,9251
CPC 26	3,3460	0	7	1,2848
Total	8,2976	2	15	2,5728

Nota: Considerando que o total de questões relacionadas ao CPC 00 é igual a 13, e relacionadas ao CPC 26 é igual a 7. Para o total de questões se considerou os acertos dos discentes para as 20 questões.

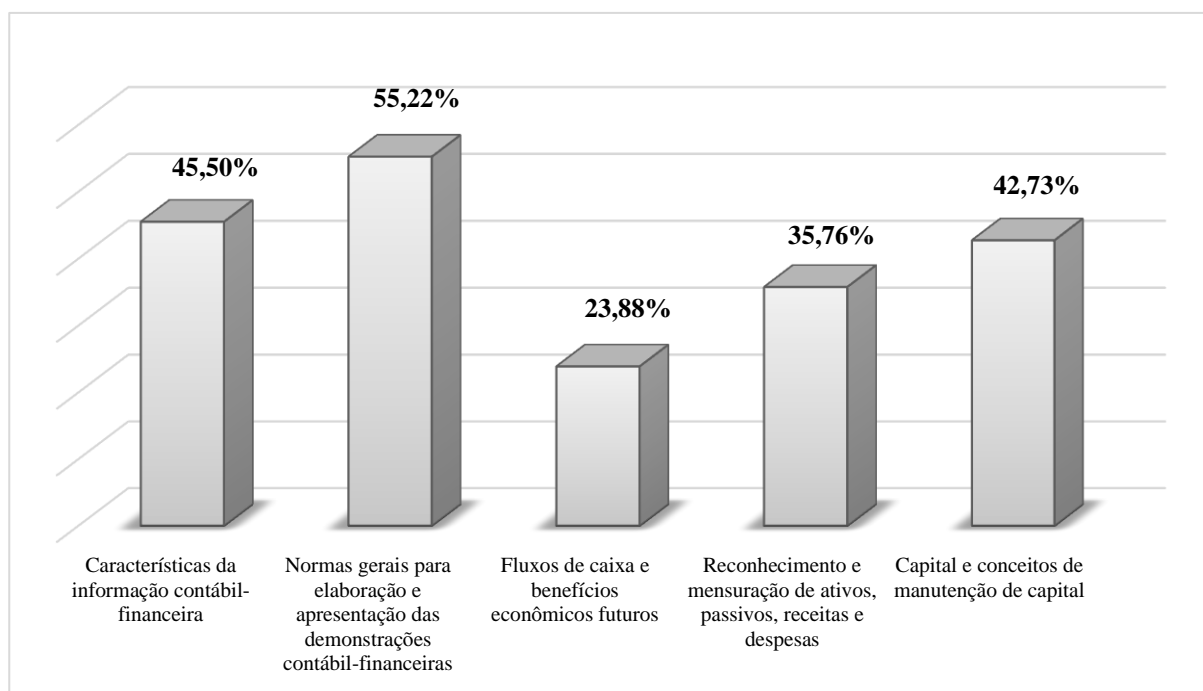
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os resultados, conforme a Tabela 3, indicam que não houve nenhum respondente que com 100% de acerto no questionário; a pontuação mais alta foi atingida por apenas dois respondentes. A menor pontuação no questionário foi de 2 questões, observada em apenas um respondente. A média geral de acertos foi de 8,3 questões, que corresponde a 41% do total de 20 questões. Apesar de o CPC 00 ter apresentado uma média mais alta do que as médias referentes ao CPC 26, nenhum discente atingiu o máximo de acertos nas questões sobre a Estrutura Conceitual. Os dados de desvio padrão indicam uma maior variabilidade das médias obtidas para o CPC 00 do que para o CPC 26, dado que pode estar relacionado com o

resultado referente a indicação mais dispersa sobre ter estudado o CPC 26, como representado na Tabela 2, enquanto que para o CPC 00 houve indícios de que há uma maior abordagem em sala de aula.

Quanto aos acertos por bloco, o tema com maior média foi sobre normas gerais para elaboração e apresentação das demonstrações contábil-financeiras, com 55,22%. Em contrapartida ao de fluxos de caixa e benefícios econômicos futuros, com apenas 23,88% de questões assinaladas corretamente entre os 289 respondentes. Estas informações podem ser observadas na Figura 1 que apresenta o gráfico de média de acertos por assunto.

Figura 1 - Média de acertos por bloco de assunto



Fonte: dados da pesquisa (2017).

A divisão em blocos temáticos teve o objetivo de medir uma tendência de estudo dos normativos por assunto. Cada bloco possui questões relacionadas aos dois Pronunciamentos, com a exceção dos blocos 1 e 3, os quais possuíam apenas questões relacionadas ao CPC 00. Os assuntos dos blocos 1 e 2, que apresentaram o maior número de acertos, são básicos do CPC 00 e CPC 26; esse resultado dá indícios que os discentes possuem um conhecimento introdutório desses pronunciamentos, ainda assim, os acertos nesses blocos foram observados em apenas em cerca da metade da amostra da pesquisa.

4.2 RESULTADOS REFERENTES AO CPC 00

O Quadro 2 apresenta a média de acertos, em porcentagem, das questões relativas ao CPC 00, bem como, a indicação do bloco temático ao qual a questão foi alocada.

Quadro 2 - Questões relacionadas ao CPC 00

Bloco	Questão com gabarito	Média de Acertos %
B1	O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações úteis sobre as entidades, que fomentem decisões como: comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito. (V)	86%
B1	Órgãos reguladores e membros do público que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores, podem achar úteis relatórios contábil-financeiros de propósito geral. Contudo, esses relatórios não são direcionados primariamente a esses outros grupos. (V)	51%
B1	Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. Para ser verificável, uma informação deve ser fidedigna e proporcionar aos usuários as mesmas conclusões, ou seja, os verificadores da informação devem chegar a um completo acordo quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. (F)	12%
B1	O processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro impõe custos, sendo importante que estes custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação, ou seja, o custo de divulgação é um dos fatores determinantes para a entidade decidir sobre quais informações serão divulgadas. (V)	33%
B2	Em caso de conflitos entre o CPC 00 e demais pronunciamentos, as exigências que constam no CPC 00 devem prevalecer sobre os demais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações, pois se trata da Estrutura Conceitual, base teórica de todos os demais Pronunciamentos. (F)	40%
B3	O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, mesmo que não integre as atividades operacionais da entidade. (F)	11%
B3	Informações sobre os fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta a informação, a avaliar suas atividades de financiamento e investimento. Contudo, a avaliação da liquidez e da solvência da entidade só é possível mediante a análise do Balanço Patrimonial. (F)	26%
B3	Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser trocado por outros ativos, desde que esses apresentem semelhantes características de liquidez. (F)	34%
B4	Um dos critérios para reconhecimento de um item nas demonstrações contábeis é que ele possua custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. (V)	57%
B4	O conhecimento (know-how) obtido por meio da atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer à definição de ativo quando, mantendo esse conhecimento (know-how) em segredo, a entidade controlar os benefícios econômicos que são esperados que fluam desse ativo. (V)	32%
B4	A liquidação de um passivo pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de conversão da obrigação em item do patrimônio líquido. (V)	38%
B4	O custo histórico é uma base de mensuração dos elementos das demonstrações contábeis, nele, os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço. (F)	34%
B5	Em relação aos conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro, o conceito de capital físico deve ser adotado se a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade. (V)	40%

Nota: B1=Características da informação contábil-financeira; B2=Normas gerais para elaboração e apresentação das demonstrações contábil-financeiras; B3=Fluxos de caixa e benefícios econômicos futuros; B4=Reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas; B5=Capital e conceitos de manutenção de capital.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

As questões no Quadro 2 estão apresentadas na íntegra, tal como foram dispostas aos discentes, apenas com o acréscimo do gabarito. A questão com o maior número de acertos entre as 20 aplicadas foi a primeira, sobre o tema características da informação contábil-financeira; já a com menor número de acertos foi a questão 10, sobre fluxos de caixa e benefícios econômicos, com 11% de acertos; ambas se referem ao CPC 00.

Para avaliar quais fatores influenciam nos acertos das questões relacionadas ao CPC 00, os dados foram submetidos a análise de regressão múltipla, conforme resultados da Tabela 4.

Tabela 4 - Análise de Regressão Múltipla referente ao CPC 00

	Coefficientes	Erro padrão	Stat t	P-valor
Constante	0,367632921	0,029062389	12,64978333	2,25646E-29
Semestre que está cursando	-0,008977102	0,006168763	-1,455251699	0,146707925
<u>Já cursou Teoria da Contabilidade</u>	<u>0,058593575</u>	<u>0,029378039</u>	<u>1,994468551</u>	<u>0,047059999</u>
<u>Estudou CPC 00 em aula</u>	<u>0,051481897</u>	<u>0,022680074</u>	<u>2,269917502</u>	<u>0,023964751</u>
Outra formação em área afim	-0,038285097	0,024531813	-1,560630538	0,119728495
Trabalha na área	-0,007480395	0,018616436	-0,401816722	0,688122196
<u>R-Quadrado</u>				<u>0,050549899</u>
R-quadrado ajustado				0,033775162
Erro padrão				0,145561725
F(5, 283)				3,013454
P-valor(F)				0,011452

Nota: Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). Variável dependente: Média de acertos para questões relacionadas ao CPC 00. Observações: 1 a 289.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A análise de regressão apresentada na Tabela 4 foi calculada utilizando o modelo de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), para o qual a escolha foi efetuada com base nos testes de normalidade dos resíduos, pelo qual se constatou que o erro tem distribuição Normal, com Estatística de teste: Qui-quadrado(2) = 6,00186 e p-valor = 0,0497407. Foram efetuados os testes de White e Breusch-Pagan para a heteroscedasticidade, com ambos apresentando hipótese nula.

O R-Quadrado indica que as variáveis independentes em conjunto não explicam significativamente o desempenho dos discentes nas questões referentes ao CPC 00 (apenas 5%). Das cinco variáveis independentes sugeridas na pesquisa, apenas duas apresentam relação estatística significativa, sendo elas, a indicação do respondente de que o CPC 00 foi ensinado na graduação. Na seção anterior, conforme informado na Tabela 2, os discentes indicaram que já estudaram o CPC 00, fato observado com uma frequência equivalente entre os semestres que os respondentes estavam cursando. Esses indícios correspondem aos achados de Armond, Avelino e Nascimento (2014) e de Araújo *et al.* (2014), que encontraram evidências de que o ensino das normas internacionais, com a reformulação dos currículos, tende a estar dividida entre várias disciplinas e não concentrada em uma específica, como era o caso de Contabilidade Internacional no período anterior à convergência.

O fato de ter cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade também apresentou significância estatística. Pela análise do coeficiente, infere-se que cursar Teoria da Contabilidade amplia em cerca de 6% a média de acertos nas questões relativas ao CPC 00. Nesse sentido, Nunes, Marques e Costa (2016) também encontraram indícios que a abordagem da Estrutura Conceitual é mais intensa na disciplina de Teoria da Contabilidade.

Com a utilização do teste t, procurou-se complementar os resultados da regressão no que diz respeito a variável “cursou Teoria da Contabilidade”; os resultados estão dispostos na Tabela 5.

Tabela 5 - Teste-t: comparação das médias das questões referentes ao CPC 00

CPC 00	Não Cursou Teoria	Cursou Teoria
Média	0,328330206	0,411764706
Variância	0,015391831	0,019917814
Observações	41	68
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	93	
Stat t	-3,227405836	
P(T<=t) uni-caudal	0,000862857	
t crítico uni-caudal	1,661403674	
P(T<=t) bi-caudal	0,001725714	
t crítico bi-caudal	1,985801814	

Nota: grau de significância de 5%. Número total de observações: 109.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como mencionado, para a realização do teste t, foram excluídos da amostra os discentes das etapas curriculares iniciais e da última etapa. Foram utilizados neste teste apenas os discentes das etapas 5, 6 e 7; gerando um total de 109 observações. A Tabela 5 indica, portanto, que o teste t confirma a informação encontrada na análise de regressão quando a influência da disciplina de Teoria da Contabilidade no desempenho dos discentes nas questões relacionadas ao CPC 00, medido através das 13 questões sobre este Pronunciamento. Ou seja, a média dos discentes que cursaram Teoria da Contabilidade é relevantemente maior em relação àqueles que não cursaram a disciplina.

Rejeitou-se, desta forma, a hipótese nula, confirmando a H_1 : Há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 00 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade ($H_1: \mu_A \neq \mu_B$).

4.3 RESULTADOS REFERENTES AO CPC 26

A análise dos resultados referentes ao CPC 26 é apresentada nesta seção, iniciando-se pelas médias percentuais de acertos nas questões referentes a este Pronunciamento, como demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 - Questões relacionadas ao CPC 26

Bloco	Questão com gabarito	Média de Acertos %
B2	A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. (V)	58%
B2	Todas as demonstrações contábeis devem ser elaboradas utilizando-se do regime de competência. (F)	46%
B2	Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. (V)	66%
B2	A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do	66%

	próximo exercício social. (V)	
B4	A entidade pode apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários na demonstração do resultado do período, desde que conste as respectivas justificativa nas notas explicativas. (F)	18%
B4	As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem sempre refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. (F)	34%
B5	A entidade pode gerir o seu capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. (V)	46%

Nota: B2=Normas gerais para elaboração e apresentação das demonstrações contábil-financeiras; B4=Reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas; B5=Capital e conceitos de manutenção de capital.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

As maiores médias foram observadas nas questões que compunham o bloco temático sobre normas gerais para elaboração e apresentação das demonstrações contábil-financeiras. Há uma indicação de que os discentes tenham mais domínio das proposições elementares referente a apresentação das demonstrações contábeis. Já questões mais complexas sobre o reconhecimento e mensuração de itens que compõem o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Período; esse resultado já havia sido observado na Figura 1, que demonstra as menores médias, também, para as questões referentes ao tema de fluxos de caixa e benefícios econômicos futuros.

Com o objetivo de avaliar quais fatores influenciam nos acertos das questões relacionadas ao CPC 26, os dados foram submetidos a análise de regressão múltipla, conforme resultados da Tabela 6.

Tabela 6 - Análise de Regressão Múltipla referente ao CPC 26

	Coefficientes	Erro padrão	Stat t	P-valor
Constante	0,342088743	0,027924048	12,25068617	5,70751E-28
<u>Semestre que está cursando</u>	<u>0,023905883</u>	<u>0,007560064</u>	<u>3,162127259</u>	<u>0,001736446</u>
Já cursou Teoria da Contabilidade	-0,037322343	0,034070253	-1,095452468	0,274249842
<u>Estudou CPC 26 em aula</u>	<u>0,055345679</u>	<u>0,022251414</u>	<u>2,487288148</u>	<u>0,013448254</u>
Outra formação em área afim	0,039238455	0,029458503	1,331990808	0,183934912
Trabalha na área	0,005848798	0,022269488	0,262637288	0,793021247
<u>R-Quadrado</u>				<u>0,101933604</u>
R-quadrado ajustado				0,086066707
Erro padrão				0,175465446
F(5, 283)				6,424293
P-valor(F)				0,000011

Nota: Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). Variável dependente: Média de acertos para questões relacionadas ao CPC 26. Observações: 1 a 289.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Da mesma forma que o modelo de regressão para o CPC 00, a análise de regressão apresentada na Tabela 6 foi calculada utilizando o modelo de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), efetuando-se, para escolha do modelo, testes de normalidade e de heterocedasticidade. O teste de normalidade dos resíduos indicou que o erro tem distribuição normal, com Estatística de teste: Qui-quadrado(2) = 5,62367 e com p-valor = 0,0600947. Foram efetuados

os testes de White e Breusch-Pagan para a heteroscedasticidade, ambos apresentaram hipótese nula.

Os resultados da regressão apontam que as variáveis independentes em conjunto explicam cerca de 10% do resultado nas questões referentes ao CPC 26. A variável referente ao semestre que está cursando se apresentou estatisticamente significativa, dando indícios de que a maturidade do discente quanto ao conteúdo normativo, ao longo da graduação, influencia positivamente no desempenho quanto as questões referentes ao CPC 26, dando um acréscimo para cada semestre de cerca de 2% de chances de acertar mais questões referentes ao CPC 26. Quanto a esse achado, o estudo de Kuhn, Machado e Machado (2014) também encontraram melhor desempenho dos docentes que indicaram ter maior conhecimento no CPC 26, em relação aos demais.

A indicação de que houve abordagem em sala de aula quanto os CPC 26 é outro fator positivamente relevante é o discente ter estudado em sala de aula o CPC 26. Os discentes que declararam que o Pronunciamento fez parte das atividades acadêmicas, de fato, tiveram um melhor desempenho, influenciando cerca de 5,5% de mais acertos relativos a média das questões desse Pronunciamento.

Como última parte da análise dos dados relativos ao CPC 26, efetuou-se o teste t para verificar a influência de cursar a disciplina de Teoria da Contabilidade e o desempenho nas questões referentes ao pronunciamento, conforme disposto na Tabela 7.

Tabela 7 - Teste-t: comparação das médias das questões referentes ao CPC 26

CPC 26	Não Cursou Teoria	Cursou Teoria
Média	0,536585366	0,510504202
Variância	0,026306620	0,030043361
Observações	41	68
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	89	
Stat t	0,792364005	
P(T<=t) uni-caudal	0,21512774	
t crítico uni-caudal	1,662155326	
P(T<=t) bi-caudal	0,43025548	
t crítico bi-caudal	1,9869787	

Nota: grau de significância de 5%. Número total de observações: 109.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Contudo, em relação ao CPC 26, a disciplina de Teoria da Contabilidade não exerce influência na performance dos discentes no questionário; confirmando o achado na análise de regressão, como mostra a Tabela 7. Inclusive, as médias de quem não cursou a disciplina foram superiores em relação ao outro grupo, mas não significativamente maiores. Nesse caso, portanto, aceita-se a hipótese nula, H_0 : Não há diferença estatisticamente relevante entre as médias referente às questões sobre o CPC 26 dos discentes que cursaram e os que não cursaram Teoria da Contabilidade ($H_0: \mu A = \mu B$).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar o desempenho discentes em Ciências Contábeis quanto aos conteúdos dos Pronunciamento CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A técnica utilizada para coletar os dados da pesquisa foi o questionário, o qual foi aplicado presencialmente em turmas do primeiro ao oitavo semestre. Para obter as variáveis

independentes da pesquisa, foram elaboradas questões de perfil aos respondentes, na tentativa de encontrar, através da análise de regressão múltipla, quais fatores influenciam no desempenho dos discentes quanto aos conteúdos dos Pronunciamentos CPC 00 e CPC 26. O desempenho foi analisado separadamente, selecionando-se as questões referentes a cada um dos dois CPCs, para aplicação da análise de regressão em duas etapas. Como resultado da regressão, obteve-se que, para o CPC 00, o estudo do pronunciamento em sala de aula e a disciplina de Teoria da Contabilidade influenciam positivamente nas médias dos respondentes. Já para o CPC 26, o estudo do Pronunciamento em sala de aula e o avanço das etapas curriculares são os fatores determinantes para o desempenho dos discentes. Nenhum outro fator pesquisado demonstrou influência estatisticamente relevante no desempenho dos respondentes.

Além da análise de regressão, buscou-se identificar se há uma diferença significativa entre os discentes de 5 a 7 semestre curricular que cursaram em relação aos que não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade. Os resultados quanto ao teste t para o CPC 00 rejeitaram a hipótese nula, pois, neste caso, a disciplina de Teoria da Contabilidade exerce influência positiva nas médias; enquanto que para o CPC 26, aceitou-se a hipótese nula, pois não há diferença significativa entre os discentes que cursaram e os que não cursaram a disciplina em questão.

Os achados da pesquisa quanto ao CPC 00 coincidiu com os resultados da pesquisa de Nunes, Marques e Costa (2016) quanto a disciplinada de Teoria da Contabilidade estar atrelada ao melhor desempenho nas questões referentes a esse pronunciamento. Para o CPC 26 o melhor desempenho está atrelado a maturidade acadêmica, adquirida com o passar dos semestres; quanto a esse ponto os achados de Kuhn, Machado e Machado (2014) indicaram maior conhecimento de docentes de graduação em Contabilidade no CPC 26. O estudo em sala de aula é fator relevante para os dois pronunciamentos, juntando a esse indicio as médias baixas em resultados gerais, indica a necessidade não só de reformular o currículo, mas de refletir sobre novas metodologias de ensino em Ciências Contábeis (GUERRA; TEIXEIRA, 2016).

Este estudo procurou contribuir com a avaliação do ensino em Contabilidade, especificamente, na abordagem dos pronunciamentos técnicos. Considera-se fundamental que seja estimulado o constante aperfeiçoamento dos professores para o ensino de Contabilidade, especialmente num momento mais desafiador de atualização dos conteúdos, como vem ocorrendo com a convergência às normas internacionais.

Como sugestão para futuras pesquisas, sugere-se examinar a opinião dos discentes e dos professores, por meio de entrevistas, na tentativa de identificar empiricamente quais às melhores formas de abordagem acadêmica das normas contábeis, buscando identificar as experiências positivas e negativas quanto ao tema. Outra sugestão seria revisar os planos de ensino e correlacionar com os conteúdos dos pronunciamentos, procurando identificar, por meio de um *checklist*, quais são atendidos e quais não constam nos planos de ensino.

REFERÊNCIAS

AMARAL, M.; COSTA, C.; CAMPOS, F. Capacitação profissional: um estudo sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade nas instituições particulares de ensino superior do abc. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 2, n. 1, p. 117-132, 2010.

ANDERE, M. A.; ARAÚJO, A. M. P. Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 48, p. 91-102, 2008.

ARAÚJO, K. D. *et al.* Percepção dos impactos da adoção das IFRS na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 2, p. 105-124, 2014.

ARMOND, M. C.; AVELINO, B. C.; NASCIMENTO, E. M. A Percepção de Estudantes de Cursos de Ciências Contábeis em Relação ao Ensino da Disciplina Contabilidade Internacional e à Adoção das Normas Internacionais no Brasil. In: Congresso de Iniciação Científica da USP, 11., 2014, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP/FEA, 2014.

BALL, R. International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research**, 36(suplemento 1), 5-27, 2006.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística Aplicada às Ciências Sociais**. 8. ed. Florianópolis: UFSC, 2012.

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 abr. 2018.

BRUNOZI JÚNIOR, A. C. *et al.* Efeitos das IFRS no conservadorismo contábil: um estudo em companhias abertas dos países membros do GLENIF. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 2, p. 76-100, 2015.

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.

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.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1)**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CPC, 2011a. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)**: Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília: CPC, 2011b. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução n.º 1055, de 7 de outubro de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 20 jun. 2018.

DOWNING, D.; CLARK, J. **Estatística Aplicada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FARIA, A. C.; QUEIROZ, M. R. B. de. Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho da cidade de São Paulo. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 55-71, 2009.

GARCIA, M. R. V.; TORRES, A. A. G. Compromisso social da universidade no Brasil: um panorama histórico. In: Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria en América del Sur, 16., 2016, Arequipa. **Anais...** Arequipa: OUI, 2016.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GORE, R.; ZIMMERMAN, D. Building the foundations of financial reporting: The conceptual framework. **The CPA Journal**, v. 77, n. 8, p. 30, 2007.

GUERRA, C. J. O.; TEIXEIRA, A. J. C. Os impactos da adoção de metodologias ativas no desempenho dos discentes do curso de ciências contábeis de instituição de ensino superior mineira. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 10, n. 4, p. 380-397, 2016.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Z. Sanvicente, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **Conceptual Framework for Financial Reporting**. Londres, Reino Unido: IASB, 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **International Accounting Standards**, IAS 1 - Presentation of financial statements. Londres, Reino Unido: IASB, 2010.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS Foundation (IFRS). **Issued Standards**. Londres, Reino Unido, 2018. Disponível em: < <https://www.ifrs.org/issued-standards/>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

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.

KUHN, J.; MACHADO, L. de S.; MACHADO, M. R. R. Conhecimento dos docentes de contabilidade sobre as normas internacionais. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n.1, p. 28-42, 2014.

LEMES, S. CARVALHO, N. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

MALA, R.; CHAND, P. Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting. **Advances in accounting**, v. 31, n. 2, p. 209-218, 2015.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisa, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

MASSETO, M. T. **Docência na universidade**. 7. ed. Campinas: Papyrus, 2005.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NUNES, I. V.; MARQUES, A. V. C. COSTA, P. de S. Nível de conhecimento dos discentes em ciências contábeis sobre o pronunciamento conceitual básico. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 1, p. 87-104, 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 76-97.

SANTOS, A. O.; CARNEIRO, A. de F.; SANTANA, A. F. B. Percepção e Grau de Conhecimento de Graduandos em Ciências Contábeis sobre Ativo Intangível (CPC 04) e Estrutura Conceitual Básica (CPC 00). In: Congresso OTOC, 5., 2015, Lisboa. **Anais...** Lisboa: OTOC, 2015.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P. **Contabilidade Societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, V. R.; MIRANDA, G. J.; PEREIRA, J. M. ENADE e Proposta Curricular do CFC: Um Estudo em Cursos Brasileiros de Ciências Contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 11, n. 3, p. 261-275, 2017.

TOIGO, L. A. *et al.* Características que afetam o julgamento dos acadêmicos de Ciências Contábeis quanto aos Pronunciamentos Técnicos do CPC. **Revista da UNIFEFE**, v. 1, n. 14, p. 155-170, 2014.

ZHANG, Y.; ANDREW, J. Financialisation and the conceptual framework. **Critical perspectives on accounting**, v. 25, n. 1, p. 17-26, 2014.