

## CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DOCENTE E DISCENTE

**Luciano Gomes Dos Reis<sup>a</sup>, Daniel Ramos Nogueira<sup>b</sup> e Elvis Antonio Bim<sup>c</sup>.**

<sup>a</sup> Universidade Estadual de Londrina – UEL

Rodovia Celso Garcia Cid - Pr 445 - Km 380 - Campus Universitário

Cx. Postal 10.011 - CEP 86.057-970 - Londrina – PR

professorlucianoreis@gmail.com

<sup>b</sup> Universidade Estadual de Londrina – UEL

Rodovia Celso Garcia Cid - Pr 445 - Km 380 - Campus Universitário

Cx. Postal 10.011 - CEP 86.057-970 - Londrina – PR

danielrnog@gmail.com

<sup>c</sup> Universidade Estadual de Londrina – UEL

Rodovia Celso Garcia Cid - Pr 445 - Km 380 - Campus Universitário

Cx. Postal 10.011 - CEP 86.057-970 - Londrina – PR

elvis@bim.cnt.br

**Palavras-chave:**  
Ensino; Harmonização  
contábil; Padrões  
Internacionais de  
Contabilidade.

**Resumo** A partir da edição da Lei 11.638/2007, o Brasil passou a prever, em seu sistema legal, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade. Considerando-se este contexto de harmonização contábil e seus impactos no meio acadêmico, especialmente para os cursos de Graduação, surgiu a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção dos discentes e docentes de Ciências Contábeis, em relação ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade? Visando responder a essa questão, realizou-se uma análise sob a perspectiva dos discentes e dos docentes do curso de Ciências Contábeis, a respeito de fatores que devem afetar o processo de ensino-aprendizagem. Como instrumento de pesquisa foram utilizados questionários, obtendo-se um total de 158(31,6%) respostas de discentes e 43(61,42%) respostas de docentes. Na análise dos dados constatou-se que a maioria absoluta dos discentes tem conhecimento da existência do referido processo. Entretanto, a percepção dos discentes é de que o processo de convergência está mais relacionado à questões formais, como a nomenclatura dos grupos patrimoniais, do que a aspectos conceituais. Os resultados também apontam que os docentes, embora tenham conhecimento a respeito das mudanças, ainda apresentam certa resistência em promover as alterações conceituais necessárias.

**Key words:**  
teaching; accounting  
harmonization;  
international  
accounting standards.

**Abstract** Brazil's Law 11,638/2007 has introduced a set of requirements that changes the Brazilian legal system towards the adoption of international accounting standards. Thus, since accounting harmonization impacts on academia, especially on undergraduate courses, the following question arises: what is the perception of accounting students and professors about convergence to the International Financial Reporting Standards? To answer this question, we have analyzed the perspective of Accounting teachers and students about factors that could affect the process of teaching and learning. As a research instrument we have used questionnaires, with a total of 158 (31.6%) students' responses and 43 (61.42%) teachers' responses. Analyzing the data we have found that most students are aware about this process. However, the students' perception of the convergence is more related to changes in form, like the name of equity groups, than related to conceptual aspects. The results also have shown that, although teachers are aware about the changes, they still are reluctant to promote necessary conceptual changes.

## 1 INTRODUÇÃO

A convergência às normas internacionais de contabilidade, no Brasil, teve seu marco legal com a promulgação da Lei 11.638/2007, que determinou, de forma explícita, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no arcabouço normativo brasileiro.

Por processo de convergência, entende-se a alteração das normas contábeis brasileiras, com a adoção gradativa dos padrões emitidos pelo IASB (*International Accounting Standard Board*), conhecidos como IFRS (*International Finance Report Standard*), que estão sendo adotados por mais de 100 países, incluindo os países da Comunidade Européia. McLeay, Neal e Tollington (1999) distinguem a convergência da padronização da contabilidade internacional, sendo que a padronização pode ser vista como um movimento global para uniformização, enquanto que a convergência é entendida como movimento através da similaridade entre as escolhas entre as alternativas de tratamento contábil.

As Normas emitidas pelo IASB apresentam diferenças substanciais das normas em vigor até 31/12/2007, pois possuem como base para sua formulação o sistema jurídico consuetudinário, que como preceitua Santos e Calixto (2009), prioriza a essência sobre a forma, o julgamento da realidade econômica sobre a mera desincumbência normativa, e tem por objetivo a transparência para o investidor, trazendo profundas transformações na contabilidade, no perfil de seus profissionais e em seu currículo disciplinar.

Em relação a adoção dessas alterações no currículo disciplinar utilizado pelas Instituições de Ensino Superior (IES), ocorreu uma mudança

substancial na forma pela qual o tema Contabilidade Internacional deveria ser abordado. Os cursos de graduação em Ciências Contábeis possuem seu conteúdo mínimo da grade curricular determinado pela Resolução nº 10, de 16 de dezembro de 2004 da Câmara de Educação Superior (CES), do Conselho Nacional de Educação (CNE). De acordo com o artigo 5º desta Resolução, o projeto pedagógico e a organização curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis devem contemplar conteúdos que revelem conhecimento dos cenários econômicos e financeiros, nacionais e internacionais, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de Contabilidade.

Até a edição da Lei 11.638/2007, os conteúdos eram, via de regra, tratados em disciplinas denominadas "Contabilidade Internacional", que visavam, em sua maioria, destacar questões normativas do IASB e do FASB (*Financial Accounting Standard Board*), órgão que regulamenta a contabilidade nos Estados Unidos da América, de acordo com os US GAAP (*United States General Accounting Accept Principles*). De acordo com pesquisa realizada por Correa, Santana e Aquino (2007), das IES sediadas nas capitais brasileiras, que publicavam suas grades curriculares na internet (N=183), apenas 44 IES, ou 24,04% da amostra pesquisada, dispunham da disciplina Contabilidade Internacional ou similar em suas grades curriculares. Números similares foram encontrados na pesquisa realizada por Echternacht, Niyama e Weffort (2007), que ao utilizarem uma amostra de 87 cursos de graduação, apenas 22 IES, ou 25,3%, contemplavam a inserção dos conteúdos de Contabilidade Internacional.

Contudo, a partir da existência de um

novo arcabouço legal, tornou-se indissociável a contabilidade a ser exercida no País, com a contabilidade praticada nos países que adotam os padrões internacionais de Contabilidade, emitidos pelo IASB. Embora ainda ocorram diferenças entre os padrões do IASB e os emitidos pelo FASB, no maior mercado de capitais do mundo, este último também já manifestou que irá realizar um processo de convergência às normas internacionais, de sorte que, em um futuro não muito distante haverá um único padrão de contabilidade mundial, ressalvadas as particularidades existentes em cada país, que estão realizando adaptações da Norma Internacional à realidade nacional.

Considerando-se este contexto de harmonização contábil e seus impactos no meio acadêmico, especialmente para os cursos de Graduação, surgiu a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção dos discentes e docentes de Ciências Contábeis, em relação ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade? Visando responder a essa questão, o presente artigo tem por objetivo realizar uma análise, sob a perspectiva dos discentes e dos docentes do curso de Ciências Contábeis, a respeito de fatores que devem afetar o processo de ensino-aprendizagem, no ambiente acadêmico, e que estarão presentes na prática profissional dos futuros contadores, no decorrer dos próximos anos.

O presente artigo está dividido em cinco itens: esta introdução, onde é realizada uma contextualização do momento pelo qual a Contabilidade está passando, em virtude do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, após a edição da Lei 11638/2007; uma revisão teórica, na qual é realizado um retrospecto histórico a respeito do processo de convergência no Brasil e sua influência no ambiente acadêmico, sendo que na terceira parte do artigo é apresentada a metodologia de pesquisa utilizada para que se pudesse alcançar os objetivos propostos. Na quarta parte do artigo são apresentados os resultados da pesquisa empírica realizada, com a correspondente discussão, sendo a quinta e última parte destinada às conclusões do artigo.

O processo de convergência no Brasil iniciou-se em 1990, quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criou três comissões para revisar e propor alterações nas Leis nos 6.404/76 e 6.385/76. Os trabalhos foram concluídos em 1991, propondo as alterações que julgaram necessárias. Na parte contábil, foram propostos conceitos utilizados em mercados internacionais de países desenvolvidos.

As propostas foram encaminhadas ao Poder Executivo, mas após a realização de diversas audiências públicas e manifestações de diversas comissões no Congresso Nacional, foi aprovada a parte que tratava das relações societárias entre acionistas, deixando-se a parte relativa aos aspectos contábeis para tratamento posterior.

No dia 05/07/99 foi entregue ao Ministro da Fazenda, Dr. Pedro Malan, o Anteprojeto de Reformulação da Lei das Sociedades por Ações, que continha alterações substanciais relativas aos aspectos contábeis. O referido anteprojeto transformou-se no Projeto de Lei no 3.741/2000. Após longas discussões com os demais envolvidos na regulação contábil brasileira, havia um projeto de lei definitivamente formulado, que foi encaminhado ao Congresso Nacional, para apreciação. O referido projeto tinha a finalidade, segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM):

- Adequar a parte contábil da lei de forma a atender a necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, devido aos aspectos acima referidos.
  - Criar condições para harmonização da lei com as melhores práticas contábeis internacionais.
  - Buscar eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação das nossas informações contábeis, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações contábeis, um para fins internos e outro para fins externos, com valores substancialmente diferentes.
  - Conseqüentemente, reduzir o custo (taxa de risco) provocado por essas dificuldades de interpretação e de aceitação.
  - Reduzir o custo de elaboração, de divulgação e da auditoria das nossas demonstrações contábeis.
- (Fonte: Anteprojeto de Reformulação da Lei das Sociedades por Ações – C.V.M.)

O anteprojeto ficou em discussão no Congresso Nacional por vários anos, não sendo apresentadas conclusões a respeito da reformulação da legislação societária. Dessa forma, os órgãos reguladores iniciaram o processo de convergência com as ferramentas que possuíam, através da regulação

## 2 A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS E O ENSINO DA CONTABILIDADE

profissional e regulação das sociedades anônimas de capital aberto.

O primeiro passo que foi dado correspondeu à criação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC no 1.055, de 07/10/2005, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como objetivo, estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos baseados em procedimentos de contabilidade internacional para a emissão de normas, visando a uniformização do processo, sempre considerando a convergência do padrão contábil brasileiro aos padrões internacionais.

Esse órgão colegiado (CPC) foi constituído mediante a associação de cinco instituições: Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e o Instituto dos Auditores Independentes (IBRACON).

Com a criação do CPC, através de seus membros, visou-se também a confirmação da necessidade da padronização normativa no Brasil. Nesta linha de pensamento vários reguladores passaram a exigir a preparação e publicação de Demonstrações Financeiras Consolidadas IFRS – *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relatórios financeiros) a partir de 31/12/2010.

O Banco Central do Brasil (BACEN), por meio do Comunicado nº 14.259, de 10/03/2006, a CVM através da Instrução no 457 em 13/07/2007 e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) através da Circular 357 de 26/12/2007, iniciaram a exigência do processo de convergência para as entidades sob sua alçada, independentemente da legislação complementar.

Mesmo após ter tomado a iniciativa, o CFC criou em 28/09/2007, através da Resolução no 1.103 o comitê Gestor da Convergência no Brasil, tendo como membros o BACEN, o IBRACON e a CVM, mas com a finalidade de tornar viáveis as modificações necessárias para a convergência.

Finalmente, em 28/12/2007, foi sancionada a Lei no 11.638, que instituiu várias alterações nos padrões de contabilidade vigentes. A alteração foi parcial, uma vez que parte do que havia sido proposto no anteprojeto original, encaminhado no ano de 2000,

não foi incluído na lei, faltando algumas alterações de conceitos.

De acordo com Almeida e Braga (2008, p. 6):

[...] é importante ressaltar que a Lei no 11.638 introduz importantes modificações nas regras contábeis brasileiras, sendo o seu principal objetivo a convergência aos pronunciamentos internacionais de contabilidade, em especial os emitidos pelo IABS (*International Accounting Standards Board*, através dos IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e dos IAS (*International Accounting Standards*).

Verifica-se, pelo exposto, que apesar de incompleta, a Lei no 11.638, trouxe avanços significativos para a regulação contábil. Para corrigir as alterações de conceitos foi incluído um capítulo específico posteriormente, na Medida Provisória (MP) 449/08, de 04/12/2008, propondo os ajustes necessários. A referida MP se encontra em votação no Senado, após aprovação na Câmara dos Deputados. Denota-se, dessa forma, que a legislação brasileira que rege as Sociedades Anônimas encontra-se preparada para a convergência aos padrões internacionais.

Adiante dessa necessidade legal, o CPC, juntamente com seus membros, já havia editado, até a data da aplicação dos questionários desta pesquisa, 18 pronunciamentos e 2 orientações, sobre os temas mais relevantes que necessitavam de alteração para convergência de acordo com as normas internacionais. No momento da realização da pesquisa (Fevereiro de 2010), se encontravam aprovados 41 pronunciamentos técnicos e 12 interpretações técnicas, o que demonstra a velocidade pela qual as mudanças estão sendo implementadas.

A convergência para as normas internacionais não está ocorrendo apenas no Brasil. Nos países da Comunidade Européia as normas IAS e IFRS já são adotadas desde 2005 para balanços consolidados. Os Estados Unidos da América estarão também adotando a partir de 2010, e atualmente diversos países como China, México, Canadá e Japão estão fazendo o mesmo caminho. Sob a ótica dos benefícios, considera-se que o maior benefício da harmonização é o aumento no nível de comparabilidade das informações financeiras internacionais. (DIACONU, 2009).

A CVM, citada por Almeida e Braga (2008), em seu "Comunicado ao Mercado", de 14 de Janeiro de 2008, a CVM considera, com a aprovação do Projeto de Lei



no 3.741/2000, que está sendo concluído um ciclo, longo, difícil e muito debatido, mas, evidentemente, não o processo como um todo. A Autarquia entendeu que um novo ciclo se inicia agora e que demandará grandes esforços das companhias, dos auditores, dos diversos organismos profissionais de contabilidade e finanças e, certamente, da própria CVM no processo de regulação, disseminação, orientação e aprendizados das modificações produzidas pela nova lei e das matérias dela decorrentes, que necessitarão ser normatizadas.

As principais alterações promovidas pelo processo de convergência não se limitaram à questões de apresentação. Ocorreram alterações conceituais profundas, as quais se pode destacar do texto da Lei 11.638/2007:

- a) Não influência da legislação tributária na escrituração mercantil;
- b) Inclusão, no conceito de ativo imobilizado, dos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, **inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens** (*grifo dos autores*);
- c) Obrigatoriedade de efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e ativo intangível (*impairment test*);
- d) Cálculo da depreciação, exaustão e amortização em função da vida útil econômica estimada do bem;

Analisando-se as alterações promovidas, verifica-se que, além da exigência de apresentação de novas demonstrações contábeis (Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado) e da alteração da nomenclatura de alguns grupos patrimoniais, ocorreram alterações normativas que impactaram a forma pela qual os contabilistas executavam suas rotinas diárias.

Como forma de exemplificar essa situação, tem-se como exemplo o cálculo da depreciação de ativos imobilizados. Anteriormente, a prática usual, seja profissionalmente, seja de forma didática, era a aplicação dos percentuais máximos permitidos pela Legislação Fiscal, ou seja, 10% para móveis e utensílios e 4% para edificações, por exemplo. Ao alterar o conceito para “vida útil econômica estimada do bem” e deixar clara a não influência da legislação tributária na escrituração mercantil, alterou-se profundamente a forma de se determinar o cálculo e os valores de ativos imobilizados sujeitos a depreciação. Este caso demonstra a mudança não somente dos percentuais, mas dos conceitos que

servem de base para a prática contábil.

O processo de ensino de Ciências Contábeis, dessa forma, também deverá apresentar alterações substanciais, uma vez que alterações conceituais foram introduzidas, indo além de questões de natureza eminentemente técnicas. A realização de mudanças profundas em conceitos pode ser de difícil assimilação, bem como podem estar sujeitas a resistências por parte daqueles que já estavam adaptados ao paradigma anteriormente vigente. Segundo entendimento de Burns (1997, p. 220), embora estejam sujeitas à mudança, as rotinas de contabilidade são normalmente fenômenos estáveis. Uma suposição implícita das rotinas contábeis é que elas fornecem uma estrutura para apurar os resultados, resultante dos processos gerenciais. Entretanto, como em todo processo humano, há a possibilidade de falhas não intencionais na exatidão ou da composição da informação. A institucionalização das novas rotinas e padrões contábeis, neste sentido, sugere um nivelamento das ações dos indivíduos, fornecendo uma base conceitual comum para todos os envolvidos no processo contábil, possibilitando a previsão das consequências do processo de tomada de decisão por qualquer usuário desta informação.

Assim sendo, considera-se que a existência de estabilidade é uma premissa necessária, quando se possui um processo de tomada de decisão baseada em regras formais, como a Contabilidade, seja ela a Contabilidade Societária, destinada a usuários externos, como a Contabilidade Gerencial, destinada a usuários internos. Torna-se necessário que todos os indivíduos compartilhem dos mesmos conceitos e dos mesmos objetivos, para que haja um perfeito entendimento a respeito da forma pela qual as decisões devem ser tomadas. A mudança em Contabilidade, desta forma, pode ser considerada um fato atípico, provocado pelo ambiente no qual a organização está inserida, que fornece fatores que indicam a necessidade de mudança.

Fazendo parte desta nova realidade, os docentes e discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis devem promover mudanças em virtude das exigências legais e profissionais, pois um dos seus principais objetivos é a formação de um profissional apto a exercer as atividades em organizações que estarão seguindo uma nova legislação. Neste processo de mudança conceitual, ainda de acordo com Burns (2000, p. 568), a resistência e o conflito são figuras presentes, tendo em vista os aspectos

políticos e de poder envolvidos no processo.

No contexto desse cenário de alteração normativa, propõe-se analisar o processo de mudança das regras contábeis, sob a ótica dos discentes, de acordo com a metodologia descrita a seguir.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A presente pesquisa, quando classificada sob a ótica da tipologia, pode ser enquadrada como uma pesquisa de natureza exploratória. Segundo Cervo, Bervian e Da Silva (2007), as pesquisas exploratórias buscam realizar descrições precisas de uma determinada situação, descobrindo possíveis relações entre seus elementos componentes, sendo recomendada quando há pouco conhecimento sobre o problema a ser estudado.

O método de pesquisa utilizado no presente artigo foi, inicialmente, o de pesquisa bibliográfica. De acordo com Martins e Theophilo (2007) uma pesquisa bibliográfica busca explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em diversas fontes. Neste estudo, foram consultados artigos publicados em periódicos científicos nacionais e internacionais, bem como artigos oriundos de anais de congressos da área contábil. Alves-Mazzoti e Gewandszneider (2002, p. 179) compreendem que dois aspectos são tradicionalmente associados à revisão da bibliografia pertinente a um problema de pesquisa: a análise e pesquisas anteriores sobre o mesmo tema e outros temas correlatos e a discussão do referencial teórico. Toda pesquisa supõe dois tipos de revisão de literatura: (a) aquela que o pesquisador necessita para seu próprio consumo, isto é, para ter clareza sobre as principais questões teórico-metodológicas pertinentes ao tema escolhido, e (b) aquela que vai, efetivamente, integrar o relatório do estudo.

Para a realização da pesquisa empírica, tornou-se necessária a aplicação de um questionário junto aos discentes e docentes. A aplicação de questionário, segundo Marconi e Lakatos (2010, p.184) consiste na observação direta extensiva constituída por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador. Cervo, Bervian e Da Silva (2007), por sua vez, descrevem o questionário como a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja.

Para execução do levantamento de dados, foram enviados no mês de Março de 2010, via correio eletrônico, uma mensagem para grupos constituídos em *e-groups* de discentes do curso de Ciências Contábeis matriculados em uma instituição pública, totalizando uma população estimada em 500 alunos. No caso dos docentes, foram enviados, via correio eletrônico, mensagens solicitando a resposta ao questionário enviado. Os emails dos docentes foram obtidos de bancos de dados dos próprios pesquisadores, oriundos de duas instituições de ensino superior, bem como foram pesquisados, junto à *home-pages* de Cursos de Ciências Contábeis de duas instituições públicas, endereços eletrônicos de docentes de Ciências Contábeis, totalizando 70 docentes. Foi enviada uma solicitação para que os discentes e docentes, espontaneamente, realizassem a resposta das questões em dois questionários distintos (um para docentes e outro para discentes), disponibilizadas por intermédio de um link, cujo formulário encontrava-se hospedado na empresa [www.formsite.com](http://www.formsite.com).<sup>®</sup>. Após quinze dias do envio da primeira solicitação, foi enviada uma segunda comunicação, com o objetivo de reforçar o convite efetuado, para aqueles que ainda não haviam respondido. Ao final de trinta dias, obteve-se um total de 158 respostas de discentes, ou seja, aproximadamente 31,6% da população estimada selecionada. No caso dos docentes, foram obtidas 43 respostas, ou seja, 61,42% da amostra pesquisada.

O questionário era composto de duas partes distintas. A primeira parte, destinada à caracterização do respondente, com dados como sexo, idade e a atividade profissional. A segunda parte do questionário era destinada a verificar a concordância dos discentes e docentes em relação às questões envolvendo o processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, bem como as relações entre esse processo e a realidade acadêmica. Foi utilizada uma escala Likert de concordância, com quatro alternativas, sendo elas: concordo totalmente, concordo parcialmente, discordo parcialmente e discordo totalmente. De acordo com Martins e Theophilo (2007, p. 93), as respostas obtidas qualificam o respondente de forma positiva ou negativa, perante o objeto que se está medindo, expressando uma relação lógica entre um sujeito e um complemento.

Após o processo de coleta de dados, estes foram objeto de análise quantitativa, por meio de estatística

descritiva. A estatística descritiva foi utilizada para a apresentação do percentual de respostas em relação a cada uma das questões, aferindo-se a aceitação ou não de determinada afirmação ou conceito, apurando-se uma tabela com as respostas obtidas. A utilização desta técnica teve por objetivo apresentar os dados de forma resumida, fornecendo-se indícios a respeito do comportamento da amostra pesquisada.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados das respostas obtidas estão apresentados conforme aplicação dos questionários, sendo que, inicialmente, é realizada uma apresentação a respeito da caracterização da amostra de discentes e docentes que responderam à pesquisa para, posteriormente, se efetuar a apresentação e análise dos resultados das questões relativas ao processo de convergência sob a ótica da amostra pesquisada.

Quanto ao gênero dos discentes, 64 eram do gênero masculino e 94 do gênero feminino, o que demonstra, segundo resultados de outros trabalhos de pesquisa realizados com alunos do curso de Ciências Contábeis (De Luca et al, 2011, Trentin, Domingues e Castro, 2008), uma maior inserção das mulheres na profissão contábil. Quanto à idade destes, levando em consideração que se tratam de estudantes em nível de graduação, a média de idade dos alunos da amostra situou-se em 23,8 anos, com desvio padrão de 6,54 anos. O valor mínimo encontrado nessa variável foi de 17 anos e o valor máximo, de 53 anos.

Em relação à série que estavam cursando, quando da resposta do questionário, os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 1:

Tabela 1 – Distribuição dos alunos por série

| Série | No de respondentes |
|-------|--------------------|
| 1     | 24                 |
| 2     | 62                 |
| 3     | 31                 |
| 4     | 41                 |
| Total | 158                |

Fonte: dados dos questionários

Como se pode observar, ocorreu uma distribuição dos alunos respondentes em todas as séries, com uma maior concentração dos alunos da segunda série do curso, o que demonstrou um maior interesse do assunto “convergência às normas internacionais”, por estes alunos, uma vez que estão em uma fase intermediária do curso.

Quanto à atividade profissional exercida pelos discentes respondentes os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 2:

Tabela 2 – Atividades desenvolvidas pelos discentes

| Atividade Desenvolvida        | No de respondentes | %    |
|-------------------------------|--------------------|------|
| Ent. Privada – Setor Contábil | 45                 | 28,5 |
| Ent. Privada – Outros Setores | 38                 | 24,1 |
| Estudante                     | 48                 | 30,4 |
| Ent. Pública – Setor Contábil | 15                 | 9,4  |
| Ent. Pública – Outros Setores | 6                  | 3,8  |
| Outros                        | 6                  | 3,8  |
| Total                         | 158                | 100  |

Fonte: dados dos questionários

Quando considerado isoladamente, o maior número de respondentes (30,4%) não exerce atividade profissional, estando integralmente disponível aos estudos. Entretanto, quando analisados por área de atuação, a maioria dos estudantes (52,6%) exerce atividades na área privada, com preponderância do setor contábil. Sendo Ciências Contábeis um curso das Ciências Sociais Aplicadas, com natureza acadêmico-profissionalizante, pode-se inferir que os discentes, ao longo do curso, procuram aliar os conhecimentos adquiridos durante a vida acadêmica com os conhecimentos da vida profissional, visando complementar a sua formação, de maneira geral, seja na área privada, seja na área pública.

Quanto ao gênero dos docentes, 79,1% dos docentes respondentes são do gênero masculino e 20,9% do gênero feminino. A idade dos docentes apresentou grande variação, com valor mínimo apurado de 24 anos, valor máximo de 67 anos, desvio padrão de 11 anos e média de 42 anos, caracterizando-se como uma amostra heterogênea. Outra variável que apresentou grande heterogeneidade diz respeito ao tempo de exercício da docência, no ensino superior, cujos dados apurados resultaram em um valor mínimo de 1 ano, valor máximo de 40 anos, média de 13,4 anos e desvio padrão de 9,6 anos.

Serão apresentados, a seguir, os dados relativos à opinião dos discentes, relativas a afirmativas que tratavam da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, visando detectar o impacto dessa mudança no processo de ensino-aprendizagem, bem como o estágio de conhecimento a respeito do tema.

Os resultados apurados, de acordo com as respostas obtidas junto aos discentes, estão apresentados na Tabela 3:

**Tabela 3 – Concordância dos discentes, a respeito de afirmativas sobre o processo de convergência às normas internacionais**

| Afirmativa  | Grau de Concordância dos respondentes, em % |                       |                       |                     |
|---|---|-----------------------|-----------------------|---------------------|
|   | Discordo Totalmente                         | Discordo Parcialmente | Concordo Parcialmente | Concordo Totalmente |
| 1) Tenho conhecimento de que a legislação contábil brasileira está em processo de Convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade  | 0   | 1,3                   | 25,3                  | 73,4                |
| 2) Entendo que, a princípio, as alterações contábeis de maior impacto dizem respeito à nomenclatura dos grupos patrimoniais.  | 3,1   | 10,8                  | 38,6                  | 47,5                |
| 3) Segundo o meu conhecimento, de acordo com a nova legislação contábil o curso de Ciências Contábeis deverá ter mais ênfase em conceitos e normas, com menor ênfase em lançamentos e regras prontas. | 15,2  | 27,2                  | 43,0                  | 14,6                |
| 4) Eu me considero atualizado em relação a todos os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.  | 17,2  | 43,0                  | 35,4                  | 4,4                 |
| 5) Todos meus professores estão utilizando, diariamente, as novas normas contábeis.   | 6,3   | 12,7                  | 44,9                  | 36,1                |
| 6) A mudança nas Normas Contábeis, convergindo para a Contabilidade Internacional, tornou mais complexo o aprendizado da contabilidade.   | 24,1  | 37,3                  | 28,5                  | 10,1                |

Fonte: dados dos questionários



Como pode ser observado pelas respostas obtidas na questão 01, na data da realização da pesquisa os discentes possuíam conhecimento de que a legislação brasileira, na área contábil, estava passando por um processo de convergência às Normas Internacionais. Por intermédio do elevado percentual de concordância (98,75%), verifica-se que os discentes foram notificados, em algum momento de seu cotidiano acadêmico, das mudanças que estavam por acontecer. Considerando-se que a Lei 11648 foi editada no final do ano de 2007 e a pesquisa realizada no decorrer de 2009, já havia transcorrido um tempo necessário para a divulgação, por intermédio dos docentes, do início da convergência às Normas Internacionais.

A segunda questão, por sua vez, procurou verificar a concordância dos discentes a respeito do conteúdo das alterações legais e técnicas em curso. Ao serem questionados se, a princípio, as alterações contábeis de maior impacto dizem respeito à nomenclatura dos grupos patrimoniais, 86% dos respondentes concordaram com essa afirmativa. Conforme apresentando no decorrer da revisão teórica, tem-se que a afirmativa é falsa, pois as alterações, muito além da nomenclatura dos grupos patrimoniais, diz respeito aos conceitos a serem utilizados na elaboração e preparação das demonstrações contábeis. Verificou-se, dessa forma, uma percepção de que as alterações promovidas pela Lei 11638/2007 estão ligadas apenas à forma de apresentação, e não representam alteração na essência contábil.

Essa percepção pode ser corroborada pelos resultados da questão de n. 3, na qual os alunos foram questionados se, de acordo com a nova legislação contábil, o curso de Ciências Contábeis deverá ter mais ênfase em conceitos e normas, com menor ênfase em lançamentos e regras prontas. Foi constatada uma divisão nas respostas obtidas, com 42,4% dos respondentes discordando dessa afirmativa e 57,6% apresentando concordância. Segundo o projeto pedagógico do curso, conforme a ementa das disciplinas, em determinados momentos do curso, há uma ênfase em lançamentos, não havendo maior preocupação com os conceitos e normas envolvidas, o que, de acordo com o novo paradigma contábil, deverá nortear a prática contábil.

Na quarta questão, os discentes foram perguntados a respeito da atualização em relação aos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Percebe-se que a

maioria (60,1%) não dispõe de tal conhecimento, sendo que 40,9% do total de respondentes afirmaram ter conhecimento de todos os pronunciamentos. Considerando-se a complexidade que envolve alguns pronunciamentos, como o Pronunciamento Conceitual Básico (30 páginas) e Redução ao Valor Recuperável de Ativos (42 páginas), entre outros que totalizam, à época, 15 pronunciamentos técnicos, pode-se supor que grande parcela dos respondentes afirmaram conhecer todos os pronunciamentos, mas que em virtude dos demais resultados obtidos, não afirmaram dispor de conhecimento de TODAS as normas.

A quinta questão apresentada aos discentes questionava se todos os professores estão utilizando, diariamente, as novas normas contábeis. De acordo com os resultados obtidos, 81% dos alunos concordaram com essa afirmativa. Entretanto, se deve levar em consideração as respostas da questão 2. Nessa questão, 86% dos alunos entendem que a principal alteração diz respeito à nomenclatura dos grupos patrimoniais. Os respondentes, dessa forma, podem apresentar uma interpretação errônea do conteúdo completo das alterações previstas na Lei 11638/2007, uma vez que a simples mudança de Ativo Realizável a Longo Prazo para Ativo Não Circulante não representa a adoção do processo de convergência às Normas Internacionais. Nesse sentido, quando o docente apenas alterar a nomenclatura dos grupos patrimoniais, pode ser interpretado pelo discente que está adotando integralmente o processo de convergência.

Na sexta e última questão os respondentes foram questionados a respeito da percepção de que as normas internacionais aumentaram a complexidade do ensino contábil. O total de 61,4% dos respondentes discordaram dessa afirmativa, o que demonstra que as mudanças conceituais ainda não estão sendo devidamente implementadas, fato esse corroborado, novamente, pela questão 2. As alterações conceituais, mais importantes e complexas, na época da realização da pesquisa, aproximadamente 18 meses após a edição da Lei 11638/2007, demonstrou haver uma ênfase maior nas nomenclaturas, não havendo, ainda, um aprofundamento a respeito de assuntos mais áridos, que podem provocar um aumento na complexidade do processo de ensino e aprendizagem da contabilidade, atendendo aos padrões internacionais.

No processo de pesquisa, os docentes foram

questionados também a respeito do processo de convergência às Normas Internacionais, com um grupo de questões com abordagem similar à apresentada aos discentes. Os resultados estão apresentados na Tabela 4:

**Tabela 4 – Concordância dos docentes, a respeito de afirmativas sobre o processo de convergência às normas internacionais**

| Afirmativa   | Grau de Concordância dos respondentes, em % |                       |                       |                     |
|--|---|-----------------------|-----------------------|---------------------|
|  | Discordo Totalmente                         | Discordo Parcialmente | Concordo Parcialmente | Concordo Totalmente |
| 1) Tenho conhecimento de que a legislação contábil brasileira está em processo de Convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade                               | 0   | 0                     | 4,7                   | 95,3                |
| 2) Entendo que, a princípio, as alterações contábeis de maior impacto no meu exercício profissional e docente dizem respeito à nomenclatura dos grupos patrimoniais.       | 20,9  | 16,3                  | 46,5                  | 16,3                |
| 3) De acordo com a nova legislação contábil, o curso de Ciências Contábeis deverá ter mais ênfase em conceitos e normas, com menor ênfase em lançamentos e regras prontas. | 2,4   | 18,6                  | 39,5                  | 39,5                |
| 4) Eu estou atualizado em relação a todos os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.  | 2,3   | 19,3                  | 37,2                  | 41,2                |
| 5) A(s) instituição(ões) de ensino onde ministro aulas promoveu(ram) alteração nos conteúdos programáticos das disciplinas, visando adequá-los à nova realidade.           | 4,7   | 16,3                  | 37,1                  | 41,9                |
| 6) A mudança nas Normas Contábeis, convergindo para a Contabilidade Internacional, tornou mais complexo o ensino da contabilidade.   | 16,3  | 25,5                  | 16,3                  | 41,9                |

Fonte: dados dos questionários

A resposta à primeira questão, com objetivo de verificar o conhecimento dos docentes sobre o processo de convergência, obteve uma concordância plena dos docentes. Ao analisar os resultados da segunda questão, por sua vez, detectou-se uma opinião convergente à resposta dos alunos, com 62,8% dos docentes concordando com a afirmativa de que as alterações de maior impacto dizem respeito à nomenclatura dos grupos patrimoniais. Essa concordância explica, parcialmente, a concordância de 86% dos discentes a respeito da mesma afirmativa, uma vez que a principal fonte de informação a respeito das mudanças contábeis são os docentes, que mantêm contato diário com os alunos. Dessa forma, há indícios de que as crenças dos docentes (de que as alterações são apenas

de nomenclatura, e não de conteúdo geral) são transmitidas aos alunos. Entretanto, ao se observar a essência das normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, percebe-se que as alterações são mais profundas.

Na terceira questão, ao serem questionados a respeito da ênfase do curso de Ciências Contábeis, 20,9% discordaram da afirmativa de que, conforme a nova legislação contábil, o curso de Ciências Contábeis deverá ter mais ênfase em conceitos e normas, com menor ênfase em lançamentos e regras prontas. Essa atitude, transmitida aos discentes, promove a manutenção do status quo do conhecimento contábil, não permitindo aos alunos o acesso às novas metodologias do conhecimento contábil, a serem utilizadas em seu cotidiano, após

a conclusão do curso.

Os resultados apurados na questão 3 pode ser explicados, parcialmente, pela resposta obtida na questão 4. Segundo as respostas obtidas, 21,6% dos docentes discordaram sobre estar atualizado em relação aos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Um profissional-docente que não tenha conhecimento das novas normas contábeis apresentará uma tendência à utilização didática das antigas normas, de seu conhecimento pleno.

Se for considerado o prazo de 18 meses, entre a promulgação da Lei 11638/2007 e a data da realização da pesquisa, pode ser considerado preocupante o fato de 21% dos docentes discordarem a respeito das instituições de ensino, onde ministram aulas promoverem alteração nos conteúdos programáticos das disciplinas, visando adequá-los à nova realidade. Não se trata de alteração da ementa das disciplinas, mas da adaptação dos conteúdos aos novos procedimentos contábeis em vigor.

A sexta e última questão aborda o aumento da complexidade do ensino da contabilidade, com a qual 58,2% dos docentes concordaram. Esse percentual de respostas, em contraposição à concordância dos discentes (38,6%), demonstra haver, ainda, uma distância entre a percepção dos discentes e a ótica dos docentes de Ciências Contábeis.

De acordo com Rengel et al (2009) as discussões acerca da regulamentação dos novos dispositivos legais deveriam ser ampliadas no sentido de contemplar aspectos específicos dessa nova realidade, discussões estas devem incluir, de acordo com os resultados desta pesquisa, o ambiente acadêmico, que visa proporcionar aos futuros contadores os meios para o exercício profissional pleno.

Pela análise dos resultados da presente pesquisa, pode inferir que, embora as alterações normativas, relativa ao processo de convergência às normas internacionais, sejam de conhecimento dos docentes e discentes, a visão do processo como um todo se encontra simplificada, limitando-se a aspectos de apresentação das demonstrações contábeis, não atingindo os objetivos desejados, que são promover uma mudança de paradigmas na área contábil. Os resultados apontam que os docentes, embora tenham conhecimento a respeito das mudanças, ainda apresentam certa resistência em promover as alterações conceituais necessárias, que promoverão a transposição da prática contábil nacional para as

Normas Internacionais. A resistência e os possíveis conflitos existentes devem ser objeto de uma resolução adequada por parte de todos os envolvidos nos procedimentos didático-pedagógicos, pois aspectos políticos e de poder podem influenciar, negativamente, a forma pela qual é conduzido o processo de ensino-aprendizagem, de acordo com as prerrogativas legais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de ensino e aprendizagem é algo complexo, que deve ter como objetivo a formação humana e profissional do discente. Como um processo dinâmico, ele deve promover a difusão de novos conhecimentos, à medida que tais conhecimentos são disponibilizados.

As alterações promovidas pela Lei 11.638/2007, dentre as quais pode-se destacar a convergência para as normas contábeis internacionais, representam um marco na história contábil brasileira. Entretanto, conforme os resultados apresentados na seção 4, ainda não provocaram mudanças substanciais nos meios pelos quais os docentes estão disponibilizando tais conhecimentos aos alunos. Há indícios de que, para alguns docentes, as alterações devam ser implementadas apenas em relação aos aspectos formais, não tendo impacto na essência das alterações, ou seja, em uma mudança conceitual.

As alterações menos complexas estão sendo inseridas no cotidiano acadêmico, enquanto que as demais alterações ainda não foram inseridas completamente nos conteúdos programáticos, demonstrando haver um distanciamento entre a realidade substantiva das organizações e a realidade acadêmica.

Como principal contribuição, o artigo apresentou, por meio das respostas obtidas, a percepção dos discentes e docentes de Ciências Contábeis, em relação ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Sob a ótica dos discentes, o referido processo, que é do conhecimento da maioria absoluta dos alunos, tem maior ênfase apenas na forma, não apresentando alterações substanciais nos conceitos, o que contradiz a essência das Normas Internacionais, emitidas pelo IASB. Quanto aos docentes, embora a totalidade dos docentes que responderam à pesquisa afirmou ter conhecimento do processo de convergência, uma

parcela significativa ainda interpreta a mudança como apenas cosmética, de nomenclatura, não possuindo conhecimento profundo das alterações propostas pela nova legislação. Esse fato pode implicar em não tratar de tais assuntos mais complexos com seus alunos, o que pode promover uma defasagem entre as normas vigentes e o que é efetivamente ministrado em sala de aula.

A principal limitação do presente trabalho é que a população de discentes pertence a apenas

uma instituição de ensino superior, não sendo possível generalizar as suas conclusões para outras instituições de ensino. Sugere-se, para pesquisas futuras, que a amostra de alunos seja ampliada, com discentes de instituições públicas e privadas, visando obter resultados que possam ser generalizáveis para todos os alunos de Ciências Contábeis e que permitam a aplicação de técnicas de análise quantitativa mais sofisticadas.

## 6. REFERÊNCIAS:

- ALMEIDA, M. C. BRAGA, H. da R. **Mudanças Contábeis na Lei Societária – Lei no 11.638, de 28/12/2007**, São Paulo, Atlas, 2008
- ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. O **Método nas Ciências Naturais e Sociais**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- BRASIL. **Comunicado BACEN nº 14259**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?CONVINT>. Acesso em 01/08/2013.
- BRASIL. **Circular SUSEP nº 357**. Disponível em [http://www.cpc.org.br/pdf/circ357\\_susep.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/circ357_susep.pdf) . Acesso em 01/08/2013
- BRASIL. **Instrução CVM nº 457**. Disponível em [www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc) . Acesso em 01/08/201.
- BRASIL. **Lei 11.638, de 28 de Dezembro de 2007**. Publicada no Diário Oficial da União em 28/12/2007.
- BRASIL. **Medida Provisória nº 449, de 03 de Dezembro de 2008**. Publicada no Diário Oficial da União em 04/12/2008.
- BRASIL. Projeto de Lei 3741/2000. Câmara dos Deputados. Disponível em [http://www.camara.gov.br/sileg/prop\\_detalhe.asp?id=20141](http://www.camara.gov.br/sileg/prop_detalhe.asp?id=20141). Acesso em 27/04/2009.
- BRASIL. **Resolução CFC nº 1.103**. Disponível em [www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1103.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1103.htm). Acesso em 27/04/2009.
- BRASIL. **Resolução CNE/CES 10 de 16/12/2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Publicada no DOU em 28/12/2004
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 13, 5, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J. The institutionalisation of accounting routines: Keano Ltd. **Proceedings of the 1995 Management Control Association Symposium**, 1997, pp. 217-233.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. DA SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CORREIA, B. M, SANTANA, C. M, AQUINO, D. R.B. Conhecimento de Contabilidade Internacional nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis: Estudo da Oferta nas Instituições de Ensino Superior das Capitais Brasileiras. In **Anais do XXI Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração e Contabilidade – ANPAD**, Rio de Janeiro, 2007.
- DE LUCA, M.M.M., CORNACHIONE JUNIOR, E.B., CUNHA, J.V.Aa., OTT, E. Associação de modelos de sucesso profissional e gênero entre graduandos de Ciências Contábeis. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.4, n.2, p.263-284, 2011
- DIACONU, P. International accounting system and its major challenges in time. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, vol. 5, No. 1 (Serial 44), Jan 2009.
- DIB, D. S. **A Controvérsia do planejamento na economia brasileira: a retórica como instrumento de formação de crenças**. 2001. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- ECHTERNACHT, T. H. S., NIYAMA, J. K., WEFFORT, E. F. J. O Ensino da Contabilidade Internacional Nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil. In **Anais do XXI Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração e Contabilidade – ANPAD**, Rio de Janeiro, 2007.
- IANNI, O.. Globalização: Novo Paradigma das Ciências Sociais. **Revista Estudos Avançados**. Instituto de Estudos Avançados da USP, Vol. 8,nº 21, 1994.
- MCLEAY, S.; NEAL, D.; TOLLINGON, T. International standardization and harmonization: a new measurement technique. **Journal of International Management and Accounting**. Vol. 10 (1), pp. 42–70, 1999.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- RENGEL, S.. CUNHA, J. V. A. da. LAVARDA, C. E. F. As Alterações da Lei das S/A sob a ótica dos proprietários de organizações de serviços contábeis do estado de Santa Catarina. In **Anais do 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2009.
- SANTOS, E. S., CALIXTO, L.. Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados de 2008 das empresas



brasileiras abertas. In **Anais do XVI Congresso Brasileiro de Custos**. Fortaleza, 2009.

SOUZA, F.D. S. de. Dilemas e incertezas da globalização. Disponível em <http://www.mundojovem.pucrs.br/artigo-17.php>. Acesso em 22/04/2009.

TRENTIN, G.N.S., DOMINGUES, M.J.C.S., CASTRO, D.M.R.S. Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis sobre ética profissional. In **Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 2008