

CARACTERÍSTICAS QUE AFETAM O JULGAMENTO DOS ACADÊMICOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS QUANTO AOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS DO CPC

*DESCRIPTION THAT INFLUENCE THE JULGAMENT OF THE ACCOUNTING SCIENCES STUDENTS
HOW TO TECHNICAL PRONOUNCEMENTS OF CPC*

Leandro Augusto Toigo¹
Caroline Sulzbach Pletsch²
Mara Vogt³
Larissa Degenhart⁴
Roberto Carlos Klann⁵

RESUMO: A Contabilidade no Brasil vem passando por uma série de transformações na busca de manter-se harmonizada com as normas internacionais de contabilidade, objetivando atender às demandas informacionais dos diversos usuários. O estudo objetiva analisar quais as características dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Este estudo tem caráter descritivo, de levantamento e com abordagem quantitativa. A população da presente pesquisa compreende 250 acadêmicos de instituições de ensino superior públicas e privadas do Estado de Santa Catarina, da região do Vale do Itajaí e da Grande Florianópolis. A amostra foi composta por 175 acadêmicos que responderam o questionário. Utilizou-se a estratégia metodológica da aplicação de questionário, com questões fechadas com os alunos do último ano do curso. Este estudo foi inovador, pelo fato de aplicar a análise de correspondência (ANACOR) para relacionar as características que afetam o julgamento e a interpretação de acadêmicos em relação aos estudos de casos sobre os Pronunciamentos Técnicos (CPCs), sugeridos por Lemes e Carvalho (2010). Os resultados destacam que para o correto julgamento existe a associação da característica de ser aluno de instituição pública, ter familiaridade com a norma contábil, postura conservadora e necessidade de atualização permanente como fatores importantes para o adequado julgamento e interpretação dos CPCs. Conclui-se que a realização de cursos de formação continuada pode ser um meio para fomentada e melhorar o entendimento e adequada aplicação dos CPCs.

PALAVRAS-CHAVE: Julgamento. Normas Contábeis. Acadêmicos de Ciências Contábeis. Análise de Correspondência.

ABSTRACT: *Accounting in Brazil has undergone a series of transformations in the quest to remain harmonized with international accounting standards - IAS, in order to meet the informational demands of different users. The objective of this study is analyze the characteristics of students accounting that are associated with your judgment and interpretation of technical pronouncements issued by the Accounting Pronouncements Committee (CPC) of the Brazil. This study is descriptive, survey and quantitative approach. The population of this study comprises 250 students from public and private universities in the Santa Catarina state, in the Vale do Itajaí and Florianópolis area. The sample consisted of 175 academic courses in Accounting who answered the survey. We used the*

1 Mestre em Ciências Contábeis (UNISINOS). E-mail: leandrotoigo@yahoo.com.br

2 Bacharel em Ciências Contábeis (UNIJULI). E-mail: carol_spletsch@yahoo.com.br

3 Bacharel em Ciências Contábeis (FAI). E-mail: maravogtcco@gmail.com

4 Bacharel em Ciências Contábeis (FAI). E-mail: lari_ipo@hotmail.com

5 Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração (FURB). E-mail: rklann@furb.br

methodological strategy of survey with closed questions with the graduate-students. This study was innovative because applying the correspondence analysis (ANACOR) to relate the characteristics that affect judgment and interpretation of academics in Accounting in relation to cases of CPC, suggested by Lemes and Carvalho (2010). The results highlight that for the correct judgment there is the association of the characteristic of being a student of a public institution, having familiarity with the accounting standard, conservative approach and need for continuous updating as important for proper judgment and interpretation of CPC's factors. It is concluded that conducting continuing education courses can be fostered and a means to improve understanding and proper application of CPC's.

KEYWORDS: Judgment. Accounting Standards. Academic's Accounting Sciences. Correspondence Analysis.

1 INTRODUÇÃO

A normatização contábil vem evoluindo de modo significativo nos últimos anos. Como exemplos citam-se as normas contábeis internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que aumentam o grau de julgamento e tomada de decisão sobre diversas situações da área contábil. O sucesso das informações contábeis depende do nível de conhecimento no que se refere ao processo de mensuração e reconhecimento, bem como a utilização de critérios claros, os quais envolvem o julgamento e a decisão (ORO; ROSA, 2013).

No Brasil, nos últimos anos, a contabilidade também tem passado por muitas mudanças, as quais fazem que as pessoas envolvidas mudem suas concepções e aumentem a necessidade da busca de novos conhecimentos (FERNANDES; LIMA; VIEIRA; NIYAMA, 2011). Tais mudanças tiveram início com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 7 de outubro de 2005, e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tendo como objetivo, acompanhar essa evolução e centralizar a elaboração de normas contábeis brasileiras, convergidas aos padrões internacionais.

Nesse contexto, as normas internacionais de contabilidade se fazem presentes em diversos componentes curriculares, tendo em vista a necessidade de constante atualização para a formação profissional dos acadêmicos de ciências contábeis (ORO; ROSA, 2013). O conhecimento dessas normas facilita a organização curricular. A disposição das disciplinas de forma fragmentada dificulta muitas vezes a apropriação do conhecimento na construção de uma visão crítica da realidade. Destaca-se ainda, a importância de estimular práticas interdisciplinares entre os acadêmicos e professores na construção do conhecimento (MIRANDA; LEAL; MEDEIROS, 2010).

Klann (2011) aborda que se o país está interessado na convergência de suas normas contábeis, é necessário que se preocupe com a adequação da legislação, forneça melhor proteção ao investidor, aplique boas práticas de governança e realize treinamento profissional, além de melhorar a qualidade da educação contábil. Sem a realização desses investimentos, o país corre o risco de possuir excelentes normas contábeis e não ter profissionais capacitados para aplicar tais normas com competência.

Frente ao exposto, propõe-se o presente estudo com o intuito de responder à seguinte questão: Quais as características que afetam o julgamento dos acadêmicos de Ciências Contábeis quanto aos Pronunciamentos Técnicos do CPC? A fim de responder à questão problema, busca-se analisar quais as características dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC.

A presente pesquisa teve como base os estudos de Chand, Patel e Patel (2010) e Almeida (2012). Porém, diferenciam-se destes por analisar outros pronunciamentos técnicos (CPCs) propostos por Lemes e Carvalho (2010). Além disso, analisou-se o julgamento dos acadêmicos de Ciências Contábeis quanto aos CPCs e não o entendimento dos auditores independentes. Ainda, avaliou o suporte oferecido pelos cursos de graduação para o maior entendimento dos CPCs no Brasil. Diferencia-se ainda por pesquisar as características com os níveis de acertos dos casos, diferente da proposta de Chand et al., (2010), que era pesquisar a influência do julgamento adequado dos casos com as características de ensino e aprendizagem.

Por fim, o estudo visa associar as características que estão associadas ao correto

juízo e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC com as respostas dos estudos de casos por meio da Análise de Correspondência (ANACOR). Esse método até o momento não envolveu a interpretação de CPCs e o perfil dos alunos, o que proporciona outro ponto de vista do tema. Cabe destacar a importância social desse estudo, que verificou o conhecimento dos acadêmicos perante os principais CPCs, demonstrando o quanto é essencial estar atualizado e possuir conhecimento para fornecer informações contábeis confiáveis e imparciais à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para fornecer suporte ao presente estudo, contextualizaram-se os CPCs utilizados na pesquisa: teste de recuperabilidade (CPC 01), imobilizado (CPC 27), estoques (CPC 16), ajuste a valor presente (CPC 12), intangível (CPC 04) e ainda, a combinação de negócios (CPC 15). Estes CPCs foram definidos como objeto do estudo por serem os mais abordados nas principais bibliografias sobre o assunto. Por fim, foram abordados estudos que mencionam as características que estão associadas ao correto juízo e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC.

2.1 TESTE DE RECUPERABILIDADE

Os ativos são registrados na contabilidade inicialmente pelo seu valor de custo. No entanto, com o avanço tecnológico, desenvolvimento de novos produtos, novos processos produtivos, exigência dos consumidores, entre outros fatores, fazem que alguns ativos percam parte da sua capacidade de geração de benefícios econômicos futuros (SANTOS; SANTOS; SILVA, 2010). Tavares, Ribeiro Filho, Lopes, Vasconcelos e Pederneiras (2010, p. 84) acrescentam que “essa desvalorização ocorre por constantes volatilidades na economia, por rapidez de inovações tecnológicas e até pela entrada de novos fornecedores com processos produtivos mais eficientes, dentre outros fatores”.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) (2010), quando o valor contábil de um ativo exceder seu valor recuperável, significa que ele está desvalorizado. Albani e Almeida (2012) destacam que o valor recuperável de um ativo é o maior valor apurado entre o valor líquido de venda e o valor em uso.

Se o valor recuperável for menor que o valor contábil, a perda a ser contabilizada será a diferença entre os dois valores. Caso o valor recuperável seja maior que o valor contábil, não existirá a perda por desvalorização (SOUZA; BORBA; ZANDONAI, 2011). Segundo o CPC 01 (R1) (2010), preço líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, deduzidas as despesas de venda. O valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados de um ativo ou unidade geradora de caixa.

2.2 ATIVO IMOBILIZADO

Os ativos devem ser considerados como potenciais geradores de benefícios econômicos futuros, sob o controle de uma organização (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Dessa forma, um ativo deve ser reconhecido como imobilizado se for provável a geração de benefícios econômicos futuros e os custos puderem ser mensurados confiavelmente (LEMES; CARVALHO, 2010).

O Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009) define os ativos imobilizados como aqueles que correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos que são destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, até mesmo os decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e o controle desses bens a ela. Ludícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010) destacam que, no ativo imobilizado são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos, que permanecem na empresa por mais de um período e são empregados no funcionamento normal da empresa.

O ativo imobilizado deve ser mensurado pelo seu custo, o qual compreende o preço de aquisição, os custos para colocar o ativo no local e em condições para o seu funcionamento e a estimativa inicial dos custos de desmontagem, remoção e restauração do local onde o item está localizado (CPC 27, 2009).

2.3 ESTOQUES

Os estoques são ativos circulantes que geralmente são convertidos em caixa ou em outros ativos no transcorrer do ciclo operacional da empresa. Assim, compreendem mercadorias e materiais que são utilizados no processo de produção, destinados à venda no decorrer das operações normais da entidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Conforme o estabelecido no Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) (2009), os estoques são os ativos mantidos no curso normal dos negócios, os produtos em processo de produção para venda, como também, na forma de materiais, estes que, serão consumidos ou transformados dentro do processo de produção ou ainda na prestação de serviços.

As finalidades de mensuração e avaliação dos estoques acontecem de diversas formas, dentre elas, a identificação do valor total dos recursos que se espera obter com a venda dos produtos ou serviços pertinentes ao estoque. Dessa forma, o estoque representa um elemento relevante no ativo total, para a determinação do resultado do período de muitas empresas (IUDÍCIBUS, 2009).

2.4 AJUSTE A VALOR PRESENTE

Quando houver efeito relevante decorrente de operações, os elementos integrantes do ativo e passivo, sejam eles de curto ou de longo prazo, devem ser ajustados a valor presente, o que reflete melhores avaliações de mercado. No que se refere à quantificação, o ajuste deve ser realizado com base exponencial, a partir do início da transação, tendo efeitos adequados nas contas às quais se vincula (CPC 12, 2008).

De acordo com Moraes Junior (2011), o valor presente apresenta o montante que é ajustado em função do tempo entre as datas de vencimento, operação, crédito ou obrigação de financiamento, resultante de outras transações da entidade, depois de deduzidos os encargos financeiros e de acordo com a taxa de encargos praticada no mercado. Dessa forma, quando realizado o ajuste a valor presente dos ativos que decorrem das operações de longo prazo, acontece dentro do período a redução da receita bruta das vendas.

O reconhecimento do ajuste a valor presente, conforme o CPC 12 (2008) deve ser realizado no início da operação relacionada aos ativos e passivos. Esse ajuste deve ser aplicado como uma nova medição a partir do momento em que há uma renegociação de dívidas.

2.5 INTANGÍVEL

O ativo intangível, de acordo com Lemes e Carvalho (2010, p. 195) é “um ativo não monetário identificável sem substância física”. Para ser assim reconhecido, deve atender às seguintes condições: identificabilidade, ser possível seu controle e, além disso, é necessário que gere benefícios econômicos futuros.

Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) definem os ativos intangíveis como os bens que não são palpáveis. Esses ativos são geradores de benefícios econômicos futuros controlados por uma entidade (IUDÍCIBUS et al., 2010). Dessa forma, necessitam ser reconhecidos contabilmente quando for provável a geração desse benefício econômico futuro e quando for possível mensurar de forma confiável o custo do ativo (CPC 04 (R1), 2010).

Teixeira, Petri e Marques (2012) salientam que os ativos intangíveis ganham espaço e chegam a superar o valor dos ativos tangíveis em alguns casos. A marca de uma empresa pode

ser superior em relação ao seu patrimônio; e os ativos intangíveis têm importância significativa na mensuração do valor da empresa. Outro aspecto levantado pelos autores é que o valor de mercado de uma empresa não pode ser explicado somente pelos seus ativos tangíveis, mas também pelos seus ativos intangíveis, como as patentes, marcas, pesquisa e desenvolvimento, capital intelectual, entre outros.

2.6 COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

O negócio é considerado um conjunto de atividades e ativos integrados, que são capazes de serem conduzidos e gerenciados para que tragam retornos para a entidade, na forma de redução de custos, dividendos, ou ainda na redução dos benefícios econômicos que estão diretamente ligados aos investidores, participantes ou membros da empresa, ou ainda, aos proprietários desta (CPC 15, 2011).

Segundo Lemes e Carvalho (2010), a combinação de negócios é identificada quando há uma transação na qual a empresa adquirente detém o controle de um ou mais negócios de outra organização. Esse controle é efetuado pelo adquirente de diversas formas: por meio da transferência de dinheiro ou de outros ativos, emissão de ações, assunção de passivos, envolvimento de diversos tipos de pagamentos e por meio de contrato. Além disso, é caracterizada como um evento ou uma operação na qual o adquirente alcança o controle dos negócios independente da operação e forma jurídica adotada (CPC 15, 2011).

A contabilização da combinação de negócios é feita por meio do método de aquisição, que compreende algumas etapas: identificação do adquirente, determinação da data de aquisição do negócio, ou seja, quando se obtém o controle da empresa adquirida, reconhecimento e mensuração dos ativos e passivos e ainda, a mensuração e reconhecimento do *goodwill*, que é o ganho resultante de uma aquisição (LEMES; CARVALHO, 2010).

2.7 FATORES QUE AFETAM O PROCESSO DE ENSINO E APRENDIZAGEM DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Em alguns momentos históricos, o Brasil adotou práticas educacionais que deixaram o conteúdo em segundo plano, o que prejudicou a qualidade do ensino no país. Segundo Takakura (1992), algumas características interferem no processo de ensino e aprendizagem da contabilidade, de acordo com a percepção dos alunos: a falta de tempo para dedicação às disciplinas do curso, o ensino médio fraco que não disponibilizou base para o curso, professores que não estimulam os alunos e ainda, o curso de baixa qualidade.

As características dos alunos que influenciam no aprendizado são outro aspecto levantado por Takakura (1992), e se apresentam da seguinte forma: a maioria dos alunos é de escola pública noturna, caracterizada geralmente pela baixa qualidade; alunos que exercem atividade remunerada durante o dia, dependem do emprego para continuar a estudar; e alunos que não possuem o hábito de leitura.

Fernandes et al., (2011) abordaram a discussão das características do processo de convergência contábil, na percepção de cento e noventa professores de todo o país, obtendo os seguintes resultados: a maior parte dos docentes avalia o processo de convergência importante e, o fato do país não possuir uma profissão contábil forte e atuante, pode representar obstáculos no método de adoção das normas internacionais de contabilidade na prática. Nessa pesquisa, os autores abordam que os professores demonstraram estar preparados para lecionar nessa nova realidade, ao contrário das instituições de ensino superior.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo tem caráter descritivo, pois descreve o julgamento que os alunos possuem sobre os casos e a influência de certas características identificadas na literatura que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC. Em relação à abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa. Quanto à estratégia utilizada na coleta dos dados, classifica-se como levantamento, por meio da aplicação de questionários.

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da presente pesquisa compreendeu 250 acadêmicos de instituições de ensino superior públicas e privadas do Estado de Santa Catarina, mais especificamente da região do Vale do Itajaí e da Grande Florianópolis, devido à acessibilidade aos respondentes. Tal acessibilidade ocorreu devido ao apoio de alguns professores dessas instituições que, voluntariamente aplicaram os referidos questionários em suas turmas. Fazem parte da amostra desta pesquisa, apenas os acadêmicos que frequentam o último ano da graduação, por possuírem teoricamente o conhecimento dos pronunciamentos contábeis. A amostra foi composta por 175 acadêmicos dos cursos de Ciências Contábeis.

3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Com o propósito de atender ao objetivo de pesquisa foi construído um questionário composto por duas seções. A primeira seção, baseada nos estudos de Chand et al., (2010) e Almeida (2012), abordam as 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. Utilizou-se nessa seção, uma escala de 1 a 10 para as respostas. Já a segunda seção, fundamentada em Lemes e Carvalho (2010), abordam casos referentes à aplicação dos CPCs sob o ponto de vista e argumentos do Sr. A e Sr. B, que apresentam duas alternativas para análise e julgamento dos respondentes, em escala *likert* de 1 (discordo fortemente) a 5 (concordo fortemente).

As respostas dos questionários foram tabuladas e analisadas pela análise de correspondências múltiplas (ANACOR), por meio do *software* LHStat® 3.6. O uso dessa técnica multivariada serve para: (i) facilitar a construção de uma tipologia de indivíduos por meio das modalidades das variáveis categóricas observadas; (ii) estudar a relação entre as variáveis observadas, bem como resumi-las; (iii) permitir a comparação de modalidades das variáveis observadas. Como solicita o método, as variáveis foram categorizadas, sendo comparadas as respostas dos CPCs com as características que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC. Apresenta-se na Tabela 1 a explicação das variáveis e dos casos utilizados no estudo.

Tabela 1: Questões aplicadas na pesquisa

Sigla	Descrição
IES=UNIV PÚBLICA/PRIVADA	Instituição de Ensino Superior
FAMILIAR= Baixa/Média/Alta	Familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade
ENTENDER= Baixa/Média/Alta	Entendimento quanto ao CPCs abordados
CONSERV= Baixa/Média/Alta	Conservadorismo quanto às Normas Internacionais de Contabilidade
TEXPAREA= Baixa/Média/Alta	Tempo de experiência profissional na área contábil
TEXPNORM= Baixa/Média/Alta	Tempo de experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade
CONCCURS= Formando/não formando	Quanto à conclusão do curso
ATUALIZ= Baixa/Média/Alta	Atualização em relação às Normas Internacionais de Contabilidade
Recu_SrA/Recu_SrB	Caso 1: Teste de Recuperabilidade de acordo com: Sr. A = conceito de acordo com a norma CPC 01. Alternativa correta. Sr. B = conceito de acordo com a norma CPC 01. Alternativa distorcida.
Imob_SrA/Imob_SrB	Caso 2: Ativo Imobilizado de acordo com: Sr. A = Custos que podem ser incluídos no valor contábil do ativo imobilizado. Alternativa correta. Sr. B = Custos que podem ser incluídos no valor contábil do ativo imobilizado. Alternativa distorcida.
Int_SrA/Int_SrB	Caso 3: Ativo Intangível de acordo com: Sr. A = Reconhecimento dos ativos intangíveis. Alternativa correta. Sr. B = Reconhecimento dos ativos intangíveis. Alternativa distorcida.
Est_SrA/Est_SrB	Caso 4: Estoque de acordo com: Sr. A = Custo final do estoque. Alternativa correta. Sr. B = Custo final do estoque. Alternativa distorcida.
CN_SrA/CN_SrB	Caso 5: Combinação de Negócios de acordo com: Sr. A = Avaliação de investimentos. Alternativa correta. Sr. B = Avaliação de investimentos. Alternativa distorcida
AVP_SrA/AVP_SrB	Caso 6: Ajuste a Valor Presente de acordo com: Sr. A = Registro do ajuste a valor presente. Alternativa correta. Sr. B = Registro do ajuste a valor presente. Alternativa distorcida

Fonte: Dados da pesquisa.

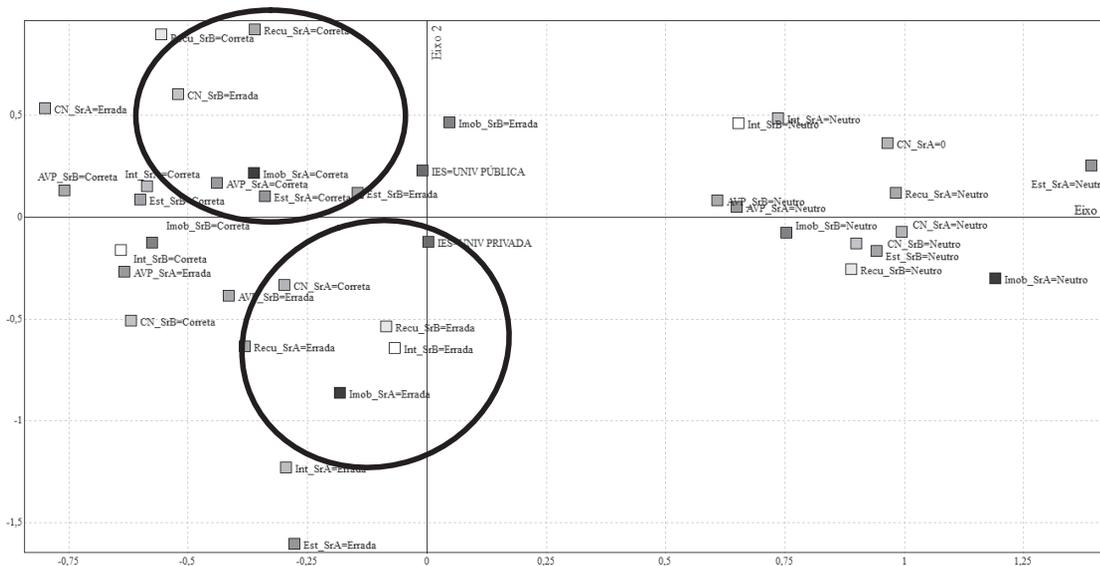
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para analisar a relação das características que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC com as respostas dos acadêmicos de Ciências Contábeis quanto aos CPCs, utilizou-se a técnica estatística multivariada de análise de correspondências múltiplas (ANACOR). Inicialmente foram analisadas as características dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC com as respostas dos casos sobre os CPCs, encontrando-se um Alfa de *Cronback* de 0,76, que é considerado um índice adequado.

Logo em seguida, cada característica foi analisada individualmente com todas as respostas dos casos sobre os CPCs. Esses estudos abordaram temas como: teste de recuperabilidade, ativo imobilizado, ativo intangível, estoque, combinação de negócios e ajuste a valor presente. Somente as correspondências que apresentassem Alfa de *Cronback* acima de 0,82 foram apresentadas e analisadas neste estudo.

Apresenta-se na Figura 1 a análise de correspondência entre as respostas fornecidas pelos acadêmicos sobre o tipo de instituição de ensino, pública ou privada, e o julgamento que estes tiveram referente à opinião do Sr. A e do Sr. B apresentadas nos casos sobre os CPCs.

Figura 1: Mapa das Universidades públicas e privadas



Fonte: Dados da pesquisa.

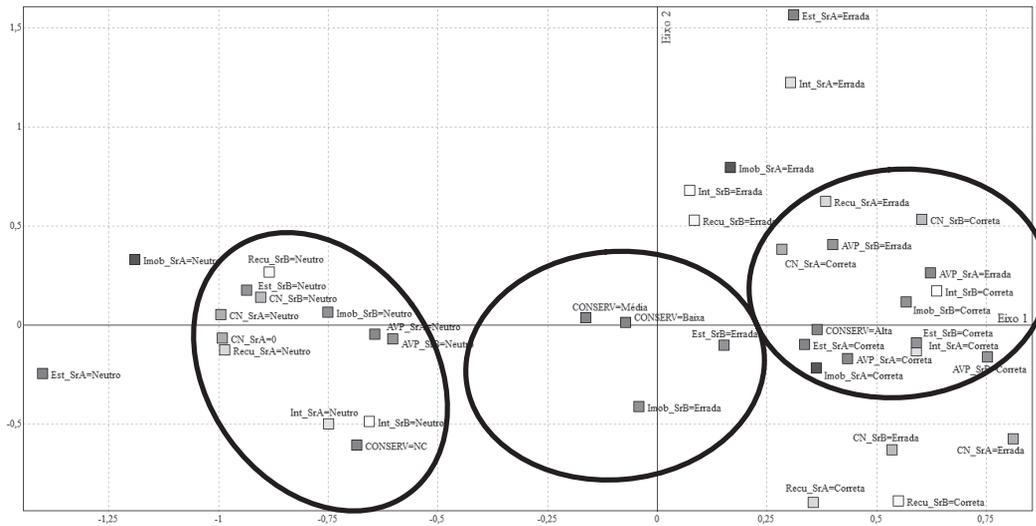
Ao analisar as informações listadas na Figura 1, verifica-se que o fato de a universidade ser pública ou privada afeta a resposta dos acadêmicos pesquisados. De forma geral, observa-se que houve correspondência das respostas corretas com os alunos vinculados às instituições públicas e respostas erradas de alunos de universidades privadas. Infere-se que tal fato pode estar vinculado a critérios de seleção mais rígidos presentes nas instituições públicas, ou ao maior tempo de dedicação do acadêmico ao curso nessas instituições.

Na sequência, apresentam-se as respostas da correspondência entre a familiaridade com as normas contábeis (escala de 1 a 10) dos acadêmicos em relação às demais respostas dos casos, apresentada na Figura 2.

Por meio da Figura 3 foi possível identificar que um baixo e médio entendimento dos respondentes sobre as normas contábeis está atrelado as respostas neutras e erradas. O respondente que indicou um alto entendimento das normas teve um maior número de respostas corretas. Assim, é possível inferir que o respondente reconhece o seu desconhecimento da norma contábil e toda a sua complexidade.

Na próxima correspondência das características dos acadêmicos com as respostas dos estudos de casos, analisou-se a característica conservadorismo (escala de 1 a 10), conforme se apresenta na Figura 4.

Figura 4: Mapa do conservadorismo do respondente em relação às normas contábeis



Fonte: Dados da pesquisa.

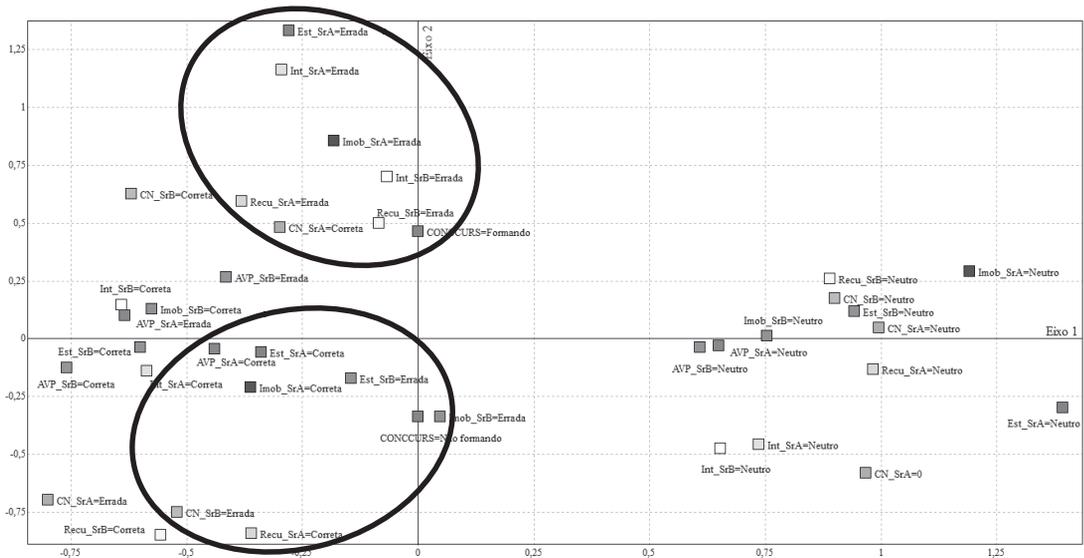
Depreende-se em relação à Figura 4 que os acadêmicos que não se posicionaram quanto ao conservadorismo apresentaram basicamente respostas neutras no questionário. Quanto ao baixo e médio conservadorismo, houve a correspondência de pouquíssimas respostas, sendo todas erradas. O respondente que se denominou conservador teve o maior índice de acerto dos casos. Essas respostas podem indicar que o maior nível de conhecimento tende a posicionar o aluno em uma postura conservadora.

A Figura 5 apresenta a correspondência da característica relativa ao tempo de experiência profissional em atividades da área contábil (escala de 1 a 10) e as respostas dos casos a respeito dos CPCs.

Por meio da Figura 6 verificou-se que os acadêmicos que indicaram ter experiência baixa e média sobre as normas contábeis também assinalaram respostas neutras ou erradas nos casos. Aqueles acadêmicos que indicaram ter maior tempo de experiência sobre as normas do CPC apresentaram um pouco mais de acerto. Diante da baixa diferenciação dos resultados, não é possível afirmar que quanto maior o tempo de experiência do acadêmico com as normas, melhor o seu nível.

Na Figura 7 realiza-se a correspondência dos formandos e não formandos com as respostas dos casos sobre os CPCs. Essa análise objetivou demonstrar a influência dos acadêmicos que estão se formando em relação àqueles que ainda possuem maior tempo até a conclusão do curso.

Figura 7: Mapa do tempo restante para a conclusão do curso

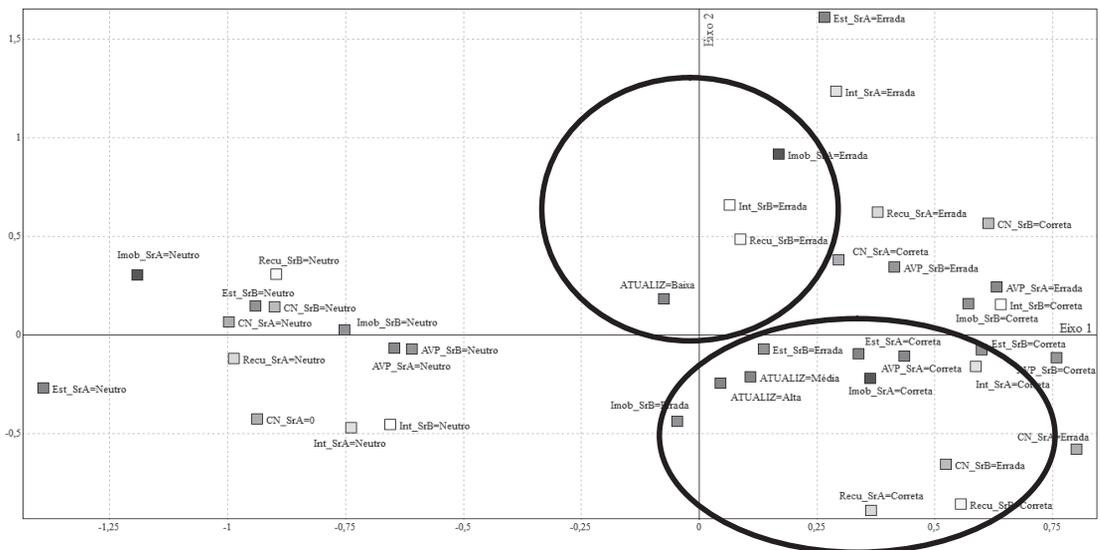


Fonte: Dados da pesquisa.

Foi possível perceber na Figura 7 que o fato de ser formando não afeta a resposta dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis quanto aos questionamentos pertinentes à pesquisa. Houve um equilíbrio nas respostas corretas e erradas nos dois extratos (formandos e não formandos).

Na sequência, mostra-se por meio da Figura 8 a correspondência da característica atualização das normas contábeis com as respostas dos casos sobre os CPCs. Nessa questão o aluno atribuiu a si mesmo um grau de atualização quanto às normas (escala de 1-10).

Figura 8: Mapa da atualização em relação às Normas Internacionais de Contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 8 apresenta que a maioria dos acadêmicos, que possuem média e alta atualização, respondeu corretamente as questões quanto aos CPCs. Em contrapartida, aqueles que possuem baixa atualização apresentaram respostas erradas nos casos apresentados. Com esses resultados infere-se que os alunos que se mantêm atualizados são os que estudam mais as normas e possuem contato permanente, o que possibilitou maior número de acertos das questões. Portanto, manter-se atualizado a respeito das normas do CPC é importante para o bom exercício profissional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar quais as características dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do CPC. Para tal, utilizou-se de 175 questionários respondidos por acadêmicos do último ano do curso de Ciências Contábeis de instituições públicas e privadas do Estado de Santa Catarina, localizados na região do Vale do Itajaí e da Grande Florianópolis, sobre os quais foi aplicada a análise de correspondência múltipla (ANACOR).

Os resultados demonstram que acadêmicos de universidades públicas apresentaram melhor desempenho (respostas corretas) em relação aos acadêmicos de instituições privadas. O processo seletivo mais rigoroso e o maior tempo de dedicação ao curso pelo acadêmico nas universidades públicas pode ser um fator que explique esse resultado.

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. Avalia-se, assim, que os professores podem ajudar os acadêmicos a ter maior entendimento das normas do CPC por meio da aplicação de exercícios, estudos de casos, discussão dirigida, enfim, de todas as ferramentas didáticas que possam ser utilizadas em classe e extraclasse para aumentar a familiaridade dos acadêmicos com as normas.

No que se refere ao conservadorismo, os acadêmicos que responderam ser mais conservadores apresentaram maior número de acertos. Esse resultado não deixa de ser intrigante, pois como as novas normas emitidas pelo CPC são baseadas em princípios e, de certa forma, menos conservadoras que as anteriores, esperava-se que acadêmicos mais conservadores apresentassem

menor nível de acerto em relação aos casos. É possível que outros fatores tenham contribuído para tal resultado. Por exemplo, o acadêmico mais conservador pode participar de mais cursos de atualização.

Em relação ao tempo de experiência profissional em atividades da área contábil, pode-se verificar que quanto maior o tempo de experiência na área contábil dos acadêmicos, menor é o seu nível de acerto. Tal fato pode ser atribuído à resistência a mudanças por parte dos pesquisados, pois quanto maior a experiência na área contábil, maior a sua ligação com as normas contábeis anteriores. Além disso, essa possível resistência a mudanças pode também prejudicar sua capacidade de julgamento, pois as “antigas” normas contábeis eram fundamentadas em regras ao invés de princípios.

Já quanto ao fator tempo de experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade, não é possível afirmar que um maior tempo de experiência represente maior nível de acertos. No que diz respeito ao tempo restante para os acadêmicos concluírem o curso de Ciências Contábeis, isso não afeta as respostas quanto ao julgamento dos CPCs. Percebeu-se ainda que a atualização em relação às Normas Internacionais de Contabilidade resultou em respostas corretas referentes ao julgamento dos CPCs, o que demonstra a necessidade de atualização constante na área contábil.

De modo geral, respondendo ao problema de pesquisa, pode-se afirmar que algumas características estão mais associadas ao correto julgamento dos CPCs do que outras, por exemplo: ser aluno de instituição pública, ter familiaridade com a norma contábil, postura conservadora e manter atividade de atualização permanente da norma. Diante disso, acredita-se que as características de instituição de ensino e a postura conservadora são pertinentes ao perfil do aluno, entretanto, a familiaridade e a atualização permanente com as normas disponibilizadas pelos cursos de formação continuada podem ser amplamente fomentados por universidades, conselhos de classe, sindicatos, associações, entre outros, para melhorar o entendimento e adequada aplicação dos CPCs. Dessa forma, acredita-se que o incentivo dessas características pode fazer a diferença para acelerar o processo de convergência contábil no país.

Por outro lado, a experiência somente na área contábil e o fato de ser formando do curso não contribuem para o maior entendimento ou julgamento correto das normas. No caso da experiência na área contábil, a associação encontrada foi negativa, ou seja, quanto mais experiência na área, menor a capacidade de julgamento dos CPCs dos acadêmicos investigados.

Sugere-se para pesquisas futuras a utilização de outros pronunciamentos do CPC, bem como uma amostra que envolva profissionais do mercado de trabalho, auditores independentes, professores da área contábil, entre outros profissionais da área, o que possibilita ampliar e aprofundar a discussão sobre o entendimento das normas contábeis brasileiras.

REFERÊNCIAS

ALBANI, P. C.; ALMEIDA, J. E. F. de. Teste de *Impairment* de Ativos: Análise Comparativa da Evidenciação das Companhias Abertas Listadas no Novo Mercado por Setor da Economia e Auditorias. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2012, São Paulo, **Anais...** São Paulo, 2012.

ALMEIDA, N. S. de. **Pronunciamentos Contábeis Brasileiros: evidências do entendimento dos auditores independentes do Brasil.** 2012. f. 132. Dissertação do programa de pós-graduação em administração (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2012.

BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 24, n.1, p. 3-37.

BHATTACHARJEE, S.; MORENO, K. The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced Auditors. **Journal of Behavioral Decision Making**, v. 15, n. 4, p. 361–377, 2002.

BONNER, S. E. Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge. **The Accounting Review**, V. 65, N. 1, p. 72–92, 1990.

CHAND, P.; DAY, R.; PATEL, C. Factors causing differences in the financial reporting practices in selected South Pacific Countries in the post-convergence period. **Academy Asian Journal of Management Accounting**, v. 13, n. 2, p. 111–129, 2008.

CHAND, P.; PATEL, C.; PATEL, A. (2010). Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 2, p. 280–289, 2010.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Retirado de <<http://cpc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2013.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília, 6 agosto de 2010.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): Ativo Intangível. Brasília, 5 de Novembro de 2010.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 12: Ajuste a Valor Presente. Brasília, 5 de Dezembro de 2008.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1): Combinação de Negócios. Brasília, 3 de junho de 2011.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 16: Estoques. Brasília, 8 de Maio de 2009.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 27 Ativo Imobilizado. Brasília, 26 de Junho de 2009.

DOUPNIK, T. S.; RICCIO, E. L. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting**, v. 41, n. 3, p. 237–261, 2006.

FERNANDES, B. V. R.; LIMA, D. H. S. de.; VIEIRA, E. T.; NIYAMA, J. K. Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada no Brasil. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 3, n. 3, p. 24-50, 2011.

FRANCIS, B.; HASAN, I.; PARQUE, J. C.; QIANG, W. Gender differences in financial reporting decision-making: Evidence from accounting conservatism. **Social Science Research Network**, v. 1, n. 53, 2009.

GRAY, S. J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. **Abacus**, v. 24, n. 1, p. 1–15, 1988.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas. 1. ed, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas. 9. ed, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

KLANN, R. C. **Gerenciamento de Resultados: análise comparativa de empresas brasileiras e inglesas antes e após a adoção das IFRS.** 371 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e

Administração) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

LEMES, S.; CARVALHO, N. L. **Contabilidade internacional para a graduação**: estudo de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, G. J.; LEAL, E. A.; MEDEIROS, C. R. Interdisciplinaridade no curso de Ciências Contábeis: os desafios e as possibilidades de aprender e ensinar a partir de uma experiência. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 1-22, 2010.

MORAES JÚNIOR, J. J. **Contabilidade geral**: exercícios comentados com as atualizações da Lei nº 11.638/2007 e da Lei nº 11.941/2009. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

ORO, I. M.; ROSA, F. S. Julgamento e tomada de decisão: um estudo baseado nas normas internacionais de contabilidade. In: VII Congresso ANPCONT. **Anais...** Fortaleza, 2013.

PSAROS, J.; PATEL, C.; WARNAKULASURIYA, S. A study of uncertainty expressions in Australian accounting and auditing standards. **Pacific Accounting Review**, v. 15, n. 2, p. 1–28, 2003.

SANTOS, O. M. dos; SANTOS, A. dos; SILVA, P. D. A. da. Reconhecimento de perdas para redução ao valor recuperável de ativos: Impairment em ativos de exploração e produção de petróleo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 2, p. 68-95, 2010.

SOUZA, M. M. de; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da perda no valor recuperável de ativos nas demonstrações contábeis: uma verificação nas empresas de capital aberto brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, p. 67-91, 2011.

SUN, J.; LIU, G. The effect of analyst coverage on accounting conservatism. **Managerial Finance**, v. 37, n. 1, p. 5–20, 2011.

TAKAKURA, M. Formação profissional do Contabilista. **Enfoque–Reflexão Contábil**, v. 5, n. 5, 1992.

TAVARES, M. F. N.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 1, p. 79–95, 2010.

TEIXEIRA, J. P.; PETRI, S. M.; MARQUES, T. O. O valor da marca como um ativo intangível: um estudo de caso da WEG SA. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 2, p. 45-67, 2012.

WATTS, R. L. Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. **Accounting horizons**, v. 17, n. 3, p. 207-221, 2003.