



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 24.09.2013. Revisado por pares em: 17.01.2014. Reformulado em: 30.01.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS BRASILEIROS: EVIDÊNCIAS DO JULGAMENTO DOS ACADÊMICOS CONCLUINTE DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRAZILIAN ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS: EVIDENCE OF GRADUATING STUDENTS INTERPRETATION IN THE ACCOUNTING COURSE

PRONUCEMENTS CONTABLES BRASILEÑO: EVIDENCIA DE ADJUDICACIÓN DEL ACADÉMICO GRADUARSE EN CONTABILIDAD

Autores

Leandro Augusto Toigo

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração.
Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Universidade Regional de Blumenau – FURB.
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC –
Brasil. Telefone: (47) 3321 0938.
E-mail: leandrotoigo@yahoo.com.br

Vanderlei Gollo

Mestrando pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau – FURB.
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC –
Brasil. Telefone: (47) 3321 0938.
E-mail: vande_gollo@hotmail.com

Paulo Roberto da Cunha

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração - Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Regional de Blumenau – FURB.
Professor da Universidade Estadual de Santa Catarina – UDESC.
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC –
Brasil. Telefone: (47) 3321 0938.
E-mail: pauloccsa@furb.br

RESUMO

O objetivo deste estudo é identificar os julgamentos dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis, em relação a quatro pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC. A pesquisa classifica-se como descritiva, *survey* com abordagem quantitativa. A amostra é composta por 217 alunos com 80% do curso realizado. Os resultados evidenciam baixo índice de julgamento adequado, apenas um CPC foi avaliado adequadamente pela maioria dos respondentes, os demais apresentaram elevada disparidade nas respostas, sendo que, as respostas corretas estão estatisticamente correlacionadas com o tempo de experiência profissional e a familiaridade dos alunos com os CPCs ou NICs.

Palavras-chave: Julgamento. Pronunciamentos contábeis. Acadêmicos de ciências contábeis.

ABSTRACT

This study identifies the objective judgments of graduating accounting students, in relation to four Brazilian accounting pronouncements. The research is classified as descriptive and the survey as a quantitative approach. The sample consists of 217 students with 80% of the course completed. The results showed a low rate of proper interpretation, only one Brazilian accounting pronouncement was adequately assessed by the respondents and the other largely showed great disparity in responses. However, the correct answers are statistically correlated with characteristics such as professional experience while Brazilian accounting pronouncements familiarity.

Keywords: Judgement. Brazilian Accounting Pronouncements. Graduating students of accounting.

RESUMEN

El objetivo de este estudio es identificar los juicios de los estudiantes que se gradúan en contabilidad con relación a los cuatro pronunciamientos contables emitidos por el CPC. La investigación se clasifica como estudio descriptivo, con enfoque cuantitativo. La muestra está compuesta por 217 estudiantes con 80% del curso celebrado. Los resultados muestran una baja tasa de juicio justo, solamente un CPC se evaluó correctamente por la mayoría de los encuestados, los demás mostraron una alta disparidad en las respuestas, y que las respuestas correctas se correlacionaron estadísticamente con la duración de la experiencia profesional y la familiaridad de los estudiantes con los CPCs o NICs.

Palabras clave: Judgement. Pronunciamientos contables. Ciencias contables académico.

1 INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais globalizado é necessário que as nações desenvolvam suas ações de forma harmonizada, a fim de proporcionar melhores condições para todos os envolvidos no mundo dos negócios. A contabilidade também está inserida neste contexto, pois, por se tratar de uma ciência que prepara informações aos seus usuários, e tendo em vista que estes usuários estão espalhados pelo mundo todo, tem a necessidade de preparar estas informações de maneira que possam ser compreensíveis por todos os que necessitarem delas.

A nova literatura contábil, antes voltada a atender as exigências específicas de cada país, está inserida em um cenário no qual os profissionais contábeis, investidores e demais

usuários, demandam de uma normativa contábil que consiga diminuir estas divergências entre os países, de modo que possam promover benefícios como a comparabilidade das informações financeiras (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2008).

A origem do *International Accounting Standards Board* (IASB), em 2001, foi significativa para o desenvolvimento deste novo cenário, por meio deste, surgiram indicações de que o processo de convergência contábil entre os países começaria a ser efetuado (ALMEIDA, 2012). Conforme Baker e Barbu (2007) esse início se deve a determinação para a elaboração e apresentação das demonstrações consolidadas a partir de 2005, envolvendo as empresas dos países da União Europeia, atuantes naquelas bolsas de valores, em consonância com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

No Brasil houve progressos à convergência ao Padrão Internacional, com a criação do Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC), regulamentando, a partir de 2010, a apresentação de demonstrações consolidadas de determinadas entidades do país, em conformidade com as normas emitidas pelo IASB e com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (ALMEIDA, 2012).

Não basta a adoção às normas internacionais de contabilidade, os profissionais contábeis envolvidos neste processo devem estar qualificados a atender a nova realidade. Estes podem encontrar preceitos divergentes dos que empregavam, além de expressões e instruções complexas, que dependem de julgamento para sua aplicabilidade, o que pode gerar incertezas em relação aos procedimentos que devem ser adotados para o assertivo atendimento das normas (ALMEIDA, 2012). Diante destas incertezas encontradas pelos profissionais contábeis, devido à necessidade de julgamento de certas situações, poderão os mesmos fazê-las de forma divergente. Com isso, a comparabilidade das informações, almejadas pela convergência aos padrões contábeis das IFRS, podem não ser alcançadas com eficácia (DOUPNIK; RICHTER, 2003).

Referenciando-se na abordagem de Douppnik e Richter (2003) sobre as incertezas no julgamento de normas contábeis e nos resultados da pesquisa de Almeida (2012) que revelou a divergência de interpretação dos CPCs pelos auditores brasileiros, fundamenta-se este estudo que busca verificar se existem divergências de julgamento por parte dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis quanto aos julgamentos adequados aos CPCs. Os CPCs objeto do estudo são: Custo de Empréstimos, Tributo sobre o lucro, Provisões e passivos contingentes e Intangíveis. Essa definição está baseada nas pesquisas de Chand, Patel e Patel (2010) e Almeida (2012), que justificaram os referidos CPCs, enfatizando que entre os escolhidos, dois referem-se a contabilização de grupos que já existiam nos balanços e são de fácil registro, e os outros dois representam situações novas e complexas.

Frente a este cenário e a problemática abordada sobre possíveis divergências interpretativas dos CPCs por profissionais contábeis, este estudo apresenta a seguinte questão problema: Qual é o julgamento dos alunos concluintes dos cursos de ciências contábeis, no que tange ao teor de quatro procedimentos contábeis baseados no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)? Para responder ao problema encontrado, o estudo objetiva identificar os julgamentos dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis, no que tange ao teor de quatro procedimentos contábeis baseados no Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A justificativa dá-se devido ao mesmo contribuir para o preenchimento da lacuna identificada na literatura científica da área de conhecimento sobre o julgamento dos CPCs por alunos concluintes do curso de ciências contábeis. A aplicação desse estudo a alunos concluintes fundamenta-se no fato que os mesmos serão os futuros profissionais contábeis e deveriam concluir seus cursos de modo que devam efetuar a correta avaliação dos CPCs. O estudo também é justificável no momento que nenhuma das várias pesquisas encontradas atendeu aos objetivos que estão sendo propostos neste estudo.

2 PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por finalidade estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre a contabilidade e informações desta natureza levando sempre em conta os padrões internacionais (CPC, 2013). O CPC é responsável pela emissão de documentos que representam a convergência de normas internacionais de contabilidade para o contexto nacional, sendo que, certas normas internacionais não são traduzidas e aplicadas no Brasil por imposição legal, tal como acontece com a Reavaliação Patrimonial (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010). De acordo com CPC (2013), a resolução 1.055 de 7 de outubro de 2005 instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC que possui as seguintes entidades na sua composição: ABRASCA, APIMEC, BM&FBOVESPA, CFC, IBRACON e FIPECAPFI.

Tais entidades que compõe o CPC foram definidas buscando atender de forma harmonizada as demandas dos profissionais contábeis no Brasil. Cada entidade representando sua classe deu sua contribuição na avaliação e aplicação da norma internacional. Entre os discursos internos do Comitê era evidente a necessidade urgente pela harmonização devido ao avançado processo de globalização e internacionalização das empresas que a economia brasileira vinha passando na época da criação do CPC (CPC, 2013).

Além dos pronunciamentos, o CPC emite orientações e instruções técnicas, que buscam auxiliar os profissionais contábeis no entendimento dos pronunciamentos, objetivando alcançar um maior grau de detalhamento da contabilidade, para atender as demandas específicas do ambiente empresarial.

Os pronunciamentos, orientações e instrumentos entraram em discussão a partir de 2007, entretanto a implantação dos mesmos ocorreu no exercício social de 2010, quando os mesmos foram adotados, sendo que isso representou um grande avanço histórico para a contabilidade. A partir da adoção, a contabilidade que era atrelada a regras, foi vinculada a pronunciamentos contábeis que requerem dos profissionais contábeis interpretações, os quais visam, além da comparabilidade das demonstrações, o alcance de informações com maior qualidade e transparência (ERNST & YOUNG; FIPECAPFI, 2011).

Dentre os pronunciamentos contábeis, serão brevemente tratados a seguir aqueles que fundamentam a elaboração dessa pesquisa: Custo de Empréstimo; Tributos sobre o lucro; Provisões, passivos e ativos contingentes; e Ativo Intangível.

2.1 CUSTO DE EMPRÉSTIMOS

O Comitê de pronunciamentos contábeis emitiu o CPC 20 - Custo de Empréstimos, elaborado a partir da IAS 23 (*Internacional Accounting Board 23 - Borrowing Costs* – Padrão Internacional de Contabilidade Custos de Empréstimos) com objetivo de harmonizar o registro deste elemento a norma internacional, sendo que o mesmo trata da contabilização dos custos de empréstimos, descrevendo em detalhes a formação dos mesmos, seu reconhecimento e evidenciação na divulgação dos relatórios financeiros (ERNST & YOUNG, 2011; FIPECAPFI, 2011).

Este estabelece que as empresas devam contabilizar o custo dos empréstimos inerentes a aquisição, construção ou a produção de bens como parte do custo dos ativos, exceto para ativos quantificáveis, produzidos em grande escala ou mensurados a valor justo (CPC 20, 2013). Define que a capitalização deve ser suspensa quando as atividades de desenvolvimento do ativo forem interrompidas. “A entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para o seu uso ou venda pretendidos estiverem concluídas” (CPC 20, 2013).

Como exemplo, menciona-se o caso de uma propriedade que apresenta alguns pequenos detalhes para ficar pronta, tal como a decoração (ALMEIDA, 2012).

2.2 TRIBUTOS SOBRE LUCRO

O reconhecimento, mensuração e evidenciação dos tributos sobre o lucro foram tratados pelo CPC 32. Elaborado a partir da IAS 12, objetivou harmonizar a norma internacional em uma contabilidade que sofreu forte influência do regulamento do imposto de renda e por muito tempo foi o grande impedimento da adoção das normas internacionais no Brasil (ERNST & YOUNG, 2011; FIPECAPI, 2011).

Tal pronunciamento tem o objetivo de estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. Para isso, é inerente ao registro do ativo ou passivo que a empresa espera recuperar ou liquidar o valor contábil desse mesmo ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação deste saldo tornará futuros pagamentos de tributos diferentes do que eles seriam e se tal recuperação ou liquidação não tivessem efeitos fiscais, a entidade deverá reconhecer um passivo ou ativo fiscal diferido (CPC 32, 2013).

2.3 PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Regulamentada no Brasil pelo CPC 25, a norma estabelece os conceitos e critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (ERNST & YOUNG; FIPECAPI, 2011). Com objetivo de simplificar a avaliação do CPC, abordam-se apenas as provisões e passivos contingentes.

Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (CPC 25, 2013).

O referido CPC prevê que a empresa deve manifestar suas responsabilidades e valores de forma clara e objetiva diante dos fatos perante terceiros. No entanto, apenas a decisão da diretoria ou do conselho de administração em reconhecer a obrigação não basta, é necessário dar publicidade a mesma nas demonstrações contábeis.

O pronunciamento define a relação entre as provisões e as contingências passivas. As provisões são reconhecidas por tratar-se de obrigações presentes cujo desembolso de recursos para sua liquidação é esperado, com confiável estimação. Para as contingências passivas, estas não são reconhecidas no balanço patrimonial ou demonstrativo de resultado e sim divulgadas em notas explicativas, por se tratarem de obrigações possíveis, que não estão sob o controle total da empresa, tendo seu desembolso como provável (NANINNI; SALOTTI, 2009).

2.4 ATIVOS INTANGÍVEIS

Este CPC tem como propósito harmonizar à norma internacional o registro de ativos que expressam o montante de recursos aplicados em ativos não monetários, identificáveis, pois podem ser separados dos outros ativos e não dependem da intenção de uso da empresa, controlados e geradores de benefícios futuros (ERNST & YOUNG, 2001; FIPECAPI, 2011). O CPC 04 traz exemplos de ativos intangíveis:

[...] conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas

de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização (CPC 04, 2013).

Para que um ativo intangível seja contabilizado, é necessário que haja benefícios econômicos futuros em favor da entidade. O custo do ativo deve ser mensurado com confiança, para isso as empresas devem utilizar premissas razoáveis e comprováveis. Em relação a este ativo, destaca-se a divisão entre as fases de pesquisa e desenvolvimento. Os gastos nesta fase devem ser lançados como despesa, por não demonstrar ainda que os gastos foram utilizados para produzir um ativo intangível em específico (CPC 04, 2013).

3 JULGAMENTO PROFISSIONAL

A área contábil tem se mostrado cada vez mais um ambiente com situações que requerem julgamento e tomada de decisões, devido à necessidade de estimar, mensurar, reconhecer e estabelecer critérios. Segundo Oro e Rosa (2013, p. 3):

[...] o julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais da contabilidade no que tange ao processo de mensuração e reconhecimento da informação, o êxito depende do nível de conhecimento do assunto, ou bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos.

De acordo com a literatura há diferenças entre julgamento e tomada de decisão. Para Eysenck e Keane (2007) a tomada de decisão consiste em resolver problemas, sendo que os indivíduos buscam escolher a melhor entre uma série de opções; e julgamento refere-se ao grau de precisão atribuído com possíveis consequências por meio das decisões que informam. Em relação à tomada de decisão, Hastie (2001), afirma que esta se refere a todo o processo que envolve a escolha de um determinado curso de ação.

A contabilidade brasileira tem sido influenciada pelos limites e critérios fiscais. Apesar das importantes contribuições e dos bons efeitos surtidos, esse fato impôs limites à evolução, ou, ao menos inibiu à adoção prática dos Princípios de Contabilidade. Isso porque a contabilidade era feita por muitas empresas, embasada principalmente, nos preceitos da normatização fiscal, que dispunha de critérios contábeis apropriados para esta finalidade (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010).

Conforme Martins, Martins e Martins (2007) na normatização existem regras detalhadas, especificando o que deve ser feito para cada situação encontrada. Os autores destacam que as soluções são encontradas a partir da leitura e estudo minucioso das regras. Assim sendo, não é necessário criar, pois neste caso o julgamento se resume a classificar o fato contábil com a situação a que ele se encaixa.

Este cenário vem mudando com a aderência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade. As IFRS não consistem apenas em um processo operacional, e com isso, conceitos culturais deverão ser modificados. A contabilidade antes baseada em regras passa a ser fundamentada nos princípios contábeis (DANTAS; NIYAMA; RODRIGUES; MENDES, 2010). Considerando a natureza de um sistema contábil baseado em princípios, surge com maior frequência o julgamento, tendo em vista que a normatização abre espaço para a interpretação.

Estudos têm sido desenvolvidos no Brasil para explorar estas características de julgamento e tomada de decisão. Macedo e Fontes (2009) buscaram em seu estudo promover a discussão e o reconhecimento de que sistematicamente desviam-se as decisões de um comportamento puramente racional, em virtude do uso de heurísticas de julgamento e da teoria dos prospectos, que em muitos casos levam a vieses de decisão. Os resultados mostram que, de maneira geral, o uso das heurísticas de julgamento, bem como da teoria dos prospectos, levam a vieses, que desviam a escolha de uma alternativa meramente racional.

O estudo de Silva e Gonçalves (2011) consistiu em verificar se a demonstração pro forma influencia o usuário da informação contábil no processo decisório. A pesquisa foi realizada por meio de questionário aplicado a 355 estudantes de Ciências Contábeis. Os resultados mostraram que a imobilização do patrimônio líquido possui uma influência sobre os resultados. Mas de modo geral, a demonstração pró-forma não altera de maneira significativa o usuário da informação contábil no processo decisório.

Pinto (2012) estudou em ambiente contábil o processo de decisão à luz da Teoria dos Prospectos, demonstrando que as decisões são baseadas principalmente em julgamento, contribuindo para consciência das imperfeições dos julgamentos e decisões. Os resultados apontam para a decisão à escolhas por questões que circundam em maiores certezas no campo dos ganhos.

Com objetivo de avaliar a capacidade de julgamento e tomada de decisão de acadêmicos de ciências contábeis na resolução de questões que envolvem as normas internacionais, e ainda, na análise das heurísticas que envolvem o julgamento e a tomada de decisão, Oro e Rosa (2013) constataram um maior uso das heurísticas da disponibilidade e ancoragem e ajuste nas questões analisadas. Por fim, os achados da pesquisa revelam pontos importantes e que reforçam a importância do julgamento e tomada de decisão na formação acadêmica como habilidade do Contador.

4 ESTUDOS RELACIONADOS

Takakura (1992) elaborou um estudo sobre o aprendizado dos alunos de ciências contábeis. Este menciona que o ensino da contabilidade não está dissociado da forma de ensino das outras áreas, porém no contexto atual a contabilidade se tornou muito exigente, requerendo mais análises e discussões, profissionais atuantes e competentes. Os resultados apontam que os alunos tem dificuldade no desenvolvimento do curso devido a: falta de tempo para dedicação às disciplinas do curso; falta de base no curso de nível médio; professores desestimulantes; e baixa qualidade do curso. Além desses fatores, outras características do aluno do curso de Ciências Contábeis impactam no ensino, tais como: o fato de a maioria ter feito o 1º e 2º grau em escola pública e no período noturno; o exercício da atividade remunerada; dependência do trabalho para continuar os estudos; e ausência do hábito de leitura.

O estudo de Doupnika e Richterb (2003) investigou o efeito da língua, cultura e tradução linguística sobre a interpretação de expressões verbais que possam gerar incerteza, encontrados nas Normas Internacionais de Contabilidade. Os dados foram coletados a partir de Contadores Públicos Certificados, americanos e alemães. Os resultados indicam diferenças significativas na interpretação entre os grupos. Algumas diferenças são atribuídas a um efeito de linguagem-cultura e outras, para o efeito de tradução, porém o efeito de linguagem-cultura demonstra estar mais presente. Estes resultados levantam a questão de saber se as Normas Internacionais de Contabilidade podem ser aplicadas de forma consistente em linguagem-cultura.

Chand, Patel e Patel (2010) examinaram a interpretação de quatro normas internacionais de contabilidade e possíveis divergências pelos auditores. As normas internacionais abordadas foram sobre o custo de empréstimos, no qual os auditores se posicionavam em relação a capitalização dos seus custos; tributos sobre o lucro, no qual os respondentes deveriam avaliar a contabilização do ativo fiscal diferido; sobre o *goodwill*, em que os auditores deveriam se posicionar sobre a sua amortização, e por último, sobre pesquisa e desenvolvimento em que os pesquisados deveriam se posicionar a respeito de um projeto em empresa agrícola. Os resultados demonstram que a interpretação da norma foi afetada ou não adequada pela complexidade da mesma e pela familiaridade dos profissionais com as

IFRS, e ainda, foram identificados resultados distintos de interpretação de firmas de auditoria *Big four* e as outras pesquisadas.

Almeida (2012) em seu estudo explorou a interpretação de quatro CPCs por auditores externos que prestam serviços às companhias cadastradas na CVM. Como resultado, a pesquisadora encontrou divergências de julgamento por parte dos auditores e para encontrar alguma explicação correlacionou as respostas dos auditores com cinco características, tais como: a) tamanho da empresa; b) familiaridade com as normas; c) nível de conservadorismo; d) experiência profissional em atividades de auditoria; e) experiência com atividades relacionadas às IFRS. Os resultados apontaram que o maior ou menor tempo de experiência em auditoria não fizeram estatisticamente diferença para interpretar os CPCs, entretanto, as demais características mencionadas fizeram diferença.

Portanto, esse estudo estruturou-se considerando os resultados de algumas pesquisas: Takakura (1992) apontou as dificuldades dos acadêmicos que impactam no aprendizado; Doupnika e Richter (2003) encontraram influência do efeito da língua, cultura e tradução linguística na interpretação das normas internacionais; Chand, Patel e Patel (2010) encontraram divergência na interpretação de auditores que atuam nas ilhas Fiji e adotam as normas internacionais e Almeida (2012) que avaliou a interpretação dos auditores externos brasileiros e a influência de algumas características profissionais.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar os julgamentos dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis, no que tange ao teor de quatro procedimentos contábeis baseados no Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi desenvolvida esta pesquisa que se caracteriza como descritiva, com abordagem quantitativa com utilização de questionário para coleta de dados.

Para a aplicação do instrumento de pesquisa foi necessário adaptar cinco questões sobre características do respondente do questionário utilizado por Almeida (2012), ou seja, apenas se alterou o direcionamento de auditores para alunos. O referido questionário é constituído por duas seções, além de uma apresentação inicial em que são descritas sua finalidade e algumas instruções para seu preenchimento. A primeira seção aborda questões sobre a interpretação dos CPCs. Para cada questão é apresentada uma situação problema, e logo após as opções de resposta em escala *likert*, com cinco pontos compostos pelas seguintes alternativas: discordo fortemente, discordo, neutro, concordo e concordo fortemente. Cada situação problema apresenta graus de complexidade diferentes tal como foi aplicado no estudo de Chand, Patel e Patel (2010). No questionário de Almeida (2012), o caso 1 - custo do empréstimo, caso 2 - reconhecimento dos tributos diferidos e caso 4 - pesquisa e desenvolvimento apresentam um maior grau, enquanto que o caso 3 - provisões e passivo contingente um menor grau de dificuldade, entretanto existe apenas uma resposta correta.

Em cada cenário os alunos deveriam opinar sobre a situação problema, sendo que o primeiro é composto pelo custo dos empréstimos, o segundo pelo ativo fiscal diferido, o terceiro pelas provisões e passivos contingentes e o quarto pela pesquisa e desenvolvimento. A segunda seção trata de informações referentes ao perfil dos alunos, quanto à familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade (NICs) ou CPCs, conservadorismo do respondente, experiência profissional na área contábil, experiência com as NICs ou CPCs, o grau de integralização do curso, o hábito de leitura, tipo de Instituição de Ensino Superior (IES) - público ou privada, vínculo empregatício e área de atuação.

Mesmo o questionário a ser aplicado tendo poucas adaptações do questionário de Almeida (2012), realizou-se pré-teste ao aplicá-lo a cinco alunos de um programa de Pós graduação em Ciências Contábeis, sendo que os ajustes sugeridos foram avaliados e atendidos.

Esta pesquisa abrangeu os alunos de seis universidades dos cursos de ciências contábeis de universidades públicas e privadas do Estado de Santa Catarina, sendo que o critério de escolha foi acessibilidade aos respondentes. Fazem parte da amostra desta pesquisa apenas os alunos que frequentam o último ano da graduação. O questionário foi respondido por 234 alunos, no período de 15/05/2013 a 05/07/2013, sendo que destes 17 precisaram ser excluídos por estarem incompletos.

As respostas obtidas por meio de escala *likert*, foram tabuladas, relacionadas e analisadas comparando com respostas que deveriam ser as mais adequadas ou corretas conforme texto da norma dos CPCs abordados, e posteriormente estes resultados foram correlacionados com as características do perfil do acadêmico respondente por meio da utilização do programa estatístico SPSS®.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para atender ao objetivo da pesquisa os questionários foram impressos e distribuídos a seis professores dos cursos de ciências contábeis de diferentes universidades do Estado. As IES pesquisadas são Universidades que estão distribuídas por várias regiões do Estado de Santa Catarina. A Tabela 1 apresenta o quantitativo de questionários aplicados e obtidos.

Tabela 1 - Universidades pesquisadas

Instituição de ensino	Questionários aplicados	Questionários válidos
FURB	32	31
UDESC	23	22
UFSC	43	40
UNC	23	21
UNOCHAPECÓ	67	60
UNOESC	46	43
TOTAL	234	217

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 1, observa-se a relação das universidades pesquisadas, dentre elas três são públicas (UFSC, UDESC e FURB), totalizando 42,86% dos questionários válidos e três são privadas (UNOCHAPECÓ, UNC e UNOESC) com 57,14%. Com estes resultados, constata-se uma amostra distribuída de forma equilibrada entre os questionários válidos das universidades públicas e privadas. Em seguida, realizou-se a identificação do perfil dos respondentes, com o questionamento sobre: a familiaridade do respondente com as NICs (atribuição de nota), o conservadorismo para a aplicação das NICs (atribuição de nota), a experiência profissional na área contábil (em anos), a experiência profissional com as NICs (em anos), o grau de integralização do curso (disciplinas restantes) e o nível de leitura (quantidade de livros lidos), tal como segue na Tabela 2.

Tabela 2 - Perfil dos respondentes

Características*	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Acima de 10
Familiaridade	1,4	2,8	5,5	10,6	15,7	28,6	16,1	9,7	6,9	1,4	1,4	0,0
Conservadorismo	2,3	3,7	4,6	7,8	14,3	28,1	15,7	12,4	7,4	1,8	1,8	0,0
Experiência contábil	22,6	13,4	18,9	18,0	11,1	9,7	0,5	2,3	1,4	1,4	0,5	0,5
Experiência com NICs	57,6	17,1	11,1	5,1	4,6	1,4	0,9	0,9	1,4	0,0	0,0	0,0
Integralização do curso	1,4	2,3	5,5	6,0	11,1	18,9	8,8	10,6	7,8	4,1	6,0	17,5
Livros literários lidos	20,7	12,4	19,8	18,4	6,0	8,8	4,6	2,3	2,8	0,9	0,0	3,2

* Todas as informações são dadas em percentuais.

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 2 verifica-se que a maioria dos respondentes (60,4%) declararam possuir uma familiaridade mediana com as NICs, entre 4 a 6 em escala de 0 a 10. Este resultado deveria ficar mais próximo a 10 em decorrência que o questionamento foi aplicado a acadêmicos, porém acredita-se que estas respostas refletem o pouco tempo de implantação dos CPCs, ou seja, desde 2010. Outro ponto abordado foi o conservadorismo do respondente, 56,20% se consideram medianamente conservadores (entre 4 a 6), sendo que esta é uma característica própria do acadêmico. Entretanto, a experiência profissional na área contábil da maioria dos respondentes mostrou-se muito baixa, 54,9% dos alunos indicaram não possuir, ou possuir até dois anos de experiência. Essa pode ser considerada uma característica predominante dos acadêmicos de contábeis, que buscam no curso uma profissão. Outra característica abordada foi a experiência profissional com as NICs, 57,6% dos alunos indicaram não possuir tal prática.

O questionamento realizado sobre a integralização do curso variou mais, ficou entre 5 a 10 disciplinas ou 80% restantes para finalização do curso, ou seja, os alunos pesquisados estão entre o sexto e oitavo semestre. Esse resultado poderia indicar que possivelmente os respondentes ainda não chegaram a estudar todas as NICs ou CPCs propostas pelo Projeto Pedagógico do Curso. E por último, para avaliar o nível de leitura e aprendizado segundo o estudo de Takakura (1992), indagou-se a respeito da quantidade de livros literários lidos pelos acadêmicos no ano anterior, 20,7% responderam que não leram livro algum, sendo que a maioria (71,3%) leram até 3 livros. Isso demonstra o nível de leitura dos acadêmicos de ciências contábeis.

Pelo questionário aplicado foram avaliadas outras características não apresentadas na Tabela 2, tais como: atuação na área contábil, com 30,41% trabalhando na área contábil, 53,92% não trabalham e 15,67% trabalham em áreas afins; quanto ao vínculo empregatício público e privado, 14 dos 217 respondentes informaram que trabalhavam em empresas públicas, ou seja 6,45%. Como os CPCs abordados neste estudo estão voltados para empresas privadas, este resultado demonstra que a amostra é adequada para atender aos objetivos da pesquisa. Após a abordagem das características dos respondentes é possível verificar o objeto principal deste estudo, que consiste na análise do julgamento de uma amostra não probabilística e aleatória de acadêmicos de ciências contábeis, sobre alguns CPCs.

6.1 CUSTO DOS EMPRÉSTIMOS

O Quadro 1 apresenta a primeira situação problema ou estudo de caso, custo dos empréstimos, com a descrição da situação-problema e as alternativas de resposta. A Tabela 3 expõe as quantidades e percentuais do julgamento dos acadêmicos em escala *likert*. Inicialmente avaliou-se o julgamento da amostra como um todo, sem segmentação por característica do perfil do respondente, logo em seguida, correlacionou-se as respostas corretas com características dos respondentes que pudessem explicar seu julgamento.

Quadro 1 - Caso 1: Custo dos Empréstimos

CASO - Uma construtora conseguiu um contrato de construção de três blocos de apartamentos, como parte de um projeto habitacional. Diante disso, a empresa captou R\$ 4 milhões em um financiamento e começou a trabalhar no primeiro bloco de apartamentos. Posteriormente, negociou um empréstimo de R\$ 8 milhões para garantir o capital necessário para a conclusão do projeto inteiro. No final do exercício social em curso, o primeiro bloco de apartamentos está 95% acabado, necessitando de conclusão dos trabalhos administrativos, de finalização do assentamento de azulejos e de instalações de lâmpadas, interruptores, chuveiros, vidraças, persianas e pequenos acessórios. Os outros dois blocos, por sua vez, estão em uma fase menos avançada de conclusão. Em uma análise geral, a empresa já tem certeza de que todo o projeto vai gerar lucro. **Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. A e o Sr. B, que são dois contadores que trabalham na construtora. Sr. A:** “Agora que uma parte do projeto está substancialmente concluída, nós não poderemos capitalizar os juros dos empréstimos no bloco 1.” **Sr. B:** “Não. Nenhuma parte do projeto foi substancialmente concluída. Sendo assim, nós continuaremos capitalizando os juros dos empréstimos nos três blocos.”

Fonte: Almeida (2012).

O Quadro 1 demonstra o estudo de caso 1 apresentado ao aluno respondente que retrata uma situação de contabilização dos juros dos empréstimos. Em conjunto foi transcrito o diálogo entre dois contadores que possuíam opiniões diferenciadas sobre a contabilização do mesmo. Ao aluno respondente foi solicitado que se posicionasse quanto ao julgamento do Sr. “A”, em uma escala *Likert* de julgamento. Para auxiliar o respondente, logo após o caso, foi transcrito o item 24 do CPC 20 que aborda sobre o custo do empréstimo, segundo o mesmo, deve ser cessada a capitalização dos juros dos empréstimos quando o imobilizado, ou partes representativas (bloco de apartamentos), estivessem praticamente concluídas. Dessa forma, fica evidenciado que os ativos estão substancialmente prontos quando necessitam de pequenas implementações para sua efetiva conclusão, tais como decoração de uma casa, apartamento, etc. Com a situação-problema apresentada e o item 24 do CPC 20 disponibilizados foram obtidas as seguintes respostas conforme segue na Tabela 3.

Tabela 3 - Respostas do caso 1: Custo do empréstimo

	Discordo Fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo Fortemente
Respondentes	24	111	41	38	3
%	11,06%	51,15%	18,89%	17,51%	1,38%

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 3, percebe-se 62,21% (discordo fortemente e discordo) dos alunos discordam da opinião do Sr “A”, que argumenta pela cessação da contabilização dos juros dos empréstimos no bloco 1. Apenas 18,89% dos acadêmicos concordaram com o Sr. “A”, que apresenta opinião adequada ao CPC 20, ou seja, concordo fortemente é a resposta correta. E ainda, obteve-se um representativo percentual de indecisos, 18,89% dos acadêmicos declaram-se neutros a opinião dos dois contadores. Estas respostas convergem com os resultados do estudo de Almeida (2012) que avaliou em 2011 a opinião de auditores de firmas *Big four* e não-*Big four*. Os resultados percentuais obtidos dos universitários indicam que os mesmos não interpretaram corretamente o CPC, sendo que isso poderia ser explicado pelo motivo que o CPC - Custo de empréstimo é recente e poderia ter sido pouco abordado em sala de aula e no ambiente de trabalho.

Por meio da utilização do programa SPSS, foram analisadas as respostas do estudo de caso 1 e as características de perfil dos respondentes. Inicialmente, os dados tabulados foram avaliados pelo teste de *Kolgomorov-Smirnov* que considerou a amostra normal. Em seguida, foi aplicado sobre os dados a Correlação de *Pearson* que indicou a existência de duas

características básicas dos respondentes que acertaram a resposta, dessa forma, uma delas foi o Tempo de experiência com as NICs com 16,1% de correlação, e a segunda foi a Familiaridade com as NICs com 15,5%, ambas com o nível de 5% de significância.

Portanto, diante de todas as variáveis abordadas pelo estudo de Almeida (2012) e que foram utilizados nesta pesquisa, verifica-se que o tempo de experiência com as NICs e familiaridade explicam a contabilização adequada dos juros dos empréstimos. Diferentemente das características explicativas apontadas por Almeida (2012) no estudo de caso 1, este estudo descobriu características estatisticamente correlacionadas que possivelmente acabaram tendo sua consolidação devido ao tempo transcorrido de implantação dos CPCs, e também porque estes representam a percepção dos acadêmicos, que acabam retratando em suas respostas o seu conhecimento adquirido.

6.2 RECONHECIMENTOS DE TRIBUTOS DIFERIDOS

O segundo estudo de caso tratado foi o Reconhecimento de tributos diferidos, que por meio do Quadro 2 foi apresentado aos alunos respondentes. Conjuntamente foi exposta a situação problema e as alternativas de julgamento de opinião. A Tabela 4, a seguir, apresenta as referidas respostas obtidas. Neste estudo de caso também foi aplicada a correlação de *Pearson* entre as características do perfil dos respondentes com a resposta correta.

Quadro 2 - Caso 2: Reconhecimento de tributos diferidos

CASO - O balanço de uma montadora de automóveis mostra um valor substancial na conta de impostos diferidos. Tal valor está relacionado aos prejuízos apresentados nos últimos três anos, em função das quedas em suas vendas. A companhia atribui esse fato à instabilidade econômica oriunda da crise de 2008 e, mais recentemente, ao aumento da taxa de juros, à redução dos incentivos nesse setor e aos desastres naturais ocorridos no Japão, que provocaram a destruição dos seus principais fornecedores de peças. A montadora apresentava rentabilidade no passado e espera retornar à lucratividade quando o seu nível de vendas voltarem ao normal. **Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. C e o Sr. D, que são dois contadores que trabalham na montadora. Sr. C:** “Teremos que baixar uma parte do ativo fiscal diferido, pois não podemos afirmar que ele será totalmente compensado antes de sua expiração.” **Sr. D:** “Não, nós podemos manter o saldo na conta do ativo fiscal diferido, uma vez que ele será utilizado quando a empresa retornar ao seu nível normal de lucratividade.”

Fonte: Almeida (2012).

O Quadro 2 apresentou aos alunos informações de uma montadora de veículos que apresentava em seus ativos impostos diferidos, decorrentes de prejuízos nos três últimos anos, provocados por aumento na taxa de juros, redução nos incentivos e aumento dos custos dos componentes, adquiridos do Japão por causa das muitas indústrias destruídas em função de desastres naturais. Em seguida foi apresentado aos respondentes a divergência dos contadores da empresa, o Sr. “C” acreditava que seria adequado baixar estes ativos para o resultado, enquanto que o Sr. “D” achava correto a permanência dos mesmos impostos diferidos no ativo. Ao aluno respondente, foi solicitado um posicionamento a respeito da opinião do Sr. “C”, e para auxiliá-lo foi disponibilizado, logo abaixo ao Caso 2, os itens 35 e 36 do CPC 32 que abordam sobre o Tributo sobre o Lucro. Como resultado da solicitação de posicionamento do respondente, foram obtidas as informações constantes na Tabela 4.

Tabela 4 - Respostas do caso 2: Reconhecimento de tributos diferidos

	Discordo Fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo Fortemente
Respondentes	6	50	69	83	9
%	2,76%	23,04%	31,8%	38,25%	4,15%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificando os resultados obtidos observa-se pela Tabela 4 que há uma representativa discordância de julgamento, tal como foi observado no estudo de caso 1. Um percentual representativo concorda e concorda fortemente com o Sr. “C”, 42,4% dos respondentes. Também foi constatado um percentual significativo de neutros, 31,8%. Entretanto, como resposta correta observa-se apenas 25,8% (discordo fortemente e discordo) dos respondentes, que discordaram do Sr. “C” e são favoráveis em manter os saldos na conta do ativo fiscal diferido.

O CPC 32, nos itens 35 e 36, explica que os ativos e passivos fiscais diferidos podem ser alterados em decorrência de sua recuperabilidade. Ou seja, se a empresa apresentou um ativo fiscal diferido em decorrência de prejuízos nos últimos três exercícios, por exemplo, e no exercício seguinte obteve lucro, a mesma pode baixar este ativo e reduzir o lucro tributável. Porém, a divergência de julgamentos do Sr. “C” e “D” estava na real possibilidade de concretização de lucros no próximo exercício. Entretanto, o contexto do estudo de caso 2 transmite entendimento que a crise sofrida pela companhia seria passageira.

Também a este estudo de caso aplicou-se a correlação de *Pearson*, que indicou a existência de duas características de perfil que poderiam estar explicando as respostas, uma delas foi o Tempo de experiência profissional com as NICs, com 16,5% de correlação, e a segunda foi o tipo de Instituição de Ensino com 15,4% de correlação com universidades particulares, ambas com o nível de 5% de significância. Estes resultados estatisticamente comprovados são diferentes aos obtidos por Almeida (2012), que constatou a Familiaridade com as NICs como sendo característica significativa no estudo de caso 2. Tais divergências poderiam ser explicadas, pois um estudo abordou a opinião do auditor e o outro do aluno, que atuam em diferentes ambientes de trabalho e profissional.

6.3 PROVISÃO PARA PASSIVO CONTINGENTE

O terceiro caso abordou a provisão para passivo contingente, tal como está demonstrado no Quadro 3, com a descrição da situação-problema e a opinião novamente divergente entre os contadores. A Tabela 5 apresenta as devidas respostas dos entrevistados que realizaram o julgamento das diferentes opiniões. Também a este estudo de caso aplicou-se a correlação de *Pearson*.

Quadro 3 - Caso 3: Provisão para passivo contingente

CASO - A Companhia M desempenha as suas atividades, no país Y, e descarta resíduos em uma área próxima a um rio. Como neste país não existe legislação ambiental que determine a restauração dos impactos ambientais causados pelas entidades, a Companhia nunca se preocupou em restaurar a sua contaminação. Porém, quinze dias antes do final do exercício social, a Companhia M assumiu, em seu sítio, um comprometimento com a adoção de práticas de sustentabilidade e destacou que a probabilidade de desembolsar recursos para a limpeza dos resíduos que descartou era de 40% a 60%. **Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. E e o Sr. F, que são dois contadores que trabalham na Companhia M. Sr. E:** “Nós necessitamos reconhecer uma provisão, referente ao valor da limpeza, nas demonstrações contábeis do final do exercício social.” **Sr. F:** “Não. Acredito que nós não devemos reconhecer uma provisão no final desse exercício.”

Fonte: Almeida (2012).

O Quadro 3 demonstrou o estudo de caso 3, o qual aborda uma situação problema que uma determinada empresa se deparou, consecutivamente são apresentadas as divergências de opiniões entre os dois contadores da empresa quanto a contabilização ou não de um Passivo contingente frente a algumas atitudes adotadas pela empresa. Pautados no CPC 25, os acadêmicos deveriam expressar a concordância na contabilização desse passivo contingencial, sendo que esta é a resposta correta.

O referido pronunciamento aborda que um evento cria obrigação presente quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente, ou no caso de obrigações não formalizadas (CPC 25, 2009, item 17). Os referidos alunos deveriam julgar que a divulgação do compromisso da empresa no próprio sítio, em assumir práticas sustentáveis na última quinzena do exercício social, constituiria artifício suficiente para o reconhecimento da provisão. Portanto, originando uma obrigação não formalizada. Para tanto deveriam julgar a opinião do Sr. E. A Tabela 5 apresenta as repostas da aplicação do mencionado CPC.

Tabela 5 - Respostas do caso 3: Provisão para passivo contingente

	Discordo Fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo Fortemente
Respondentes	6	28	38	114	31
%	2,76%	12,9%	17,51%	52,53%	14,29%

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 5 observa-se que 15,66% dos respondentes discordam fortemente ou discordam da opinião do Sr. “E”, 17,51% mantiveram-se neutros entre as opiniões dos dois contadores e 66,82% concordam ou concordaram fortemente com a referida opinião. Analisando a Tabela 5 verifica-se que a disparidade das opiniões foi pequena, e que existe um percentual representativo de respondentes que realizaram um julgamento adequado do CPC (66,82%), sendo que isso convergiu para os mesmos resultados obtidos pela pesquisa de Almeida (2012), porém com outros percentuais. Talvez o que tenha contribuído para a melhoria de julgamento foi que a norma brasileira, anterior ao CPC, já abordava sobre as provisões a serem registradas.

Aplicando-se a correlação de *Pearson*, verificou-se que apenas uma característica do perfil dos respondentes que se demonstrou significativa, que foi a Familiaridade com as NICs que apresentou 17,9% de correlação e nível de 1% de significância. Este resultado de correlação também não convergiu com os obtidos por Almeida (2012), sendo que isso poderia ser explicado pelo fato que os alunos tiveram mais tempo para familiarizar-se com o CPC, enquanto que os auditores pesquisados em meados de 2011 o tiveram menos, indicando baixa Familiaridade com o CPC. Porém, tanto os auditores quanto os acadêmicos tiveram respostas convergentes sobre o julgamento dos contadores do estudo de caso.

6.4 PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

O estudo de caso 4 abordou o CPC que trata sobre Pesquisa e Desenvolvimento conforme apresentado no Quadro 4 que expõe a situação-problema e a divergência dos contadores. A Tabela 6 evidencia em escala *likert* as respostas obtidas dos questionários aplicados. A este estudo de caso também se aplicou a correlação de *Pearson* entre as respostas da questão central e as características dos respondentes.

Quadro 4 - Caso 4: Pesquisa e desenvolvimento

CASO - A Companhia Y contratou uma empresa de pesquisa agrícola para realizar trabalhos de consultoria, com o intuito de desenvolver uma cepa (nova variedade) geneticamente modificada de cana-de-açúcar. Essa cepa deveria ser resistente ao ataque de pragas e proporcionar rendimentos mais elevados a companhia. A pesquisa foi iniciada há alguns anos e apresentou avanços, gerando a possibilidade de realização de testes em várias cepas de cana. Alguns testes foram efetuados no plantio do exercício social em curso. As cepas produzidas foram resistentes às pragas e aumentaram a produção de açúcar. A empresa de pesquisa indicou que não há motivo para julgar que estes resultados não sejam replicados quando introduzidos nas fazendas. Nenhuma pesquisa de mercado foi realizada para verificar a aceitação do consumidor em relação ao novo açúcar. Como o açúcar é considerado um produto com pouca diferenciação, essa preocupação não é percebida como um problema. **Segue, parte de uma conversa entre o Sr. G e o Sr. H, que são dois contadores que trabalham na companhia Y. Sr. G:** "Nós mudamos para a fase de desenvolvimento deste projeto e as suas perspectivas são boas. Diante disso, nós podemos capitalizar as despesas deste ano." **Sr. H:** "Não. Eu acho que nós ainda temos que considerar este trabalho como pesquisa. E, sendo assim, ainda devemos contabilizar os gastos deste ano como despesas."

Fonte: Almeida (2012).

O Quadro 4 expõe o último cenário apresentado aos alunos, tratando sobre de uma empresa em adquirir serviços de outra, neste caso serviços da área de pesquisa e desenvolvimento genético, especificamente no desenvolvimento de uma nova variedade de cana-de-açúcar. Os gastos com a contratação da empresa de pesquisa até então estaria sendo contabilizado como despesa, pois tratado como pesquisa. Entretanto, no referido exercício a nova variedade foi plantada de forma experimental e os seus resultados demonstraram que poderia ser produzida em grande escala, pois tal variedade tinha sido aprovada nos testes finais de ganho e resistência as pragas. Perante os mencionados fatos, os dois contadores da companhia apresentaram opiniões de contabilização divergentes, o Sr. "G" achava melhor contabilizar os gastos do ano como ativo, enquanto que o Sr. "H" acredita ser melhor contabilizar estes gastos ainda com despesas, mesmo depois de todo o avanço que a nova variedade apresentou. Este foi o cenário apresentado para os alunos e os resultados do julgamento estão na Tabela 6.

Tabela 6 - Respostas do caso 4: Pesquisa e desenvolvimento

	Discordo Fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo Fortemente
Respondentes	16	89	44	66	2
%	7,37%	41,01%	20,28%	30,41%	0,92%

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 6, observa-se que a maioria, ou seja, 48,38% dos respondentes discordam ou discordam fortemente do Sr. "G", ou seja, estes não acreditam que o projeto da nova variedade estava na fase de desenvolvimento, apesar de todos os indícios fornecidos. Número representativo, 20,28% não se posicionaram sobre o julgamento adequado do estudo de caso, e apenas 31,33% concordam ou concordam fortemente com o Sr. "G", sendo que a concordância corresponde a resposta correta ao estudo de caso apresentado. Estes resultados são convergentes aos do estudo de Almeida (2012), que também apresentou disparidade elevada no julgamento deste CPC. Este baixo nível de acerto poderia estar sendo explicado pela baixa ocorrência deste tipo de contabilização e conseqüentemente a familiaridade com o assunto.

Sobre os dados da resposta deste estudo de caso e as características dos respondentes foi aplicado a Correlação de *Pearson*, a qual indicou a existência de duas características básicas dos respondentes que acertaram a resposta. Dessa forma, uma delas foi o Tempo de experiência profissional com as NICs com 20,4% de correlação e nível de significância de

1%, e a segunda foi o Conservadorismo dos respondentes, que eles próprios se atribuíram, com 14,3% de correlação e 5% de nível de significância.

O resultado desta correlação converge em um único ponto com o estudo de Almeida (2012), foi quanto ao tempo de experiência profissional com as NICs. Dessa forma, pela forte significância estatística apresentada acredita-se que a experiência profissional dos alunos, que ainda estão fazendo o curso é um fator importante para o adequado entendimento e julgamento dos CPCs, inclusive este que aborda Pesquisa e Desenvolvimento.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi identificar o julgamento realizado por alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis, no que tange ao teor de quatro procedimentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. A avaliação do julgamento foi realizada por meio da aplicação de questionário impresso junto aos alunos. Como resultado foi obtida a amostra, caracterizada como não probabilística e que foi construída por meio da aplicação dos questionários junto a 6 universidades públicas e privadas do estado de Santa Catarina.

Ao respondente em cada estudo de caso do CPCs foi disponibilizado a situação-problema, o diálogo transcrito entre os contadores que divergiam quanto a contabilização do evento econômico, uma escala *likert* para o respondente assinalar o nível de concordância ou discordância com um dos contadores do estudo de caso. Em seguida, foi anexado texto do CPC, objeto de estudo. Dessa forma, mesmo não havendo familiaridade ou experiência o respondente teve subsídios para realizar o adequado julgamento da aplicação da norma. Como resultados da análise geral, é possível comentar que houve uma elevada disparidade nas respostas, que por sua vez, indicaram o julgamento inadequado dos CPCs expostos nos estudos de caso, a exceção foi observada no Caso 3 - Provisão para passivo contingente, no qual, parte representativa dos respondentes acertou a resposta, totalizando 66,82% dos respondentes.

Com objetivo de identificar o perfil dos respondentes que avaliaram adequadamente os CPCs foi utilizada a correlação de *Pearson* entre as respostas corretas e as características dos respondentes, como resultado observou-se que a característica de perfil estatisticamente significativa foi o maior tempo de experiência profissional com as NICs. O maior tempo de familiaridade com as NICs como sendo a segunda maior característica correlacionada com os julgamentos adequados, especificamente nos casos 1 e 3. Com este resultado, é possível inferir que existe um significativo grau de inadequado julgamento dos CPCs por parte dos acadêmicos, resultado que não foi diferente do obtido do estudo de Almeida (2012), realizado em meados de 2011 com os auditores independentes de firmas *Big four* e não-*Big four*.

Muitas vezes o inadequado desempenho do aluno está relacionado com fatores que dependem unicamente dele, tal como ocorre com a característica de tempo de experiência profissional com as NICs. Por meio desse estudo tal característica teve significativa correlação com as respostas adequadas em cada estudo de caso. Dessa forma, infere-se que a experiência profissional com as NICs deve ser amplamente buscada pelos acadêmicos, por meio de mais estágios profissionais de qualidade na área contábil.

Outro fator que poderia contribuir com o desempenho do acadêmico, e que foi observado neste estudo, foi a familiaridade dos mesmos com as NICs. Assim, infere-se novamente que a característica de familiaridade com os CPCs deveria ser amplamente desenvolvida, especificamente pelos cursos em sala de aula, de modo que, todos os CPCs emitidos sejam abordados e aprofundados pelos futuros profissionais contábeis, por meio de maiores discussões do que as que, provavelmente, já estejam sendo realizadas em sala de aula, em grupo, ou com atividades, exercícios e estudos de caso. Acredita-se que isso deve

acontecer desde o início do curso para que o aluno possa conhecer e refletir sobre os julgamentos e conhecimentos necessários para aplicação dos CPCs.

Por este estudo tratar-se de uma pesquisa quantitativa realizado em apenas 6 universidades, com 217 acadêmicos de contábeis, não é possível generalizar as informações obtidas, porém os achados convergem com outras pesquisas da mesma natureza. Avalia-se que são necessários novos estudos sobre o julgamento dos CPCs, para o devido aprofundamento do tema.

Percebe-se que houve uma concentração maior de respondentes em uma universidade em relação às demais (Unochapecó), conforme tabela 1. No entanto, esse fator não interfere nos resultados, pois não houve consideráveis diferenças percentuais entre as universidades em cada um dos casos analisados. Como sugestão de pesquisa, novos estudos poderiam ser realizados com uma quantidade maior de alunos e a abordagem de outros CPCs dentro do mesmo modelo abordado por este estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, N.S. **Pronunciamentos contábeis brasileiros**: evidências do entendimento dos auditores independentes do Brasil. Dissertação do programa de pós-graduação em administração (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, 2012.

BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 3, p. 272-304, 2007.

CARVALHO, N.; LEMES, S.; COSTA, F.M. **Contabilidade internacional**: aplicação da IFRS 2005. 1ª ed., 2ª reimpr., São Paulo: Atlas, 2008.

CHAND, P.; PATEL, C.; PATEL, A. 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. **Composição 2013**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/abrasca.htm>> Acesso em: 11 de abril de 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf. Novembro, 2010. Acesso em: 11 de abril de 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 20. 2009**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2020.pdf>. Acesso em: 11 de abril de 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 25**. Junho, 2009. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_25.pdf. Acesso em: 11 de abril de 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS CPC. **Relatório de Audiência Pública - Pronunciamento Técnico CPC 32**, 2009b. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_32_RelatorioAudiencia_final.pdf. Acesso em: 11 abr. 2013.

DANTAS, J.A.; NIYAMA, J.K.; RODRIGUES, F.F.; MENDES, P.C. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 3-29, 2010.

- DOUPNIK, T. S.; RICHTER, M. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 1, p. 15 - 35, Jan. 2003.
- ERNST & YOUNG; FIPECAFI. IFRS: **1º ano Análises sobre a Adoção Inicial do IFRS no Brasil**. 2011. Disponível em: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/SFILE/Fipecafi_Baixa.pdf. Acesso em: 11 de abril de 2013.
- EYSENCK, M. W. ; KEANE, M.T. **Manual de psicologia cognitiva**. 5.ed. Porto Alegre: Artes médicas, 2007.
- HASTIE, A. Problems for judgment and decision making. **Rev. Psychol**, v. 52, p. 653–683, 2001.
- IUDÍCIBUS; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACEDO, M. A. da S.; FONTES, P. V. da S. Análise do Comportamento Decisório de Analistas Contábil-Financeiros: um estudo com base na Teoria da Racionalidade Limitada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, ano 06, v.1, nº11, p. 159-186, Jan./Jun., 2009.
- MARTINS, E.; MARTINS, V.A.; MARTINS, E.A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v.1, n. 1, p. 7-30, 2007.
- NANINNI, L. C.; SALOTTI, B. M. **IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas**. In: **ERNST & YOUNG, FIPECAFI**. Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo. Atlas, 2009.
- ORO, I. M.; ROSA, F. S. da. Julgamento e tomada de decisão: um estudo baseado nas normas internacionais de contabilidade. In.: VII Congresso ANPCONT. **Anais...** Fortaleza, 2013.
- PINTO, P. S. **O processo de decisão em ambiente contábil sob a ótica da Teoria dos Prospectos**. Dissertação. 2012. 115 f. Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2012.
- SILVA, A. C; GONÇALVES, R.C.M.G. O efeito da demonstração pro forma sobre a decisão dos usuários. In.: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 8. 2006. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.
- TAKAKURA, M. Formação profissional do contabilista. **Enfoque–Reflexão Contábil**, v. 5, n. 5, 1992.