



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 9. n. 1, jan./jun. 2017**

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

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

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

Artigo recebido em: 15.06.2016. Revisado por pares em: 28.07.2016. Nova submissão em: 15.08.2016. Nova revisão por pares em: 13.09.2016. Reformulado em: 19.09.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **COMPREENSÃO DE LEITURA DE GRADUANDOS EM CONTABILIDADE: A PROPOSIÇÃO DE UMA AGENDA DE PESQUISA**

### **READING COMPREHENSION OF ACCOUNTING STUDENTS: THE PROPOSITION OF A RESEARCH AGENDA**

### **COMPRESIÓN DE LECTURA DE LICENCIADOS EN CONTABILIDAD: LA PROPUESTA DE AGENDA DE INVESTIGACIÓN**

#### **Autores**

#### **João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento**

Discente do Curso de Doutorado em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Mestre em Ciências Contábeis. Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, Brasil.  
CEP: 22.290-240. Telefone (21) 3938-5262  
E-mail: joaohipolito@ufrj.br

#### **Marcelo Alvaro da Silva Macedo**

Doutor em Engenharia da Produção com Pós-Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 22.290-240. Fone (21) 3938-5262  
E-mail: malvaro@facc.ufrj.br

#### **José Ricardo Maia de Siqueira**

Doutor em Engenharia da Produção. Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 22.290-240. Brasil. Telefone (21) 3938-5262,  
E-mail: jrms@facc.ufrj.br

#### **Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca**

Doutora em Administração. Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 22.290-240. Fone (21) 3938-5262  
E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br

## RESUMO

O presente estudo evidencia o estado de arte da literatura em Contabilidade sobre o nível de compreensão de leitura de graduandos e, a partir desta, busca-se evidenciar questões subjacentes que fomentem a condução de pesquisas no contexto brasileiro. Através de uma Revisão Integrativa da literatura operacionalizada via consultas aos sites dos principais congressos da área e às bases de dados de artigos científicos Science Direct, Social Science Research Network, JSTOR Archive, Portal de periódicos da CAPES, Scientific Periodicals Electronic Library e EBSCO, sobre estudos empíricos que mensuraram o nível de compreensão de leitura de graduandos em Contabilidade, utilizando como critério temporal o período de 1974 a 2015. Notou-se que a utilização de livros, demonstrações, normas contábeis e, mais recentemente, pareceres de auditoria e relatórios da administração é relativamente presente na avaliação da compreensibilidade. Entretanto, após o advento das International Financial Reporting Standards (IFRS), poucos estudos foram conduzidos. Cenário esse que mostra-se não alinhado à relevante proeminência das habilidades subjacentes ao julgamento da essência sobre a forma e, conseqüentemente, à maior compreensão de leitura, isto é, analisar, sintetizar, criticar e avaliar. Diante de tal levantamento, é então delineada uma proposição de agenda de pesquisa aplicável ao contexto brasileiro segmentada em quatro perspectivas: refinando a técnica de mensuração; avaliação da relação entre a dificuldade do texto e a capacidade do leitor; relação com medidas de desempenho acadêmico; e determinantes da compreensibilidade discentes.

**Palavras chave:** Compreensibilidade; Discentes de Contabilidade; Procedimento Cloze.

## ABSTRACT

This study highlight the state of art of international literature in Accounting on comprehension level of undergraduates reading and, from this, highlight underlying issues that foster conducting research in the Brazilian context. Through an integrative review of operationalized literature via consultations with scientific sites of the main conference area and articles databases Science Direct, Social Science Research Network, JSTOR Archive, the CAPES Portal, Scientific Periodicals Electronic Library and EBSCO on empirical studies that measured the level of understanding of Accounting in undergraduate reading, using as criteria the time period 1974-2015, it was noted that the use of books, demonstrations, accounting standards and, more recently, audit reports and management reports is relatively present in the evaluation of comprehensibility. However, after the advent of International Financial Reporting Standards (IFRS), few studies have been conducted, scenario that shows up not aligned the rise prominence skills underlying to judgment of substance over form and consequently, of the skills underlying the higher reading comprehension, ie, to analyze, synthesize, criticize and evaluate. Faced with such a survey, is then explored through the targeted research agenda proposition in four perspectives: refining the measurement technique; evaluation of the relationship between the difficulty of the text and the reader's capacity; relationship with academic performance measures; and determinants of students comprehensibility.

**Keywords:** Understandability; Accounting students; Cloze procedure.

## RESUMEN

Este estudio relieve el estado del arte de la literatura internacional en materia de contabilidad en el nivel de comprensión de lectura de los estudiantes y, a partir de esto, destacar que subyace a la realización de investigaciones cuestiones de crianza Que en el contexto brasileño. A través de una revisión integradora de la literatura operacionalizada a través de consultas con los espacios de la ciencia de la zona principal de la conferencia y bases de datos de artículos de Science Direct, la Red de Investigación de Ciencias Sociales, JSTOR Archive,

el Portal CAPES, periódicos, Scientific Electronic Library y en EBSCO estudios empíricos que midieron el nivel de comprensión de la contabilidad en la lectura de grado, utilizando como criterio el tiempo el período 1974-2015, se observó que el uso de libros, manifestaciones, las normas de contabilidad y, más recientemente, los informes de auditoría e informes de gestión es relativamente presente en la evaluación de la comprensibilidad. Sin embargo, después de la llegada de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), pocos estudios se han llevado a cabo, escenario que hasta espectáculos no alinea las habilidades subyacentes a la sentencia de fondo sobre la forma y, en consecuencia, de las habilidades que subyacen a la mayor comprensión de la lectura, es decir, para analizar, sintetizar, criticar y evaluar. Frente a tal literatura explora entonces a través de la propuesta de programa de investigación focalizado en cuatro puntos de vista: el perfeccionamiento de la técnica de medición; evaluación de la relación entre la dificultad del texto y de la capacidad del lector; relación con las medidas de rendimiento académico; y los determinantes de los estudiantes comprensibilidad.

**Palabras clave:** Comprensibilidad; Estudiantes de contabilidad; Procedimiento Cloze.

## 1 INTRODUÇÃO

Os conteúdos programáticos dos cursos de Ciências Sociais devem fomentar o desenvolvimento não apenas o conhecimento (técnico) dos alunos, mas, sobretudo, a competência/habilidades de adquirir, desenvolver e colocar em prática novos conhecimentos durante o processo de aprendizagem, sendo, nesse ponto, o ato de leitura e compreensão de textos científicos e profissionais de grande valia para o desenvolvimento profissional.

A leitura constitui uma imprescindível ferramenta de aprendizagem, sobretudo para graduandos, tendo em vista que, por meio do domínio da leitura, dá-se o acesso ao conteúdo das mais variadas disciplinas (SANTOS *et al.*, 2006). A leitura é um processo ativo no qual os leitores utilizam seu conhecimento linguístico e do mundo para construir interpretações e gerar o significado de textos, à luz do contexto particular (BORASI *et al.*, 1998). Nesse aspecto, a compreensão do texto requer muito mais do que mover os olhos no decorrer de uma página de texto, verbalizando-o, envolve reflexão e aprendizado (DRAPER, 2002) decorrente da atribuição de significado através da integração da nova informação contida no texto frente ao conhecimento pré-existente (KOCH; TRAVAGLIA, 2001).

Especificamente no âmbito de Ciências Contábeis, cujo panorama contemporâneo apresenta uma relevante proeminência do julgamento da essência sobre a forma, o nível de compreensão de leitura mostra-se imprescindível para o desenvolvimento de habilidades subjacentes como, por exemplo, a capacidade de analisar, sintetizar, criticar e avaliar (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014).

Nessa conjuntura, o *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), por meio da *International Education Standard 3* (IES3), que reporta o conjunto de habilidades desejadas dos contadores, inclui a habilidade de localizar, obter, organizar e compreender informações oriundas de fontes humanas, impressas ou eletrônicas (IAESB, 2010) dentro da categoria habilidade intelectual (possibilita a resolução de problemas, tomar decisões e exercer o bom senso em situações organizacionais complexas) e a habilidade de ouvir e ler de forma eficaz, como uma subcategoria das habilidades interpessoais e de comunicação (permitem ao contador trabalhar em equipe, receber e transmitir informações, formar julgamentos fundamentados e tomar decisões de forma eficaz).

No entanto, a despeito da existência dessa norma que prescreve as capacidades desejadas de profissionais contábeis (e por extensão dos alunos), é notada uma literatura relevante que conclui pela existência de um importante *gap* de habilidades genéricas detidas pelos alunos frente às expectativas do mercado de trabalho, especialmente relacionadas às

interpessoais e de comunicação (e.g, CRAWFORD; HENRY; DINEEN, 2001; MONTAÑO et al., 2001; SIRIWARDANE; DURDEN, 2014).

Diante do exposto, por meio da condução de uma Revisão Integrativa da literatura, buscou-se sistematizar o conhecimento científico proveniente do estado de arte da pesquisa empírica em Contabilidade sobre a habilidade de compreensão de leitura de graduandos em contabilidade, mapear as abordagens corriqueiramente utilizadas e, a partir deste levantamento, identificar questões subjacentes que fomentem a condução de pesquisas no contexto brasileiro. Dessa forma, buscou-se responder o seguinte problema de pesquisa: **qual o estado da arte da pesquisa empírica em Ciências Contábeis sobre a habilidade de compreensão de leitura de graduandos em contabilidade?**

Assim, foram realizadas consultas às bases de dados de artigos científicos *Science Direct*, *Social Science Research Network* (SSRN); *JSTOR Archive*, Portal de periódicos da CAPES, *Scientific Periodicals Electronic Library – Spell* e EBSCO, além de consulta aos sites dos principais congressos da área, isto é, Congresso ANPCONT, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Encontro da ANPAD (EnAnpad), *International Conference on Information Systems and Technology Management* (CONTECSI), Congresso Brasileiro de Custos (CBC), sobre estudos empíricos que mensuraram o nível de compreensão de leitura de graduandos em Contabilidade, utilizando como critério temporal o período de 1974 a 2015 e, como palavras chave, os seguintes termos: *comprehensibility; understandability; reading comprehension; Cloze procedure; Accounting textbooks* e suas respectivas traduções. De forma complementar, foram examinadas as referências dos *papers* identificados inicialmente com o objetivo de possibilitar a identificação de obras relevantes eventualmente não captadas pelo procedimento de busca pelas palavras-chave.

O presente estudo mostra-se relevante no momento em que sistematização do conhecimento científico, contribuindo para a promoção da discussão acerca da iminente necessidade de se monitorar o nível de compreensão de leitura dos graduandos, tendo em vista o atual contexto de incremento de complexidade do modelo contábil vigente e, sobretudo, pela recorrente necessidade de interpretação de normas cada vez mais subjetivas e complexas.

Esse trabalho traz uma contribuição significativa para o avanço do conhecimento na área, já que delinea amplas e factíveis oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas empíricas sobre a temática em análise, ao trabalhar com o estado da arte da literatura empírica nacional e internacional em Contabilidade, mesmo que, eventualmente, possa apresentar alguma limitação a respeito da revisão de literatura.

Além dessa Introdução, o presente estudo encontra-se segmentado em quatro tópicos. Inicialmente, na Fundamentação Teórica, são apresentados os conceitos de leitura e compreensão e, em seguida, é apresentada a técnica de Cloze de mensuração do nível de compreensão de leitura mais recorrente na literatura. No terceiro tópico, é realizada a revisão da literatura dos estudos conduzidos sobre compreensão de Leitura no âmbito de graduandos em Ciências Contábeis. Em seguida, no quarto tópico, é apresentada uma agenda de pesquisas empíricas potenciais de serem desenvolvidas no Brasil. Por fim, são evidenciadas as considerações finais com a evidenciação das limitações do estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 LEITURA E COMPREENSÃO

Antes de abordar especificamente o processo de compreensão, torna-se imprescindível, dada a interdependência dos termos, apresentar o enquadramento do conceito de leitura. Segundo Akın, Koray e Tavukçu (2015), a leitura está entre as atividades mais importantes realizadas pela humanidade, sendo a principal forma de aquisição de informação.

O leitor eficiente delinea inferências com o objetivo de vincular ideias e obter informações imprescindíveis que não são apresentadas explicitamente no texto, utilizando, para tal, estratégias metacognitivas de leitura, tais como: identificar aspectos relevantes o texto, direcionar atenção às informações mais relevantes; monitorar a compreensão e, eventualmente, exercer medidas corretivas (JOLY; TEIXEIRA, 2010).

O termo leitura pode ser definido como o processo de interpretar um texto escrito através da relação entre os signos escritos e unidades sonoras, sendo fundamental para seu desenvolvimento a existência de dois elementos principais: a decodificação (léxico) e a compreensão (GOUGH; TUNMER, 1986; STERNBERG 2004).

O processo de decodificação ou léxico compreende a identificação dos símbolos, isto é, letras e palavras, convertendo-as em unidades sonoras por meio da ativação de importantes informações disponíveis na memória (STERNBERG, 2004). Acerca do processo de compreensão, relaciona-se à captação e o processamento da mensagem contida no texto como um todo (STERNBERG, 2004), possibilitando a atribuição de sentido à mensagem (CARVER, 1998) e, inclusive, a formação de diferentes pontos de vista (AKIN; KORAY; TAVUKÇU, 2015).

Especificamente relativo à compreensão da leitura, muito embora seja de extrema complexidade (STERNBERG, 2004), esta depende dos processos de decodificação semântica; aquisição de vocabulário; compreensão das ideias subjacentes no texto; desenvolvimento de modelos mentais do texto; e a compreensão do texto com base no contexto e no ponto de vista inerente ao autor (KOCH; TRAVAGLIA, 2001).

O processo de decodificação semântica ocorre na tradução de informações sensoriais em uma representação significativa à percepção, isto é, busca-se traduzir os significados dos símbolos e palavras, com base na memória e/ou no contexto. No processo de aquisição de vocabulário, o significado das palavras é inferido a partir das principais ideias apresentadas no texto.

No terceiro processo, compreensão das ideias subjacentes no texto, a partir da retenção da maior quantidade de palavras exatas na memória, o leitor busca extrair, processar e armazenar, de forma representativa simplificada, as ideias fundamentais dos grupos de palavras. Após a codificação das palavras, no processo de desenvolvimento de modelos mentais do texto, são estabelecidos modelos intelectuais que simulam circunstâncias relacionadas às informações lidas. Por fim, o quinto processo ocupa-se em extrair as principais informações do texto com base no contexto da leitura e no modo pelo qual o leitor utiliza o conteúdo da leitura (STERNBERG, 2004).

Nesse aspecto, pode-se notar que a compreensão da leitura depende de diversas capacidades como acessar e realizar inferência de significados das palavras, formular modelos mentais e extrair as informações imprescindíveis do texto com base nos contextos no qual o leitor se encontra e na forma como este pretende usar o material lido.

Como a leitura é o produto da decodificação com a compreensão, eventuais fragilidades encontradas em qualquer uma dessas fases acarretariam significativas dificuldades de leitura (HOOVER; GOUGH, 1990). Nesse aspecto, dado o enquadramento proposto, a revisão se restringirá especificamente à compreensão de leitura.

## **2.2 MENSURAÇÃO DO NÍVEL DE COMPREENSÃO DE LEITURA: A TÉCNICA DE CLOZE**

Definidos os conceitos de leitura e compreensão, busca-se nesse subtópico, discutir a mensuração da compreensão de leitura, processo extremamente complexo dado que não ocorre de forma direta e objetiva (STERNBERG, 2004). Inicialmente, a mensuração do nível de compreensão em leitura era realizada por meio da condução de testes de leitura compostos por questões, com múltiplas possibilidades de respostas, sobre passagens específicas do texto,

entretanto, severas críticas foram direcionadas a essa metodologia em decorrência da baixa fidedignidade dos resultados e ao potencial risco de contaminação dos dados por parte do pesquisador (JOLY; TEIXEIRA, 2010).

Inspirado no conceito de *Gestalt* da psicologia, que explica a tendência humana de completar um padrão familiar, mesmo que incompleto, suportado na proposição de que os leitores com maiores habilidades de leitura são mais capazes de preencher as palavras inexistentes, e, por fim, que, se o leitor utilizar regras semânticas e sintáticas corretas haverá um maior número de respostas corretas, Taylor (1953) desenvolveu o teste Cloze, também conhecido como teste de supressão Cloze, utilizado atualmente pela ampla maioria dos estudos empíricos como uma *proxy* do nível de compreensão de leitura dos alunos no âmbito da Contabilidade (ADELBERG; RAZEK 1984; RAABE; STEVENS; STEVENS, 1984; STEVENS; STEVENS; RAABE, 1985; SMITH; TAFFLER, 1992; SHAFFER; STEVENS; STEVENS, 1993; PATEL; DAY, 1996; CHIANG et al., 2008; BARGATE, 2012; VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014), por ser considerado adequado tanto para o diagnóstico como para a intervenção (SANTOS et al., 2006), e, principalmente, por ser aplicável a textos de assuntos específicos de quaisquer disciplinas (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014).

O procedimento de Cloze não envolve fórmula ou contagem de elemento, consistindo, na prática, da amostragem de todas as influências de legibilidade potenciais. Segundo Harrison (1980), o procedimento de Cloze é reportado na literatura com quatro principais propósitos de utilização: como forma de mensurar legibilidade; como teste padronizado de compreensibilidade, para diagnóstico da capacidade de leitura individual; e para o fomento do desenvolvimento da leitura. Entretanto, com o passar do tempo, o procedimento foi compreendido como um indicador confiável para medir o nível de compreensão de leitura (JONES, 1997; JOLY; NICOLAU, 2005; JOLY, 2009; JOLY; PIOVEZAN, 2011; WILLIAMS; ARI; SANTAMARIA, 2011).

Cabe, nesse ponto, diferenciar legibilidade (*readability*), característica que indica o nível de dificuldade do texto, de compreensibilidade ou compreensão de leitura (*comprehensibility* ou *understandability*), que é um atributo relacionado à capacidade do leitor compreender a mensagem contida no texto (HARRISON, 1980; JONES, 1997). Essa diferenciação é importante dado que parte relevante da literatura seminal da temática em Contabilidade utilizou o procedimento de Cloze como uma técnica de mensuração da legibilidade em detrimento da compreensibilidade (*e.g.*, ANDERSON, 1974; ADELBERG, 1979; RAZEK; HOSCH; PEARL, 1982; RAABE; STEVENS; STEVENS, 1984; FLORY; PHILLIPS; TASSIN, 1992) pois, à época, os conceitos eram sido tratados como sinônimos (ADELBERG, 1983).

Enquanto a legibilidade incide restritamente sobre o conteúdo textual, a compreensibilidade é fruto da interação entre as características do texto (*e.g.*, estrutura do texto, a familiaridade com o conteúdo e os termos utilizados, o comprimento da frase), da tarefa (*e.g.*, a forma da apresentação, incentivos subjacentes à leitura), do leitor (*e.g.*, capacidade verbal, nível de educação, idade) e da estratégia utilizada (*e.g.*, releitura sublinhando pontos chave) (MEYER, 2003). Nessa perspectiva, Smith e Taffler (1992) ratificam esse entendimento ao defenderem que o procedimento Cloze mensura a capacidade dos usuários discernem/compreenderem o significado apropriado.

A despeito do exposto, existe na literatura um debate acerca da validade do procedimento Cloze como uma medida de captura exclusiva da compreensão de leitura (*e.g.*, WEAVER; KINGSTON, 1963; ASHBY-DAVIS, 1985; LEWIS et al., 1986), por vários motivos, sobretudo, pelo entendimento de que o procedimento não captura restritamente a compreensão, mas, também, competências subjacentes, como a capacidade de inferência (LEWIS et al., 1986). Considerando que as habilidades necessárias para inferir as palavras

que faltam podem ser sensivelmente distintas das habilidades necessárias para compreender um texto de Contabilidade – não é possível, por exemplo, controlar a capacidade de o respondente adivinhar/chutar as palavras que faltam -, essas pesquisas lançam dúvidas acerca da adequação de medidas de Cloze na captura de legibilidade de textos (JONES, 1997).

Entretanto, como será exposto mais adiante, a adoção de técnicas psicométricas robustas, como a Teoria de Resposta ao Item (TRI), mitiga parte considerável das críticas, sobretudo, relacionadas ao acerto casual (chute). Ademais, a recomendação de adoção da Técnica Cloze para a mensuração de compreensibilidade por parte da *International Reading Association* (STEVENS; STEVENS; STEVENS, 1993) tem fomentado a utilização da técnica em estudos empíricos.

O método Cloze apresenta baixa complexidade de elaboração, aplicação e correção, sendo operacionalizado através da exclusão de palavras de um fragmento de texto. O participante é convidado a preencher os espaços em branco, proporcionais ao tamanho do termo original, com palavras que julgar mais apropriadas para completar o sentido da passagem, sendo o percentual de palavras inseridas corretamente a pontuação Cloze, logo, quanto maior a exatidão das palavras, maior a compreensão dos leitores (TAYLOR, 1953).

As palavras podem ser suprimidas mecânica (cada enésima palavra) ou seletivamente, dependendo dos objetivos investigados (JOLY, 2009). Acerca da preparação do procedimento de Cloze, é corriqueira a adoção do critério de omissão sistemática de todo quinto, sétimo ou décimo vocábulo, entretanto, pode-se, também, optar pela supressão de uma classe gramatical específica (e.g., adjetivos, verbos ou substantivos) ou ainda realizar a supressão aleatória de 20% dos termos do texto (SANTOS, 2004), desde que, existam, pelo menos, 50 espaços em branco no texto, dado o interesse de incrementar a fiabilidade e estabilidade do teste (DUBAY, 2004).

Geralmente, adota-se o critério proposto por Bormuth (1968) para a avaliação do nível de compreensibilidade demonstrada por um adulto baseado no Cloze. Segundo a proposta, considera-se o desempenho: “elevado” se a pontuação apresentada for superior a 57%; “médio”, ou compreensão suficiente, para os escores entre 45% e 56% e “baixo” (nível de frustração) para pontuações inferiores a 44%. Entretanto, o delineamento do critério utilizado depende dos propósitos subjacentes à avaliação e à caracterização do procedimento, isto é, se objetivo (é apresentada uma lista de palavras a serem utilizadas em cada lacuna do texto) ou subjetivo (o preenchimento do espaço em branco no texto pode ser realizado com palavras que fariam determinada frase ser gramaticalmente correta) (JOLY; PIOVEZAN, 2011).

A fim de dar sentido ao texto, exige-se a reflexão para a escolha de palavra mais adequada para completar a lacuna, logo, exige-se do respondente razoável grau de compreensibilidade do texto (JOLY; PIOVEZAN, 2011), sendo, inclusive, notadas evidências empíricas de relacionamento positivo e estatisticamente significativo entre a *performance* no teste e desempenho acadêmico (JOLY; NICOLAU, 2005). Nesse aspecto, como os procedimentos Cloze compreendem o contexto em termos de linguagem e de conteúdo no processo de identificação das palavras corretas ou tipo de palavras que pertencem às passagens eliminadas de um texto (TAYLOR, 1953), torna-se essencial a exposição de textos da área para os respondentes.

Desde o modelo seminal desenvolvido por Taylor (1953), algumas adaptações foram realizadas, sendo, no entanto, mantido o objetivo de *design* original. Dentre as principais melhorias, destaca-se a conduzida por Riley (1986), que formulou uma versão que inseria gradativamente dificuldades nas tarefas de compreensão do texto, e de Joly (2009) que desenvolveu o Sistema Orientado de Cloze (SOC) no qual as lacunas são identificadas por um número e, para cada marcação, cinco alternativas de respostas são dispostas em um quadro ao lado direito do texto.

Essas adaptações nos procedimentos Cloze combinadas com a adoção de critério de correção/tabulação por meio da atribuição de valor um para o preenchimento correto das lacunas e de zero em caso contrário (dicotomização) em detrimento da contabilização da porcentagem de palavras corretamente inseridas, possibilitaram a avaliação dos resultados por meio de modelagens psicométricas robustas como a Teoria Clássica dos Testes (TCT) e a TRI (e.g., CARVALHO et al., 2013), o que possibilitou a determinação da dificuldade do teste, a mensuração da probabilidade do respondente acertar casualmente e, principalmente, a criação de escores comparáveis entre populações distintas.

### 2.3 REVISÃO DA LITERATURA

Concluída a apresentação do arcabouço teórico do presente estudo, busca-se, nessa seção, efetuar uma revisão da literatura dos estudos empíricos que avaliam a compreensão de leitura de alunos de graduação. Como apresentado anteriormente, parte relevante da literatura seminal da temática em Contabilidade utilizou o procedimento de Cloze como uma técnica de mensuração da legibilidade em detrimento da compreensibilidade (e.g., ANDERSON, 1974; ADELBERG, 1979; RAZEK; HOSCH; PEARL, 1982, RAABE; STEVENS; STEVENS, 1984; FLORY; PHILLIPS; TASSIN, 1992). Nesse aspecto, serão considerados, para fins de revisão, especificamente os estudos que analisaram, mesmo que secundariamente, o nível de compreensibilidade dos discentes.

Um dos estudos seminais compreendendo graduados foi realizado por Adelberg e Razek (1984) que, com uma amostra de alunos de duas universidades e utilizando-se da técnica Cloze, avaliaram passagens de livros didáticos americanos comumente utilizados na graduação. Os autores notaram que o nível de compreensibilidade dos discentes oscilou na faixa de 40% a 53% (níveis de frustração a médio) em ambas as universidades. De forma similar, também utilizando-se da técnica Cloze, por sua vez, aplicada a uma amostra de bacharéis e graduandos de duas grandes universidades norte-americanas, Raabe, Stevens e Stevens (1984) também notado níveis comedidos de compreensibilidade por parte de ambos os grupos avaliados. Adicionalmente, os autores não notaram diferença significativa no nível de compreensibilidade de leitura de seis livros fiscais entre ambos os grupos.

Nessa mesma linha, Stevens, Stevens e Raabe (1985), por meio da aplicação da técnica Cloze a um fragmento da norma FASB nº 33, notaram que a capacidade de compreensibilidade de leitura dos estudantes (oriundos de duas universidades norte americanas) apresentou nível intermediário e significativamente inferior a de alunos de pós-graduação. Smith e Taffler (1992), utilizando extratos de narrativas de presidentes de empresas solventes e insolventes no período de 1978 a 1985, notaram que os profissionais apresentaram grau de compreensibilidade significativamente superior aos discentes. Segundo os autores, a maior familiaridade com o material lido potencialmente explica a diferença de desempenho entre ambos os grupos.

Com um grupo de 113 discentes, Shaffer, Stevens e Stevens (1993) notaram que os alunos, ao analisarem três passagens do *Governmental Accounting Standards Board Statements (GASB Statements)*, apresentaram pontuações médias do teste Cloze consideravelmente baixas, o que possibilitou a conclusão, por parte dos autores, de que os estudantes não apresentavam capacidade de leitura satisfatória do material proposto.

Reconhecendo que a investigação em Contabilidade, até então, se restringia a utilizar o teste de Cloze como medida de inteligibilidade em detrimento de identificar os fatores determinantes às diferenças no nível de compreensão, Patel e Day (1996) investigaram como as diferenças psicológicas individuais (estilos cognitivos) influenciam no nível de compreensibilidade de discentes de Contabilidade.

Por meio da aplicação do teste de Cloze no pronunciamento australiano *Statement of Accounting Concepts No. 4 (SAC 4) Definition and Recognition of the Elements of Financial*

*Statements*, os autores trabalharam com uma amostra de 191 estudantes que tivessem, pelo menos, completado o terceiro semestre do curso de Contabilidade da Universidade de Newcastle. Muito embora 40% dos alunos tenha apresentado baixos níveis de compreensibilidade, os autores notaram, por meio de testes de paramétricos e não paramétricos, que indivíduos da dimensão cognitiva *field independent* (FI) apresentaram pontuações médias de compreensibilidade significativamente superiores do que indivíduos *field dependent* (FD).

Chiang et al. (2008), realizaram uma análise conjunta da legibilidade (de sete livros didáticos de Contabilidade) e da compreensibilidade dos discentes. A título de resultados, foram obtidas evidências de que a legibilidade entre livros didáticos varia bastante, entretanto, dentro da obra, a legibilidade é geralmente consistente, isto é, não são notadas diferenças significativas entre os capítulos. Especificamente sobre a compreensibilidade (*comprehensibility* ou *understandability*), os autores notaram que a existência de nível comedido de compreensibilidade por parte dos discentes.

De forma similar a Chiang et al., Bargate (2012) avaliou a legibilidade de livros de Gestão Financeira e Contabilidade Gerencial, usando três diferentes métodos de avaliação da legibilidade, incluindo o procedimento de Cloze. Muito embora o objetivo principal de Bargate (2012) não tenha sido mensurar o nível de compreensibilidade dos 281 estudantes, a exemplo de Chiang et al. (2008), ao utilizar o procedimento de Cloze, foi avaliada, também, a compreensão de leitura dos discentes. A título de resultados, notou-se que os alunos estavam lendo livros didáticos no nível de frustração (score oscilante de 0 a 43% de acerto).

Partindo do entendimento de que o ensino nas instituições de ensino superior deve ser fortemente baseado no Arcabouço Conceitual (*Conceptual Framework for Financial Reporting*) do *International Accounting Standards Board's* (IASB), uma vez que a compreensão dos conceitos fundamentais apresentados no *framework* possibilita aos alunos conhecimento mais duradouro dos relatórios financeiros, incrementando a capacidade de efetuar julgamentos apropriados na contabilização de eventos econômicos (BARTH, 2008), Van Rensburg, Coetzee, & Schmulian (2014) avaliaram a compreensão de leitura de uma amostra composta por 391 graduandos (taxa de resposta de 96%) sul-africanos.

Utilizando o procedimento de Cloze, Van Rensburg, Coetzee, & Schmulian (2014) notaram que os discentes apresentaram uma pontuação média no teste Cloze de 56,10 pontos, sendo que quase metade (48%) do grupo apresentou compreensão de leitura suficiente para acessar e decodificar o conteúdo de forma satisfatória. Adicionalmente uma regressão baseada em mínimos quadrados ordinários (*Ordinary Least-Squares* - OLS) revelou uma associação significativamente positiva entre a pontuação no teste Cloze e variáveis 'língua nativa' e 'realização prévia de um curso de leitura'.

No âmbito nacional também foram conduzidos alguns estudos. Andrade e Martins (2004) investigaram a compreensibilidade de dois livros de Contabilidade mais adotados pelos professores do curso de Contabilidade Introdutória das universidades públicas brasileiras. Aplicando um teste Cloze a um grupo de 213 estudantes da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP), notou-se que a maior parte dos estudantes apresentaram desempenho satisfatório.

Costa et al. (2005a), com uma amostra composta por com 24 alunos de seis períodos regulares desse curso, totalizando 144 estudantes, analisaram o grau de compreensibilidade dos relatórios de administração (RAs) Petrobrás S.A., bem como, a existência de diferença significativa de *performance* dos alunos de diversos períodos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Os autores concluíram que em nenhum período do curso os alunos atingiram um nível de autonomia na compreensão dos RAs, muito embora seja notada uma evolução no decorrer da graduação, indicando que os

alunos do nono período do curso possuem um nível de compreensão superior aos alunos do primeiro período.

Costa *et al.* (2005b) investigaram a relação entre o desempenho obtido pelos alunos na disciplina de Contabilidade de Custos I e os resultados do teste Cloze aplicado a um trecho do livro adotado na disciplina. Muito embora não tenha notado indícios de uma relação entre as variáveis, os autores concluíram que, para o aluno que não consegue obter um nível de autonomia na leitura e compreensão do livro, o desempenho apresentado na disciplina poderá ser ruim.

Reconhecendo que o tamanho da amostra (31 alunos) pode ter inviabilizado o alcance de significância estatística na relação entre as variáveis, Costa (2006) replicou a pesquisa de Costa *et al.* (2005a) a uma amostra composta por 118 alunos do curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Utilizando-se de trechos de quatro livros, notou que os alunos que obtiveram maiores desempenhos no teste Cloze foram aqueles que obtiveram maior nota no semestre.

Costa *et al.* (2006), com uma amostra composta por 133 discentes do curso de Ciências Contábeis e 158 alunos do curso de Administração, avaliaram a compreensibilidade do relatório de administração (RA) da Petrobrás do exercício de 2005. Os autores concluíram que 57% da amostra do curso de Administração e 33% da amostra de contábeis apresentou baixo grau de compreensibilidade, indicando que esses estudantes conseguiram retirar poucas informações da leitura.

Com uma amostra composta por 480 discentes da graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UNB), Silva, Costa e Rodrigues (2005) avaliaram a compreensibilidade e legibilidade dos relatórios da administração de 30 companhias brasileiras de capital aberto do setor de energia elétrica. Os escores do teste *Cloze* revelaram que apenas o relatório de uma companhia apresentou grau satisfatório de compreensibilidade.

Boff, Domingues e Ishikura (2008) investigaram se os alunos concluintes apresentam nível de compreensão em leitura estatisticamente mais elevado do que os ingressantes. Os autores concluíram pela existência de diferença no nível de compreensão superior por parte de alunos concluintes, conjecturando que esse resultado pode ser decorrente da prática das leituras efetuadas durante o curso, conclusão esta similar à de Costa, Aquino, Palmeira e Lima (2005).

Beuren, Dallabona e Rodrigues Junior (2012) investigaram a compreensibilidade de livros de Sistemas de Informação por meio da aplicação da técnica Cloze em alunos de mestrado e de doutorado em Ciências Contábeis. Como resultados, os autores notaram que o grau de compreensibilidade oscilou entre Frustrado (até 44% de acertos) e Satisfatório (entre 44% e 57% de acertos).

Após esse levantamento da literatura, pode-se concluir pelo relevante interesse da academia em investigar o nível de compreensão de leitura de graduandos em Contabilidade, muito embora as pesquisas iniciais no Brasil tenham surgido 20 anos após os estudos seminais de Adelberg e Razek (1984) e Raabe, Stevens e Stevens (1984). É possível notar ainda que, com exceção de Silva, Costa e Rodrigues (2007), os estudos utilizaram amostras relativamente pequenas, procedimentos limitados a testes de frequência e de diferenças de médias, com foco na análise da compreensão de leitura de livros didáticos e, exceto pelo estudo de Van Rensburg, Coetzee e Schmulian (2014), não foram notados estudos que se propuseram a avaliar a compreensão de leitura de discentes de normas IFRS, sendo esse um gap a ser explorado, a seguir, na proposição de agenda para futuras pesquisas.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Antes de apresentar a agenda de pesquisa, torna-se preponderante delinear o enquadramento do estudo. Quanto aos objetivos, o presente estudo pode ser enquadrado como descritivo, dado o interesse de mapear/descrever as características da literatura empírica sobre compreensão de leitura de graduandos em Contabilidade. Concomitantemente, pode-se enquadrar a pesquisa como exploratória dado o objetivo proporcionar maior familiaridade com a temática, possibilitando o aprimoramento de ideias, sendo, nesse aspecto, desenvolvida por meio de: levantamento bibliográfico; e proposição de possibilidades de pesquisas aplicadas ao contexto brasileiro (GIL, 2002). Beuren (2003, p. 81) complementam afirmando que “[...] explorar um assunto significa reunir mais conhecimento [...], bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

Quanto à abordagem, o estudo enquadra-se como pesquisa qualitativa. Ainda de acordo com Beuren (2003, p. 92), neste tipo de pesquisa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Como método de pesquisa, foi utilizada a Revisão Integrativa da literatura que tem por propósito sintetizar os resultados de pesquisas relacionadas a um delimitado tema, de forma ordenada e sistemática, fomentando, assim, o aprofundamento do conhecimento do tema em estudo (ROMAN; FRIEDLANDER, 1998).

Assim, foram realizadas consultas às bases de dados de artigos científicos *Science Direct*, *Social Science Research Network (SSRN)*; JSTOR Archive, Portal de periódicos da CAPES, *Scientific Periodicals Electronic Library – Spell* e EBSCO, além de consulta aos sites dos principais congressos da área, isto é, Congresso ANPCONT, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Encontro da ANPAD (EnAnpad), *International Conference on Information Systems and Technology Management (CONTECSI)*, Congresso Brasileiro de Custos (CBC), sobre estudos empíricos que mensuraram o nível de compreensão de leitura de graduandos em Contabilidade, utilizando como critério temporal o período de 1974 a 2015 e, como palavras chave, os seguintes termos: *comprehensibility; understandability; reading comprehension; Cloze procedure; Accounting textbooks* e suas respectivas traduções. Justifica-se a utilizadas das referidas bases em razão da abrangência, representatividade e acessibilidade destas.

De forma complementar, foram examinadas as referências dos papers identificados inicialmente com o objetivo de possibilitar a identificação de obras relevantes eventualmente não captadas pelo procedimento de busca pelas palavras-chave. Inicialmente, foram identificados 21 *papers* internacionais, sendo, a partir da consulta às referências destes, alcançados mais sete artigos, totalizando, assim, 28 estudos publicados em *journals* internacionais. Através da consulta aos sites dos principais congressos da área, foram identificados sete artigos publicados no âmbito brasileiro. Assim, no total, foram analisados 35 artigos empíricos nacionais e internacionais.

Notou-se, nessa fase, que William P. Stevens e Kathleen C. Stevens são os pesquisadores mais produtivos, com quatro publicações cada (embora sejam em parceria), enquanto o “*Journal of Accounting Education*” e o “*Accounting Education: an International Journal*” são os periódicos que mais publicaram a temática em análise (quatro publicações em cada *journal*). Acerca do evento que mais publica estudos relacionados à compreensão de leitura de graduandos em contabilidade, tem-se o Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnAnpad) com três publicações nos Anais.

Após a identificação dos estudos, estes foram classificados de acordo com o título, autor, nome da revista, ano de publicação e palavras-chave relacionadas. Através da técnica de análise de frequência, tornou-se possível o mapeamento da literatura, bem como a identificação das principais tendências de pesquisa da literatura investigada.

Pelo fato do tema em tela se encontrar em fase de consolidação na área de Educação em Contabilidade é natural que inexista grande volume de estudos, o que faz com que esta pesquisa tenha um viés essencialmente exploratório.

#### 4 PROPOSIÇÃO DE AGENDA DE PESQUISA

Como apresentado anteriormente, a investigação do nível de compreensibilidade utiliza trechos de livros de Contabilidade (*e.g.*, RAZEK; HOSCH; PEARL, 1982; RAABE; STEVENS; STEVENS, 1984; ADELBERG; RAZEK, 1984; FLORY; PHILLIPS; TASSIN, 1992; DREWS-BRYAN; SCHLEIFER, 1993; SULLIVAN; BENKE, 1997; DAVIDSON, 2005; CHIANG et al, 2008; BARGATE, 2012), demonstrações (*e.g.*, ANDERSON, 1974; ADELBERG, 1979; HEATH; PHELPS, 1984; HOSKINS, 1984; SMITH; TAFFLER, 1992; BLOOMFIELD, 2008), normas contábeis (*e.g.*, STEVENS; STEVENS; RAABE, 1983; STEVENS; STEVENS; RAABE, 1985; SHAFFER; STEVENS; STEVENS, 1993; PATEL; DAY, 1996; VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014) e, mais recentemente, pareceres de auditoria (*e.g.*, LEHAVY; MERKLEY, 2011; FAKHFAKH, 2015; WHITEHOUSE-FURRER; PERRIN, 2015). Entretanto, poucos estudos têm focado na análise das IFRS com foco no estudante de graduação, cenário esse que mostra-se não alinhado à relevante proeminência, a partir de então, das habilidades subjacentes à maior compreensão de leitura, isto é, analisar, sintetizar, criticar e avaliar (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014).

Nesse aspecto, a partir da revisão da literatura, buscou-se evidenciar questões subjacentes que fomentem a condução de pesquisas no contexto brasileiro no atual contexto de IFRS, conforme apresentado a seguir.

##### 4.1 REFINANDO A TÉCNICA DE MENSURAÇÃO

Em decorrência da não unanimidade da academia acerca da viabilidade da utilização do procedimento Cloze para a mensuração da compreensão de leitura (*e.g.*, WEAVER; KINGSTON, 1963; ASHBY-DAVIS, 1985; LEWIS et al., 1986), uma avaliação robusta por meio da confrontação dos resultados obtidos por medidas alternativas, como por exemplo, aplicação de questionários de múltipla escolha (JONES, 1997) e/ou percepções individuais dos alunos acerca da compreensibilidade das IFRS frente aos escores obtidos via procedimento Cloze, contribuiria para o aprofundamento da discussão acerca da adequabilidade da técnica.

Ademais, a utilização de técnicas psicométricas robustas, como a TRI, mostra-se uma oportunidade importante para o desenvolvimento da técnica Cloze para mensuração do nível de compreensibilidade no âmbito contábil. Segundo Andrade, Tavares e Valle (2000), a TRI é um conjunto de modelagens matemáticas que buscam estimar a habilidade latente do respondente ( $\theta_j$ ), no caso a compreensão de leitura, além de reportar informações inerentes ao instrumento utilizado como, por exemplo, no caso do modelo logístico unidimensional de três parâmetros (3PLM), o parâmetro de discriminação do item  $i$  ( $a_i$ ); o parâmetro de dificuldade do item  $i$  ( $b_i$ ) e o parâmetro de probabilidade de acerto casual do respondente ( $c$ ). Adicionalmente, são reportadas informações relativas ao nível de informação captado por cada item do instrumento e, por fim, a informação total captada pelo teste. Quando alguns pressupostos são atendidos, nomeadamente, a unidimensionalidade do item e a independência local, os parâmetros do instrumento são invariantes da amostra estudada.

Diante do exposto, pode-se perceber o potencial advindo da utilização da TRI para o refinamento do procedimento Cloze para a mensuração da compreensão de leitura, logo, incentiva-se fortemente a condução de estudos que se proponham a aplicar a técnica da TRI

para análise dos resultados. Muito embora o procedimento Cloze seja a técnica mais utilizada para a mensuração da compreensão de leitura em Contabilidade (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014), é notada a existência de outras ferramentas para tal propósito como, por exemplo, o procedimento C-test, Técnica de Identificação de Significado (*Meaning Identification Technique – MIT*), teste Verificação da Sentença (*Sentence Verification Technique - SVT*), além da variante do procedimento Cloze por Opções - EM/ES. Nesse aspecto, a confrontação dos resultados obtidos pelo procedimento Cloze poderia ser confrontado com a *performance* advinda das demais técnicas com o objetivo de identificar a relevância e, sobretudo, a adequabilidade para a mensuração da compreensão de leitura.

#### **4.2 AVALIAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A DIFICULDADE DO TEXTO E A CAPACIDADE DO LEITOR**

Bargate (2012) notou que obras de Contabilidade apresentam nível de legibilidade para alunos de pós-graduação, isto é, acima do nível adequado para graduação. Muito embora alguns autores afirmem que a exposição a obras complexas não necessariamente implica em menor compreensibilidade (*e.g.*, DAVISON; KANTOR, 1982), a maior parte dos pesquisadores entende que deve-se buscar a maior legibilidade possível em obras acadêmicas (*e.g.*, RAZEK; HOSCH; PEARL, 1982; RAABE; STEVENS; STEVENS, 1984; ADELBERG; RAZEK, 1984; FLORY; PHILLIPS; TASSIN, 1992; DREWS-BRYAN; SCHLEIFER, 1993; SULLIVAN; BENKE, 1997; DAVIDSON, 2005).

Segundo Bargate (2012), além do próprio conteúdo da obra, a seleção de livros didáticos ocorre com base em fatores como *layout* e cobertura do currículo prescrito, ignorando a legibilidade das obras, implicando, invariavelmente, na adoção de textos que apresentam níveis não apropriados aos discentes, o que pode acarretar em frustração e perda de interesse, por parte dos alunos, levando a maus resultados acadêmicos e, no extremo, à evasão.

Nesse aspecto, duas principais questões de pesquisa emergem. Inicialmente, questiona-se até que ponto as obras costumeiramente adotadas como literatura base nas disciplinas de Contabilidade apresentam nível de legibilidade equivalente à compreensibilidade dos discentes? A investigação conjunta de legibilidade e compreensibilidade pode possibilitar a avaliação de eventual *gap* entre o nível dificuldade do texto e a capacidade do leitor a compreender a mensagem contida no texto.

Outra questão subjacente aos *insights* de Bargate (2012) relaciona-se à interface com a literatura sobre evasão escolar. Mais especificamente, questiona-se: qual a influência da legibilidade para os resultados acadêmicos e, no extremo, à evasão?

Stevens, Stevens e Raabe (1985) sugerem que a capacidade de compreensibilidade de leitura dos estudantes de graduação é significativamente inferior ao da pós-graduação, entretanto, é comum no Brasil a adoção de obras na graduação que têm como perfil a Pós graduação. Nesse aspecto, qual o impacto dessa opção na compreensibilidade dos alunos?

Por meio de uma análise longitudinal, Davidson (2005) analisou amostras de livros de Contabilidade financeira introdutória publicados nos Estados Unidos ao longo dos últimos 100 anos e constatou que, de forma geral, muito embora tenha-se notado a utilização de palavra mais complexas com o passar do tempo, os livros introdutórios têm níveis mais baixos de complexidade. Nesse aspecto, estudos longitudinais de obras publicadas no Brasil mostra-se uma importante oportunidade de pesquisa.

### 4.3 RELAÇÃO COM MEDIDAS DE DESEMPENHO ACADÊMICO

Dado que recentes evidências empíricas concluem pela existência de relacionamento positivo e estatisticamente significativa entre a *performance* no teste Cloze e o desempenho acadêmico (JOLY; NICOLAU, 2005), estudos poderiam ser conduzidos buscando investigar a relação entre o desempenho no teste Cloze e o Índice de Rendimento Acadêmico (IRA). Estudos correlatos podem analisar a relação entre o desempenho no teste Cloze e a aprovação (ou não) no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Talvez a análise mais minuciosa desse relacionamento possa apresentar nuances em *proxys* de desempenho não relacionadas diretamente ao aluno, mas à IES. Em outras palavras, mudando os incentivos, a relação se altera? Será que em avaliações onde o ônus do desempenho não recaia sobre o aluno, mas sim, sobre a IES, como é o caso da nota no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), a relação mostra-se diferente?

### 4.4 DETERMINANTES DA COMPREENSIBILIDADE

A leitura de artigos científicos e casos de ensino também tem sido utilizada pela academia como estratégia de fomento ao aprendizado, entretanto, não foram notados estudos focados na investigação da compreensibilidade dessas obras. Em outras palavras, será que, de fato, os graduandos conseguem compreender de forma satisfatória o conteúdo dos artigos científicos e casos de ensino propostos?

Dado que a compreensão de leitura está intimamente relacionada à produção científica (COSTA et al. 2005a), pesquisas podem ser direcionadas a investigar a relação entre produtividade científica discente e o nível de compreensão de leitura. A proposição aqui seria a de que alunos com menor compreensibilidade teriam menores chances de publicarem artigos científicos.

Kopp e Phillips (2005) constataram que a organização dos tópicos dos livros apresenta potencial de influenciar a forma como os estudantes estruturam seu conhecimento na memória, apresentando um efeito importante na aprendizagem dos alunos. Nesse aspecto, dado que no Brasil é relativamente corriqueira a adoção de obras com organizadores, isto é, que na prática, são uma coletânea de textos de variados autores, será que, diferentemente dos achados de Chiang *et al.* (2008), há diferenças no nível de legibilidade dentro da própria obra?

Será que os docentes estão, no âmbito das suas práticas pedagógicas, fomentando a leitura? Os incentivos aos quais os discentes estão expostos são suficientes para possibilitar a leitura crítica dos conteúdos? Os discentes são desafiados a exercitar a capacidade de interpretação e julgamento nas atividades propostas nas disciplinas, sobretudo, de específicas de Contabilidade?

Dado que a compreensão de leitura é um processo complexo influenciado por vários fatores (KLAPWIJK, 2013), quais os determinantes da baixa compreensão de leitura? A exemplo de Patel e Day (1996), a análise de diferenças psicológicas individuais, como por exemplo, estilos cognitivos, ou de gênero podem mostra-se relevante para entender diferenças no nível de compreensão dos discentes.

Costa, Aquino, Palmeira e Lima (2005) e Boff, Domingues e Ishikura (2008) notaram que o tempo em sala de aula pode contribuir para o aumento do nível de compreensão em leitura dos acadêmicos. Nesse aspecto, a condução de estudos longitudinais mostra-se uma importante oportunidade para confirmar esse *insight*. Ademais, esse tipo de pesquisa pode contribuir para evidenciar a contribuição das práticas pedagógicas para mitigar o fenômeno da má compreensão de leitura o âmbito do Ensino Superior.

Segundo Van Rensburg, Coetzee e Schmulian (2014), a compreensão de leitura possibilita que os alunos acessem e utilizem as informações em um determinado fragmento de

texto, sendo, portanto, o conhecimento dos alunos sobre IFRS dependente da sua capacidade de ler o conteúdo com a compreensão necessária. Nesse aspecto, a despeito da importância do desenvolvimento de materiais didáticos (que interpretam e resumizam) sobre IFRS, expor os discentes apenas a esses materiais em detrimento do documento na íntegra, pode acarretar em excessiva simplificação, minimizando o exercício da capacidade de leitura (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014).

Nesse aspecto, qual a contribuição decorrente da utilização de leitura das IFRS na íntegra de forma complementar a livros didáticos para o processo de mitigação de eventuais problemas de compreensão de leitura? E a utilização das normas em detrimento dos livros? Alguns estudos têm concluído pela existência de uma relação entre habilidade de leitura, interesse e motivação dos discentes (DUBAY, 2004), nesse aspecto, esforços podem ser direcionados a investigar a relação entre esses construtos no âmbito dos discentes em Ciências Contábeis.

Partindo dos *insights* de Patel e Day (1996) de que o estilo cognitivo é uma variável que afeta o desempenho de compreensão de leitura dos discentes, maiores estudos podem ser conduzidos buscando avaliar, por meio de modelagens multivariadas mais robustas, o relacionamento de ambas variáveis. Van Rensburg, Coetzee, & Schmulian (2014) sugerem a realização de avaliações de semelhanças ou diferenças na compreensão de leitura de IFRS em populações de estudantes em países que apresentaram elevada diversidade étnica, logo, o Brasil mostra-se uma oportunidade ímpar para a condução desse tipo de estudo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No atual complexo ambiente contábil, permeado por constantes mudanças, é demandado dos discentes uma série de conhecimentos interdisciplinares (por exemplo, Finanças, Economia, Gestão, Tecnologia da Informação, entre outros) e, concomitantemente, de habilidades, incluindo, técnicas funcionais, de gestão organizacional e negócios, pessoais, interpessoais, de comunicação, intelectuais e, sobretudo, de formação de juízos profissionais (IAESB, 2014).

Nesse aspecto, dado que a capacidade de leitura do texto com a compreensão necessária mostra-se de fundamental importância para uma aprendizagem eficaz (KIM; ANDERSON, 2011), no presente estudo buscou-se evidenciar o estado de arte da literatura internacional em Contabilidade e, a partir desta, evidenciar questões subjacentes que fomentem a condução de pesquisas no contexto brasileiro.

Notou-se que a investigação do nível de compreensibilidade tem costumeiramente utilizado livros de Contabilidade, demonstrações, normas contábeis e, mais recentemente, pareceres de auditoria e relatórios da administração, entretanto, após o advento das IFRS, poucos estudos focaram na análise da norma global com foco no estudante de graduação, cenário esse que mostra-se não alinhado à relevante proeminência das habilidades subjacentes à maior compreensão de leitura, isto é, analisar, sintetizar, criticar e avaliar (VAN RENSBURG; COETZEE; SCHMULIAN, 2014).

Essa realidade, conforme evidenciada na agenda proposta, mostra-se uma excelente oportunidade para a condução de futuras pesquisas empíricas sumarizadas em quatro perspectivas: refinando a técnica de mensuração; avaliação da relação entre a dificuldade do texto e a capacidade do leitor; relação com medidas de desempenho acadêmico; e determinantes da compreensibilidade discentes.

No refinamento da técnica de mensuração, fomenta-se o aprofundamento da discussão acerca da adequabilidade da técnica, sobretudo, por meio da utilização de técnicas psicométricas como a TRI. Na avaliação da relação entre a dificuldade do texto e a capacidade de leitura do leitor, busca-se a confrontação do eventual *gap* entre o legibilidade do texto e a compreensibilidade dos discentes, entre discentes de graduação e pós graduação

e, por fim, o efeito da eventual da disparidade entre legibilidade e compreensibilidade sobre evasão escolar, surgem como principais tópicos de investigação.

Na terceira perspectiva, relação com medidas de desempenho acadêmico, o foco é avaliar a relação entre compreensibilidade dos discentes e algumas medidas de *performance*, como por exemplo, o IRA, resultado da prova de suficiência e nota do Enade. Por fim, na quarta perspectiva, determinantes da compreensibilidade discentes, busca-se uma maior compreensão dos fatores que contribuem para o incremento da compreensão de leitura dos graduandos.

Considerando que as habilidades técnicas são presumidas, enquanto as habilidades genéricas são associadas com o sucesso profissional (*e.g.*, USOFF; FELDMANN, 1998), e ponderando que o incremento da complexidade e subjetividade do padrão contábil, consubstanciados ao contexto e a dinâmica do ambiente de negócios global têm fomentado mudanças substanciais no conjunto de habilidades exigidas dos contadores (JACKLING; DE LANGE, 2009), a busca por mecanismos/estratégias que fomente o desenvolvimento das habilidades genéricas dos graduandos torna-se imprescindível.

Diante do exposto, a realização das pesquisas propostas tem o potencial de possibilitar o incremento da compreensão da habilidade de compreensão de leitura, incluída na IES3 nas categorias de habilidade intelectual e nas habilidades interpessoais e de comunicação, tão imprescindível para o processo de aprendizagem e, por extensão, à prática profissional.

O processo de identificação e, conseqüentemente, revisão da literatura mostra-se como uma limitação do presente estudo, tendo em vista que, eventualmente, alguma obra pode não ter sido contemplada. Ademais, ao optar por revisar apenas obras que abordam, mesmo que secundariamente, a compreensibilidade de discentes, algumas possibilidades de pesquisas não foram inseridas na agenda proposta, entretanto, a amplitude da revisão efetuada permite que os leitores possam, a partir dessa obra, buscar leituras adicionais e, por consequência, desenvolverem estudos subjacentes.

## REFERÊNCIAS

ADELBERG, A. H. A methodology for measuring the understandability of financial report messages. **Journal of Accounting Research**, v. 17, n. 29, p. 565–592, 1979.

\_\_\_\_\_. The accounting syntactic complexity formula: a new instrument for predicting the readability of selected accounting communications. **Accounting and Business Research**, v. 13, n. 51, p. 163-175, 1983.

ADELBERG, A. H.; RAZEK, J. R. The Cloze procedure: a methodology for determining the understandability of accounting textbooks. **The Accounting Review**, v. LIX, n. 1, p. 109–122, 1984.

AKIN, F.; KORAY, Ö.; TAVUKÇU, K. How Effective is Critical Reading in the Understanding of Scientific Texts? **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 174, p. 2444-2451, 2015.

ANDERSON, T. H. Cloze measures as indices of achievement comprehension when learning from prose. **Journal of Educational Measurement**, summer, p. 83–92, 1974.

ANDRADE, D. F.; TAVARES, H. R.; VALLE, R. C. **Teoria de Resposta ao Item: conceitos e aplicações**. ABE — Associação Brasileira de Estatística, 4º SINAPE, 2000.

ANDRADE, J. X.; MARTINS, G. A. Compreensibilidade de livros-texto de Contabilidade: um estudo empírico com a utilização da técnica Cloze. In: 4o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2003, CD-ROM.

ASHBY-DAVIS, C. Cloze and comprehension: A qualitative analysis and critique. **Journal of Reading**, p. 585-589, 1985.

AYVA, O. Developing Students' Ability to Read, Understand and Analyze Scientific Data Through the Use of Worksheets that Focus on Studying Historical Documents. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 46, p. 5128-5132, 2012.

BARGATE, K. The readability of managerial accounting and financial management textbooks. **Meditari Accountancy Research**, v. 20, n. 1, p. 4–20, 2012.

BARTH, M. E. Global financial reporting: Implications for U.S. academics. **Accounting Review**, v. 83, n. 5, p. 1159–1179, 2008.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, I. M.; DALLABONA, L. F.; RODRIGUES JUNIOR, M. M. Compreensibilidade de Livros de Sistemas de Informação: Um Estudo com Aplicação da Técnica Cloze em Alunos de Mestrado e de Doutorado em Ciências Contábeis. **Espacios**, v. 33, n. 1, 2012.

BLOOMFIELD, R. Discussion of “annual report readability, current earnings, and earnings persistence”. **Journal of Accounting and Economics**, v. 45, n. 2, p. 248-252, 2008.

BOFF, M. L.; DOMINGUES, M. J. C. S.; ISHIKURA, E. R. The Cloze Technique in the Reading Comprehension Examining: a Study of Freshmen and Graduate Students of Accounting Sciences. In: 5th International Conference on Information Systems and Technology Management, 2008, São Paulo **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2008, CD-ROM.

BORASI, R.; SIEGEL, M.; FONZI, J.; SMITH, C. F. Using transactional reading strategies to support sense-making and discussion in mathematics classrooms: An exploratory study. **Journal for Research in Mathematics Education**, v. 29, p. 275–305, 1998.

BORMUTH, J. R. Cloze test readability: Criterion reference scores. **Journal of Educational Measurement**, v. 5, n. 3, p. 189-196, 1968.

CARVALHO, L. D. F.; MONTEIRO, R. D. M.; ALCARÁ, A. R.; SANTOS, A. A. A. D. Aplicação da TRI em uma Medida de Avaliação da Compreensão de Leitura. **Psicologia: reflexão e crítica**, n. 26, v. 1, p. 47-57, 2013.

CARVER, R. P. Predicting reading level in grades 1 to 6 from listening level and decoding level: Testing theory relevant the simple view of reading. **Reading and Writing: An Interdisciplinary Journal**, 10, 121-154, 1998.

CHIANG, W. C.; ENGLEBRECHT, T. D.; PHILLIPS, T. J. JR.; WANG, Y. Readability of financial accounting principles textbooks. **The Accounting Educators' Journal**, v. XVIII, 47–80, 2008.

COSTA, P. D. S.; AQUINO, D. R. B.; LIMA, D. H. S.; SANTIAGO, J. S. O Teste Cloze na Avaliação de Aprendizagem: O Caso dos Alunos da Disciplina de Contabilidade de Custos I do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. In: IX Congresso Brasileiro de Custos – CBC, Florianópolis. **Anais...**, Florianópolis: CBC, 2005b, CD-ROM.

COSTA, P. S. O Teste Cloze na avaliação de aprendizagem: caso dos alunos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. In: VI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006, CD-ROM.

COSTA, P. S.; AQUINO, D. R. B.; PALMEIRA, A. R. G.; LIMA, D. H. S.. Análise dos Níveis de Compreensibilidade dos Relatórios da Administração da Petrobrás - Uma Pesquisa Empírica entre os Alunos do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). In: XXIX Encontro Nacional da ANPAD, Brasília **Anais...** Brasília: EnAnpad, 2005a, CD-ROM.

COSTA, P. S.; XAVIER, V. M.; C., MORAIS, R. S.; TIBÉRIO, C. S. B.. Estudo Empírico do Grau de Compreensibilidade e de Legibilidade dos Relatórios de Administração e da Escala de Locus de Controle nos Cursos de Administração e Ciências Contábeis. In: XXX Encontro Nacional da ANPAD, Salvador. **Anais...** Salvador: EnAnpad, 2006, CD-ROM.

CRAWFORD, Louise; HELLIAR, Christine; MONK, Elizabeth A. Generic skills in audit education. **Accounting Education: an international journal**, v. 20, n. 2, p. 115-131, 2011.

DAVIDSON, R. A. Analysis of the complexity of writing used in Accounting textbooks over the past 100 years. **Accounting Education: An International Journal**, v. 14, n. 1, p. 53–74, 2005.

DAVISON, A.; KANTOR, R. On the Failure of Readability Formulas to Define Readable Texts: a Case Study from Adaptations. **Reading Research Quarterly**, v. 17, n. 2, p. 187-209, 1982.

DRAPER, R. J. School mathematics reform, constructivism and literacy: A case for literacy instruction in the reform oriented math classroom. **Journal of Adolescent and Adult Literacy**, v. 45, p. 520–529, 2002.

DREWS-BRYAN, A.; SCHLEIFER, L. A note on readability of accounting textbook passages and corresponding GAAP. **Accounting Forum**, December, p. 24–40, 1993.

DUBAY, W. H. The principles of readability. **Impact Information**, p. 1–76, 2004.

FAKHFAKH, M. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, v. 20, n. 38, p. 21-29, 2015.

FLORY, S. M.; PHILLIPS, T. J.; TASSIN, M. F.. Measuring readability: A comparison of Accounting textbooks. **Journal of Accounting Education**, v. 10, p. 151–161, 1992.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. Atlas: São Paulo, 2002.

GOUGH, P. B.; TUNMER, W. E.. Decoding, reading, and reading disability. **Remedial and Special Education**, v. 7, p. 6-10, 1986.

HARRISON, C. **Readability in the Classroom**. Cambridge University Press, Cambridge, UK, 1980.

HEATH, R. L.; PHELPS, G. Annual reports II: Readability of reports vs. business press. **Public Relations Review**, v. 10, n. 2, p. 56-62, 1984.

HOOVER, W. A.; GOUGH, P. B. The simple view of reading. **Reading and Writing: An Interdisciplinary Journal**, v. 2, p. 127-160, 1990.

HOSKINS, R. L. Annual reports I: Difficult reading and getting more so. **Public Relations Review**, v. 10, n. 2, p. 49-55, 1984.

International Accounting Education Standards Board – IAESB. **Handbook of International Education Pronouncements**. New York, NY: International Federation of Accountants, 2010. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/handbook-international-education-pronouncements-2010-edition>>. Acesso em 01 Abr. 2016.

International Accounting Education Standards Board - IAESB. **Handbook of International Education Pronouncements**. 2014. Retrieved June 23, 2015, from <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Pronouncements-2014.pdf>

JOLY, M. C. R. A.; NICOLAU, A. F. Avaliação de compreensão em leitura usando Cloze na 4ª série. **Temas sobre Desenvolvimento**, v. 14, p. 83-84, p.14-19, 2005.

JOLY, M. C. R. A.; PIOVEZAN, N. M. Funcionamento diferencial dos itens do Teste Cloze por Opção. **Arquivos Brasileiros de Psicologia**, v. 63, n. 2, p. 58-68, 2011.

JOLY, M. C. R. A.; TEIXEIRA, T. R. Avaliação informatizada da compreensão da linguagem impressa pelo Teste Dinâmico de Leitura (TDL). In: **Estudos de testes informatizados para avaliação psicológica**. Reppold, C. T., Joly, M. C. R. A. (Org.), 1. Casapsi: São Paulo, 2010.

JOLY, M. C. R. A. Avaliação da compreensão em leitura pelo Sistema Orientado de Cloze (SOC). **Revista Mexicana de Orientación Educativa**, v. 17, p. 1-8, 2009.

JONES, M. J. Methodological Themes: Critical Appraisal of the Cloze Procedure's Use in the Accounting Domain. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 1, p. 105-120, 1997.

KIM, J. Y.; ANDERSON, T. Reading across the curriculum: A framework for improving the reading abilities and habits of college students. **Journal of College Literacy and Learning**, v. 37, p. 29–40, 2011.

KLAPWIJK, N. M. Cloze tests and word reading tests: Enabling teachers to measure learners' reading-related abilities. **Per Linguam: A Journal of Language Learning**, v. 29, n. 1, p. 49–62, 2013.

LEHAVY, R., LI, F.; MERKLEY, K. The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. **The Accounting Review**, v. 86, n. 3, p. 1087-1115, 2011.

LEWIS, N. R.; PARKER, L. D.; POUND, G. D.; SUTCLIFFE, P. Accounting report readability: The use of readability techniques. **Accounting and Business Research**, v. 16, n. 63, p. 199-213, 1986.

MEYER, B. J. F. Text Coherence and Readability. **Topics in Language Disorders**, v. 23, n. 3, July-September, 204-224, 2003.

MONTAÑO, Jose Luis Arquero; DONOSO, Jose Antonio; HASSALL, Trevor; JOYCE, John. Vocational skills in the accounting professional profile: the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) employers' opinion. **Accounting Education: an international journal**, v. 10, n. 3, p. 299-313, 2001.

RAABE, A.; STEVENS, K. C.; STEVENS, W. P. Tax textbooks readability: An application of the Cloze method. **Journal of the American Taxation Association**, v. 6, n. 1, p. 66–73, 1984.

RAZEK, J. R.; HOSCH, G. R.; PEARL, D. Readability of Accounting textbooks. **Journal of Business Education**, October, p. 23–26, 1982.

RILEY, J. D. Progressive Cloze as a remedial technique. **The Reading Teacher**, v. 39, n. 6, p. 576-581, 1986.

ROMAN, Arlete Regina; FRIEDLANDER, Maria Romana. Revisão integrativa de pesquisa aplicada à enfermagem. **Cogitare Enfermagem**, v. 3, n. 2, 1998.

SANTOS, A. A. A. O Cloze como técnica de diagnóstico e remediação da compreensão em leitura. **Interação em Psicologia**, v. 8, n. 2, p. 217-226, 2004.

SANTOS, A. A. A. D.; VENDRAMINI, C. M. M.; SUEHIRO, A. C. B.; SANTOS, L. A. D. D. Leitura compreensiva e utilização de estratégias de aprendizagem em alunos de Psicologia. **Estudos de Psicologia (Campinas)**, v. 23, n. 1, p. 83-91, 2006.

SHAFFER, R. J.; STEVENS, K. T.; STEVENS, W. P. Assessing the readability of government accounting standards: The cloze procedure. **Journal of Technical Writing and Communication**, v. 23, n. 3, p. 259–267, 1993.

SILVA, C. A. T.; COSTA, P. S.; RODRIGUES, F. F. Análise da Compreensibilidade e da Legibilidade dos Relatórios da Administração das Empresas Brasileiras de Capital Aberto do Setor de Energia Elétrica. In: XXIX Encontro Nacional da ANPAD, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAnpad, 2005, CD-ROM.

SIRIWARDANE, Harshini P.; DURDEN, Chris H. The communication skills of accountants: what we know and the gaps in our knowledge. **Accounting Education: an International Journal**, v. 23, n. 2, p. 119-134, 2014.

SMITH, M.; TAFFLER, R. Readability and understandability: different measures of the textual complexity of accounting narrative. **Accounting, Auditing & Accountability**, v. 5, p. 84–98, 1992.

SPIRES, H. A.; DONLEY, J. Prior knowledge activation: Inducing Engagement with informational texts. **Journal of Educational Psychology**, v. 90, n. 2, p. 249-260, 1998.

STEVENS, K. C.; STEVENS, K. T.; STEVENS, W. P. A response to measuring readability: A comparison of accounting textbooks. **Journal of Accounting Education**, v. 11, p. 287–292, 1993.

STEVENS, W. P.; STEVENS, K. C.; RAABE, W. A. Communication in accounting: readability of FASB statements. **Review of Business and Economic Research**, Fall, p. 110–118, 1983.

STEVENS, W. P.; STEVENS, K. C.; RAABE, W. A. FASB statements in the classroom: a study of readability. **Advances in Accounting**, v. 2, p. 89–100, 1985.

SULLIVAN, M. C.; BENKE, R. L., JR.. Comparing introductory Financial Accounting textbooks. **Journal of Accounting Education**, v. 15, n. 1, p. 181–220, 1997.

TAYLOR, W. L. Cloze procedure: a new tool for measuring readability. **Journalism Quarterly**, v. 30, p. 415-433, 1953.

VAN RENSBURG, C. J.; COETZEE, S. A.; SCHMULIAN, A. South African financial reporting students' reading comprehension of the IASB Conceptual Framework. **Journal of Accounting Education**, v. 32, n. 4, p. 1-15, 2014.

WEAVER, W. W.; KINGSTON, A. J. A factor analysis of the cloze procedure and other measures of reading and language ability. **Journal of Communication**, v. 13, n. 4, p. 252-261, 1963.

WHITEHOUSE-FURRER, M.; PERRIN, D. Comprehensibility and comprehensiveness of financial analysts' reports. **Studies in Communication Sciences**, 2015.

WILLIAMS, R. S.; ARI, O.; SANTAMARIA, C. N. Measuring college students' reading comprehension ability using Cloze tests. **Journal of Research in Reading**, v. 34, n. 2, p. 215–231, 2011.