

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

DIEGO SALDO ALVES

**ALINHAMENTO ENTRE OS CONTEÚDOS DE CONTABILIDADE
NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL COM OS
PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS DO CPC HARMONIZADOS COM AS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

SÃO LEOPOLDO

2014

DIEGO SALDO ALVES

ALINHAMENTO ENTRE OS CONTEÚDOS DE CONTABILIDADE
NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL COM OS PRONUNCIAMENTOS
TÉCNICOS DO CPC HARMONIZADOS COM AS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre Ciências
Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade do Vale do
Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

São Leopoldo

2014

A474r

Alves, Diego Saldo

Alinhamento entre os conteúdos de contabilidade nos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil com os pronunciamentos técnicos do CPC harmonizados com as normas internacionais de contabilidade / Diego Saldo Alves. -- 2015.

85 f. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2015.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer.

1. Contabilidade - Ensino superior. 2. Contabilidade - Currículo - Pronunciamentos técnicos - CPC. 3. Norma Internacional - Contabilidade I. Título. II. Kronbauer, Clóvis Antônio.

CDU 657:378

Dedico a minha esposa Amanda, minha filha Antonella, aos meus pais Valdir e Leila e aos meus irmãos Rodrigo e Karine.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, pelo apoio recebido na elaboração desta dissertação e pelo ensinamento.

À minha esposa Amanda pelo incentivo e o apoio dado neste trabalho, pelas palavras de conforto nos momentos mais difíceis e pela compreensão nos momentos que estive ausente.

À minha filha Antonella que nasceu durante o processo de elaboração deste trabalho e trouxe mais motivação para concluí-lo.

Aos meus pais Valdir e Leila pela incentivo e pela ajuda nas horas mais difíceis durante este trabalho.

Aos meus irmãos Rodrigo e Karine pelo incentivo e pelo exemplo de dedicação e compromisso.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar se os conteúdos de contabilidade constantes nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior no Brasil estão alinhados com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de contabilidade. A pesquisa é classificada como descritiva, documental, qualitativa e quantitativa. A amostra é formada por 105 Instituições de Ensino Superior do Brasil que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial e que disponibilizaram suas ementas e/ou conteúdos programáticos nas respectivas páginas eletrônicas ou por meio de correio eletrônico pelos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis. As análises dos dados apoiaram-se em tabelas, gráficos, quadros, embasados em técnicas de estatística descritiva e também avaliação de diferenças de médias de aderência por região, organização acadêmica e categoria acadêmica. Os resultados revelaram que a média de aderências das IES brasileiras em relação aos CPCs é de 37,3%, a média de aderência por região encontra-se entre 30% a 40%. Nas instituições de ensino superior públicas e privadas as médias de aderência são de 37,9% e 37,2% respectivamente. Em relação à Organização Acadêmica, o índice médio de aderência dos Centros Universitários é de 40,2%, nas Faculdades 36% e nas Universidades 38%. Os índices de aderência dos CPCs em relação às Instituições de Ensino Superior revelam que os CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, CPC 16 – Estoques, CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 30 – Receitas possuem índices de aderência de 100% cada. Conclui-se neste estudo, que as IES no Brasil pertencentes a amostra possuem baixa aderência em relação aos CPCs.

PALAVRAS-CHAVE: Ensino, Alinhamento com os Pronunciamentos Técnicos do CPC, Normas Internacionais de Contabilidade

ABSTRACT

This study aims to analyze whether the accounting content in the curricula of Accounting courses in higher education institutions in Brazil are aligned with the Technical Pronouncement CPC which origins are the international accounting standards . The research is classified as descriptive , documentary , qualitative and quantitative . The sample consists of 105 higher education institutions in Brazil that offer the Accounting course in classroom mode and publish their syllabus and/ or program content on their web sites or through e-mail by the coordinators of Accounting courses . The analysis of the data relied on tables , graphs, charts , based on descriptive statistics and also evaluation of differences in means of adherence by region, academic organization and academic category. The results showed that the average adherence of Brazilian IES in relation to CPC is 37.3 % , the average of adherence by region is between 30 % to 40%. In public and private higher education institutions the average of adherence are 37.9 % and 37.2 % , respectively. Regarding Academic Organization , the average rate of adherence of University Centers is 40.2 % , 36% in Colleges and universities 38% . Rates of CPCs adherence in relation to higher education institutions shows that the CPC 00 - The Conceptual Framework for Financial Reporting , CPC 16 - Inventories , CPC 26 - Presentation of Financial Statements , CPC 27 - Property, Plant and Equipment and CPC 30 - Revenue indices have 100%. It is concluded in this study that IESs in Brazil belonging to the sample have low adherence in relation to CPCs.

KEYWORDS : Education, alignment with the Technical Pronouncements CPC , International Accounting Standards.

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira de Companhias Abertas
ALADI	Associação Latino-Americana de Integração
ALALC	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de
APIMEC	Capitais
CES	Câmara de Ensino Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIAP	Co-Operative International Accounting Programs
CM	Currículo Mundial
CNE	Conselho Nacional de Educação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FAPA	Faculdade Porto-Alegrense
FASB	Financial Accounting Standard Board
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FIPECAF	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
IASB	International Accounting Standards Board
IA	Índice de Aderência
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	Educacion Committee da International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMA	Institute of Management Accounting
	Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards
ISAR	of Accounting and Reporting
JAAER	Japanese Association of Accounting Educacion and Research

JFAEL	Japan Foundation for Accounting Education and Learning
MC	Revised Model Accounting Curriculum
MEC	Ministério da Educação
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PUCRS	Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
RS	Rio Grande do Sul
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
UCPEL	Universidade Católica de Pelotas
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFVJM	Universidade Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri
ULBRA	Universidade Luterana do Brasil
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
USP	Universidade de São Paulo

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1 - Índice de aderência média nacional e por região das IES em relação aos CPCs..... 65
- Gráfico 2 - Índice médio de aderência de IES Públicas e Privadas em relação aos CPCs..... 69
- Gráfico 3 - Índice médio de aderência das Organizações Acadêmicas em relação aos CPCs 73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Resumo história da contabilidade no Brasil	23
Quadro 2 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999)	27
Quadro 3 - Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC	30
Quadro 4 - Resumos das Pesquisas Nacionais Realizadas sobre o Tema	41
Quadro 5 - Resumos das Pesquisas Internacionais Realizadas sobre o Tema.....	45
Quadro 6 - Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis....	51
Quadro 7 - Resumo das disciplinas analisadas na pesquisa	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - População e Amostra das IES pesquisadas	49
Tabela 2 - População e amostra por região.....	50
Tabela 3 - Amostra conforme organização e categoria acadêmica	51
Tabela 4 – Classificação dos índices de aderência obtidos nas IES.....	54
Tabela 5 - Aderência dos CPCs nas IES do Brasil.....	57
Tabela 6 - Índice de aderências das IES brasileiras em relação aos CPCs.....	59
Tabela 7 – Classificação das IES conforme índice de aderência aos CPCs.....	60
Tabela 8 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na região Sul do Brasil.....	61
Tabela 9 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Sudeste do Brasil.....	62
Tabela 10 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Nordeste do Brasil.....	62
Tabela 11 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Centro-Oeste do Brasil	63
Tabela 12 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Norte do Brasil.....	64
Tabela 13 – Análise descritiva dos índices de aderência das IES em relação aos CPCs por região	66
Tabela 14 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney.....	66
Tabela 15 - Índice de aderências das IES Públicas em relação aos CPCs.....	67
Tabela 16 - Índice de aderência das IES Privadas em relação aos CPCs.....	68
Tabela 17 – Análise descritiva índices de aderência IES públicas e privadas	69
Tabela 18 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney nas IES Públicas e Privadas	70
Tabela 19 - Índice de aderência dos Centros Universitários em relação aos CPCs	71
Tabela 20 - Índice de aderência das Faculdades em relação aos CPCs.....	71
Tabela 21 - Índice de aderências das Universidades em relação aos CPCs	72
Tabela 22 – Análise descritiva dos índices de aderência das IES aos CPCs por organização acadêmica	74
Tabela 23 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney.....	74

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	16
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	16
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	18
2 REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 ENSINO DE CONTABILIDADE NO BRASIL.....	19
2.2 DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, RESOLUÇÃO N° 10/2004.....	24
2.3 CURRÍCULO MUNDIAL DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS PROPOSTO PELA ONU/UNCTAD/ISAR	26
2.4 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E A PROPOSTA DE CURRÍCULO PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	29
2.5 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	30
2.6 PESQUISAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS SOBRE O TEMA	38
2.6.1 Pesquisas Nacionais	38
2.6.2 Pesquisas Internacionais	43
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	48
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	48
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	52
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	55
4 ANÁLISE DOS DADOS	56
4.1 ADERÊNCIAS DOS CPCS NAS IES	56
4.2 ADERÊNCIA DAS IES AOS CPCS	58
4.3 ÍNDICE DE ADERÊNCIA DAS IES EM RELAÇÃO AOS CPCS POR REGIÃO.....	60

4.4 ÍNDICE DE ADERÊNCIA NAS IES PÚBLICAS E PRIVADAS EM RELAÇÃO AOS CPCS	67
4.5 ÍNDICE DE ADERÊNCIA DAS IES EM RELAÇÃO AOS CPCS POR ORGANIZAÇÃO ACADÊMICA.....	70
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	75
5.1 CONCLUSÃO.....	75
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	77
REFERÊNCIAS	78
APÊNDICE A - ALINHAMENTO DOS CPCS COM AS IES	82

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se a contextualização do tema de pesquisa, a questão problema, os objetivos, a delimitação do tema, justificativa do estudo e estrutura da dissertação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O progresso econômico exige profissionais qualificados para atuarem nas empresas, em consequência desse progresso, os profissionais necessitam de boas condições de ensino para a sua formação. (PELEIAS et al., 2007).

As relações entre as empresas e seus stakeholders internacionalizaram-se, e em consequência dessa internacionalização, houve a necessidade de harmonização das normas contábeis. A harmonização das normas contábeis é um processo difícil, devido a diferenças culturais, legais, econômicas, históricas e profissionais. Nesse contexto, de internacionalização, o mercado necessita de profissionais mais qualificados para atuar dentro e fora do país, em consequência disso, os Contadores estão buscando cursos que complementem a sua formação, já que, os cursos de graduação em Ciências Contábeis na grande maioria limitam-se à contabilidade nacional. (CZESNAT; CUNHA; DOMINGUES, 2009).

No Brasil foi promulgada a Lei nº 11.638/2007, que modificou a lei das sociedades anônimas. A Lei 11.638/2007 impôs alterações significativas, como a adoção das normas brasileiras de contabilidade em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, International Financial Reporting Standards (IFRS). (CUNHA et al., 2013).

A Organização das Nações Unidas (ONU) por meio da *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD), que é o órgão responsável pela pesquisa e debate de temas contábeis, com o seu grupo de trabalho o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), elaborou um currículo mundial de estudos de Contabilidade. A proposta da ONU/UNCTAD/ISAR descreve questões técnicas que os estudantes devem aprender para exercer a profissão contábil. O currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR é uma referência para os países que queiram harmonizar o sistema de ensino e atender aos requisitos internacionais. Os países que adotarem o currículo mundial determinarão o tempo de dedicação a cada módulo e a modelo de adaptação as necessidade de cada país. (MAGALHÃES; ANDRADE, 2006).

As Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Graduação em Ciências Contábeis foi instituída pela Resolução CNE/CES nº 10/2004. Niyama et al. (2008) afirmam que o conteúdo mínimo da grade curricular para os cursos de Ciências Contábeis é regido por essa resolução, e que os conteúdos que abordam conhecimento dos cenários econômicos, financeiros, nacionais, internacionais e que proporcionam a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade devem fazer parte do projeto pedagógico e na organização curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis.

Lopes et al. (2008) mencionam que a Resolução CNE/CES nº 10/2004, em seu Art. 5º destaca a inclinação dos cursos de Ciências Contábeis às exigências de organismos internacionais, como Organização Mundial do Comércio (OMC), ISAR e IFAC na intenção da harmonização das normas e padrões contábeis internacionais. Também destacam a formação do profissional contábil e a adequação dos conteúdos.

Além das exigências dos organismos internacionais para que os cursos Ciências Contábeis estejam harmonizados aos padrões contábeis internacionais, no Brasil, o mercado de trabalho já demanda por profissionais especializados em Contabilidade Internacional.

Faria e Queiroz (2009) analisaram a demanda no mercado de trabalho por profissionais especializados em Contabilidade Internacional, na cidade de São Paulo. Os autores pesquisaram as ofertas de emprego no período entre março e maio de 2007 em sítios de recolocação profissional como: Catho (2007) e Michael Page International (2007). A pesquisa foi replicada em fevereiro de 2008 nos mesmos sítios de recolocação profissional. A pesquisa mostrou que dentro das ofertas de empregos destinadas aos profissionais com conhecimentos em contabilidade no padrão estrangeiro, em 2007, 84% exigia conhecimento em USGAAP e 25% exigiam conhecimento em padrão internacional. Já em 2008 a situação mudou significativamente, pois 91% das ofertas exigiam conhecimentos de IFRS.

O Conselho Federal de Contabilidade apresentou uma proposta nacional de conteúdos para o curso de Ciências Contábeis. A motivação para essa proposta é devido às diferenças de matrizes curriculares existentes entre os cursos, dificultando um estudo mais harmonioso em termos de conteúdo. (RODRIGUES et al., 2009).

Em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão dessas normas, representação e processo democrático na produção das informações, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2013).

Alguns órgãos estão trabalhando na intenção de atingir a harmonização contábil internacional, como a *International Federation of Accountants* (IFAC), *Financial Accounting Standard Board* (FASB) e no Brasil a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (NIYAMA et al., 2008).

Devido ao grande movimento para a harmonização contábil internacional, produziram-se diversos estudos sobre o ensino da contabilidade internacional no Brasil e no mundo.

Niyama et al. (2008) analisaram a aderência das Instituições de Ensino Superior, localizadas nas capitais brasileiras, em relação ao conhecimento de Contabilidade Internacional.

Vysotskaya e Prokifieva (2013) analisaram as dificuldades de ensinar o IFRS na Rússia. Segundo as autoras o atual estado de ensino do IFRS na Rússia reflete o problema que tem sido encontrado na falta de professores com relevante experiência em indústria, e com ênfase em contabilidade fiscal.

Hilton e Johnstone (2013) analisaram a perspectiva da educação contábil no Canadá após a transição do IFRS. Segundo os autores a transição do IFRS no Canadá motivou muitas discussões sobre educação contábil no país. Essas discussões focaram três tópicos principais: primeiro conteúdos com diversos relatórios financeiros, segundo, uma maneira eficaz de ensinar relatórios financeiros evitando a sobrecarga, mantendo um profundo aprendizado e por último, o papel da universidade nos programas de ajuda no profissionalismo dos estudantes.

Nesse contexto do ensino de Contabilidade harmonizada aos padrões internacionais, a proposta de currículo apresentada pela ONU/UNCTAD/ISAR, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e as diversas discussões sobre o ensino da Contabilidade no Brasil e no mundo, formula-se o seguinte problema de pesquisa: os conteúdos de contabilidade financeira previstos pelas IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis no Brasil estão alinhados com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de contabilidade?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Considerando o problema de pesquisa apresentado, tem-se como objetivo geral identificar se os conteúdos de contabilidade financeira previstos nas IES que oferecem o curso de Ciências

Contábeis no Brasil estão alinhados com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de contabilidade.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar se nas ementas e nos conteúdos programáticos das IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis no Brasil consta os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)
- Analisar a aderência das IES do Brasil aos CPCs, além de verificar a aderência por região, categoria acadêmica e organização acadêmica.
- Identificar os CPCs com maiores e menores índices de aderência nas IES do Brasil.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa está centralizada em estudar o alinhamento dos conteúdos de Contabilidade constantes nos currículos do cursos de Ciências Contábeis em IES no Brasil com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de Contabilidade.

São 998 IES credenciadas no MEC que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial no período da pesquisa, ou seja, 2014. Para que o estudo tivesse relevância, exigiu-se uma amostra mínima de 100 IES que ofereçam o Curso de Ciências Contábeis no Brasil na modalidade presencial.

No que diz respeito às grades curriculares, o estudo limitou-se a analisar somente as disciplinas com probabilidade de algum CPC estar contido nas ementas e/ou nos conteúdos programáticos das IES. Portanto, as disciplinas sem nenhuma probabilidade dos CPCs estarem contidos nas ementas e/ou conteúdos programáticos das IES não foram analisadas. O estudo não contempla as IES que oferecem o Curso de Ciências Contábeis na modalidade à distância, e também as demais unidades das IES que não estão credenciadas no MEC.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O crescimento das relações de negócios internacionais torna a Contabilidade uma ferramenta cada vez mais importante nos negócios. A diferença de normas contábeis entre países

torna um obstáculo para os usuários da Contabilidade e nas relações de negócio. Um dos desafios de órgãos reguladores da contabilidade em âmbito mundial é diminuir a diferença nos relatórios produzidos segundo as normas de diferentes países.

O Brasil adotou as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) a partir de 2008, com a promulgação da Lei 11.638/2007. Desde então, a prática contábil no Brasil está baseada na interpretação dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC).

Nesse contexto, o profissional contábil deve estar atualizado as novas normas internacionais e os futuros Contadores ao concluírem a graduação, devem ter o conhecimento necessário nos Pronunciamentos Técnicos do CPC, e para isso, os Pronunciamentos Técnicos do CPC devem constar na estrutura curricular dos cursos de Ciências Contábeis.

Este estudo tem importância significativa para as IES no Brasil que oferecem o curso de Ciências Contábeis. Por meio desse estudo, é possível analisar se os CPCs estão contemplados nas ementas e/ou conteúdos programáticos dos Cursos de Ciências Contábeis em IES do Brasil. O estudo é relevante porque é uma pesquisa inédita e ajudará as IES no Brasil que oferecem o Curso de Ciências Contábeis a adequar o ensino da Contabilidade aos padrões internacionais. O estudo também servirá como reflexão para os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis, para que os mesmos possam refletir e verificar se os cursos de Ciências Contábeis estão alinhados aos padrões internacionais de Contabilidade.

Os estudos realizados referente ao ensino da Contabilidade alinhado aos padrões internacionais abordaram de maneira significativa em relação à grade curricular proposta pela ONU/ISAR/UNCTAD, CFC e as Diretrizes Curriculares Nacionais por meio da Resolução nº 10/2004.

Este estudo diferencia-se dos demais estudos referente ao ensino da contabilidade harmonizada aos padrões internacionais por analisar se os conteúdos de Contabilidade constantes nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis em IES no Brasil estão alinhados com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de contabilidade, enquanto os demais estudos analisaram o alinhamento das disciplinas aos padrões internacionais e conhecimento de contabilidade internacional. É um estudo mais aprofundado comparado a estudos anteriores.

O estudo de Niyama et al. (2008) analisou se a disciplina de Contabilidade Internacional ou similar estava contemplada nas grades curriculares dos Cursos de Graduação de Ciências Contábeis em IES das capitais dos estados brasileiros.

Campos e Lemes (2011) fizeram um estudo comparativo do Currículo Mundial proposto pela ONU/ISAR/UNCTAD, com o currículo adotado pelas universidades federais da região sudeste, com a intenção de identificar, quantitativamente, a semelhança entre os currículos.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em 5 capítulos. O primeiro capítulo trata da contextualização do tema e problema, dos objetivos, dividido em objetivo geral e objetivos específicos, da delimitação do tema e da justificativa do estudo.

O segundo capítulo trata da revisão da literatura em que são abordados os seguintes tópicos: Ensino de Contabilidade no Brasil, Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis, Proposta do currículo Mundial do curso de Ciências Contábeis da ONU/UNCTAD/ISAR, Proposta de Currículo do curso de Ciências Contábeis do CFC, Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade e Pesquisas Nacionais e Internacionais sobre o tema.

O terceiro capítulo aborda os procedimentos metodológicos, o quarto capítulo a apresentação e análise dos dados e o quinto capítulo a conclusão e recomendações.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esse capítulo trata da revisão da literatura relacionada ao tema objeto de estudo dessa pesquisa. Neste capítulo são abordados o Ensino de Contabilidade no Brasil, Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis, Proposta do currículo Mundial do curso de Ciências Contábeis da ONU/UNCTAD/ISAR, Proposta de Currículo do curso de Ciências Contábeis do CFC, Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade e Pesquisas Nacionais e Internacionais sobre o tema.

2.1 ENSINO DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Peleias, et al. (2007) mencionam que no século XIX foi plantado a semente para o ensino comercial e de contabilidade no Brasil com a chegada da Família Real Portuguesa, em 1808. Antes disso a atividade comercial brasileira era em função da venda de bens produzidos ao mercado internacional.

Em 23 de Agosto de 1808 foi publicado o Alvará que criou a Real Junta Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Com o objetivo de controlar os bens, esse documento determinava a adoção do sistema de partidas dobradas. A adoção do sistema de partidas dobradas foi influenciada pelos países da Europa que já utilizavam esse sistema. Em 1809 ocorreu a promulgação de Alvará criando oficialmente o ensino de Contabilidade no Brasil, por meio das aulas de comércio. (PELEIAS; BACCI, 2004).

O primeiro passo dos estudos de comércio iniciou com a obra de Visconde de Cairu (José Antônio Lisboa) publicada em 1804, intitulada Princípios de Economia Política. Em 1809 Visconde de Cairu tornou-se o primeiro a apresentar um sistema de direito comercial e a realizar os primeiros estudos de economia política no Brasil. Em 1833 uma obra importante foi publicada por Estevão Rafael de Carvalho, “A Metafísica da Contabilidade Comercial”. Essa obra apresentava o método de partidas dobradas e tinha como proposta elevar a Contabilidade à condição de Ciências. (PELEIAS; BACCI, 2004).

Na década de 50 do século XIX ocorreram fatos importantes para o ensino comercial e contábil no Brasil. Na capital imperial ocorreu a reforma da Aula de Comércio, com o decreto nº 1763, de 14.05.1856. A reforma criou novos estatutos à Aula de Comércio na Corte, formando um curso de estudos denominado Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Ocorreram diversas

mudanças na grade curricular, à duração do curso em 2 anos foi mantida e o conteúdo foi distribuído em 4 disciplinas: Contabilidade, Escrituração Mercantil, Escrituração Mercantil e Legislação de Fazenda.

Iudícibus e Ricardino Filho (2002) mencionam um fato importante no século XIX, foi a promulgação da Lei nº 1.083, datada de 22 de Agosto de 1860, em que determinava a obrigatoriedade de publicar e remeter ao governo os balanços, demonstrações e documentos determinados pelo mesmo, nos prazos e no modo estabelecido pelo regulamento. Segundo os autores, a Lei nº 1.083 de 22 de Agosto de 1860 foi a primeira lei a regulamentar o funcionamento das Sociedades Anônimas no Brasil. Abaixo trecho da lei que obriga a publicação de balanços e documentos:

§ 9º. Os gerentes ou diretores das Companhias ou Sociedades Anonymas, de que trata o § 1º deste artigo, serão obrigados a publicar e remetter ao Governo, nos prazos e pelo modo estabelecido nos seus Regulamentos, os balanços, demonstrações e documentos que por estes forem determinados, sob pena de multa de [...]. (IUDÍCIBUS; RICARDINO FILHO, 2002).

O texto da Lei 1.083 não menciona o formato dos balanços, no entanto, o formato seria regulamentado em 3 de Novembro de 1860, pelo Decreto 2. 679. Abaixo trechos do decreto:

Art. 1º. As Administradoras, Diretorias ou Gerencias dos Bancos, as suas Caixas Filiaes ou Agencia são obrigadas a publicar até o dia 8 de cada mez, nos lugares em funcionarem, os balanços de suas operações effetuadas, no mez antecedente, e a enviar duas copias authenticas, a saber: huma ao presidente da respectiva Província e outra ao Ministério da Fazenda;

§ 2º Os balanços mensaes serão organizados na forma dos modelos annexos ao presente Decreto.

Art 2º. As demais Companhias ou Sociedades Anonymas, assim civis como mercantis, publicarão pelo menos semestralmente, ou nas épocas marcadas nos seus Estatutos, os documentos de que trata o artigo precedente, e remetterão aos respectivos Presidentes e competentes Secretarias de Estado na forma do mesmo artigo. [...]. (BRASIL, 1860).

As disposições do Decreto de Lei 2.679 foram adotadas até que a Lei 2.627 de 1940 apresentasse outras disposições.

Outro fato importante para o ensino da contabilidade no século XIX foi a promulgação do Decreto nº 3058, de 11 de Março de 1863, que reorganizou o ensino do comércio e definiu novos Estatutos para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro. O curso que era de 2 anos passou para 4 anos, permitindo a admissão de maiores de treze anos de idade, estes deveriam ser aprovados em exame de gramatica nacional e caligrafia. (SAES; CYTRYNOWICZ, 2001).

Peleias et al. (2007) comentam que a análise dos critérios de seleção para ingresso nos cursos e a composição da grade curricular constantes no Decreto n.º. 3058/1863, mostra o rigor e a qualidade pretendida com o curso oferecido, já que, era exigido as seguintes disciplinas: Língua estrangeira (Inglês, Francês e Alemão) e quatro disciplinas da área de exatas (Aritmética, Álgebra, Geometria e Estatística Comercial). Já no início do século XX, ocorreram mudanças significativas no ensino comercial brasileiro.

Saes e Cytrynowicz (2001) citam a extinção do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que foi substituído pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro por meio do Decreto n.º. 1339, de 9 de Janeiro de 1905. A academia foi declarada de utilidade pública e seus diplomas foram oficialmente reconhecidos.

A Academia possuía dois cursos e os títulos dos diplomas abrangiam 2 níveis: Um de formação geral e prático, que habilitava as funções de guarda-livros, perito judicial e empregos na área da fazenda. Uma das disciplinas do curso era de Escrituração Mercantil. O outro de nível superior, o qual habilitava para os cargos de agentes-consultores, funcionários dos Ministérios das Relações Exteriores, Atuários das Seguradoras, Chefes de Contabilidade de Bancos e de empresas comerciais. (SAES; CYTRYNOWICZ, 2001).

O curso possuía disciplinas voltadas para a formação comercial, também possuía disciplinas específicas de Contabilidade do Estado e Contabilidade Mercantil Comparada.

Peleias et al. (2007) mencionam que as disposições do decreto n.º. 1339/05 era estendida à Escola Prática de Comércio de São Paulo, fundada em 1902 e posteriormente denominada Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, a qual se tornou referência no ensino comercial, junto com a Academia de Comércio do Rio de Janeiro.

Outro fato importante, o Decreto n.º 4724^a, de 23 de Agosto de 1923 que equiparava os diplomas expedidos pela Academia de Ciências Comerciais de Alagoas e de outras instituições de ensino comercial aos expedidos pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro. (PELEIAS et al., 2007).

Os cursos de Ensino Técnico Comercial foram instituídos pelo Decreto n.º.17329, de 28 de Maio de 1926, pois esse decreto aprovou o regulamento dos estabelecimentos de ensino para oferecer o curso de formação geral e superior. A duração do curso de formação geral era de 4 anos e conferia o diploma de Contador e o superior era de 3 anos e conferia o título de graduado em Ciências Econômicas. (PELEIAS et al., 2007).

A grade do curso de formação geral ofertava as disciplinas de Contabilidade, Contabilidade Mercantil, Contabilidade Agrícola, Contabilidade Industrial e Contabilidade Pública. A regulamentação da profissão de Contador vem por meio Decreto n°. 20158, de 30 de Junho de 1931 que também reorganizou o ensino comercial, dividindo-o nos níveis técnico e superior. (PELEIAS et al., 2007).

Magalhães e Andrade (2006) citam que a criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais ocorreu em 1945, e que em 1946 foi criada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (USP), a qual instituiu os cursos de Bacharelado em Ciências Econômicas e em Ciências Contábeis e Atuariais.

Em 1964 ocorreu uma mudança significativa no ensino de Contabilidade na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativa da USP. Adotou-se pela primeira vez na disciplina de Contabilidade Geral, o método didático norte-americano. O método foi baseado no livro de Finney & Miller, *Introductory Accounting*. (IUDÍCIBUS, 2010).

O autor cita que o método foi adaptado à realidade brasileira devido ao problema da Contabilidade brasileira em relação à inflação da época. Após a adoção do método didático norte-americano, professores da USP escreveram o livro Contabilidade Introdutória em 1971, obra que é adotada até hoje nas universidades brasileiras.

Peleias et al. (2007) destacam que em 1970 foi implantado o primeiro programa *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo FEA/USP. No mesmo ano foi criado o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Getúlio Vargas, no Rio de Janeiro, o qual em 1991 foi reestruturado e transferido para Universidade Estadual do Rio de Janeiro. E em 1978 foi implantado o Programa de Doutorado em Ciências Contábeis na FEA/USP.

Para um melhor entendimento da história da contabilidade no Brasil, é evidenciado no Quadro 1 um resumo em ordem cronológica dos principais eventos na história da contabilidade no Brasil.

Quadro 1 – Resumo história da contabilidade no Brasil

Período	Fato Ocorrido
1804	Publicação da obra de Visconde de Cairu, intitulada Princípios de Economia Política.
1808	Chegada da Família Real Portuguesa no Brasil.
1808	Publicado o alvará que criou a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação.
1809	Promulgação do alvará criando oficialmente o ensino da contabilidade no Brasil, por meio das aulas de comércio.
1833	Estevão Rafael de Carvalho publica a obra Metafísica da Contabilidade Comercial, essa obra apresentava o método de partidas dobradas.
1856	Reforma a aula de comércio
1860	Tornou-se obrigatória publicar e remeter ao governo os balanços, demonstrações e documentos determinados pelo mesmo.
1860	A Lei nº 1.083 de 22 de Agosto de 1860 foi a primeira lei a regulamentar o funcionamento das Sociedades Anônimas no Brasil.
1863	Promulgação do Decreto nº 3.058, que reorganizou o ensino do comércio e definiu novos estatutos para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro.
1905	Extinção do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que foi substituído pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro. A academia foi declarada de utilidade pública e seus diplomas foram oficialmente reconhecidos.
1923	O Decreto nº 4.724 equiparava os diplomas expedidos pela Academia de Ciências Comerciais de Alagoas e de outra instituições de ensino comercial aos expedidos pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro.
1926	Decreto nº 17.329 instituiu os cursos de Ensino Técnico Comercial, esse decreto aprovou o regulamento dos estabelecimentos de ensino para oferecer o curso de formação geral e superior.
1931	Regulamentação da profissão de Contador.
1931	Reorganização do ensino comercial, dividindo-o nos níveis técnico e superior.
1945	Criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais
1946	Criada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, a qual instituiu os cursos de Bacharelado em Ciências Econômicas e em Ciências Contábeis e Atuariais.
1964	Adotou-se na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativa da USP pela primeira vez a disciplina de Contabilidade Geral, o método didático norte-americano.
1970	Fo implantado o primeiro programa Stricto Sensu em Contabilidade no Brasil na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da FEA/USP.
1970	Criado o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Getúlio Vargas (FGV), no Rio de Janeiro.
1971	Professores da USP escreveram o livro Contabilidade Introdutória.

Período	Fato Ocorrido
1978	Foi implantado o Programa de Doutorado em Ciências Contábeis na FEA/USP.

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

2.2 DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, RESOLUÇÃO N° 10/2004

O Conselho Nacional de Educação (CNE)/Câmara de Educação Superior (CES) por meio da Resolução n°10/2004 institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado. (BRASIL, 2004).

Lopes et al. (2008) mencionam que a Resolução n° 10/2004 orienta às Instituições de Ensino Superior (IES), na preparação curricular e por meio de Projeto Pedagógico o perfil buscado a formação do Contador.

A Resolução CNE/CES n° 10/2004, em seu Art. 5° destaca a inclinação dos cursos de Ciências Contábeis às exigências de organismos internacionais, como Organização Mundial do Comércio (OMC), ISAR e IFAC na intenção da harmonização das normas e padrões contábeis internacionais. Também destaca a formação do profissional contábil e a adequação dos conteúdos (LOPES et al., 2008).

No artigo 3° da Resolução n°10/2004 menciona que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar condições para que o futuro bacharel em Ciências Contábeis seja capacitado a:

- I – compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização.
- II – apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III – revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação. (BRASIL, 2004).

O Brasil adotou as Normas Internacionais de Contabilidade em 2008, e passou a dar uma atenção maior a Contabilidade Internacional, mas em 2004 as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis já propunham aos cursos de graduação por meio da resolução n°10/2004 que o Bacharel em Ciências Contábeis esteja capacitado a compreender questões científicas e técnicas em âmbito internacional conforme citado no artigo 3°.

Miranda, Leal e Medeiros (2010) mencionam que a classificação do conhecimento em disciplinas facilita a organização curricular e que as disciplinas em disposição fragmentada dificulta a construção de uma visão contextualizada e de enxergar a realidade de forma crítica. Nesse sentido as práticas interdisciplinares devem ser estimuladas no ensino de graduação. Interdisciplinaridade esta que é citada no Art.4 da Resolução n°10/2004:

Art. 4º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:
I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania. (BRASIL, 2004).

Segundo Riccio e Sakata (2004), países sul-americanos criaram programas de integração regional como Associação Latino Americana de Livre Comércio (ALALC), a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) e o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL).

Com a internacionalização dos negócios, e a criação dos programas de integração regional, inclusive na área educacional, essas ações exigem que os Contadores compreendam questões econômicas em âmbito nacional e internacional conforme citado no artigo 3º da Resolução n° 10/2004.

Além das Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de Ciências Contábeis, também há um Currículo Mundial do Curso de Ciências Contábeis proposto pela ONU/ISAR/UNCTAD, assunto discutido a seguir.

2.3 CURRÍCULO MUNDIAL DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS PROPOSTO PELA ONU/UNCTAD/ISAR

A Organização das Nações Unidas (ONU), por meio da Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) e o International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) criou uma proposta de currículo para os cursos de Ciências Contábeis. Essa proposta pode ser utilizada como guia para as instituições de ensino superior na elaboração de programas curriculares. A proposta é denominada como Currículo Mundial (CM), apresenta os principais conhecimentos que o Contador deve adquirir para poder atuar profissionalmente em qualquer país. (CAMPOS; LEMES, 2011).

Riccio e Sakata (2004) citam que as mudanças ocasionadas pela globalização e pela harmonização das normas contábeis, estimulam as instituições de ensino contábil de diversos países a adequar-se a essa nova realidade. Para os autores, deveria haver uma convergência das grades curriculares de Contabilidade entre diversos países, no intuito de formar profissionais com características semelhantes.

No ano de 1999 o ISAR publicou dois documentos relacionados à elaboração de um currículo mundial de estudos em Contabilidade. Os documentos foram: TD/B/COM.2/ISAR/5 denominado Guideline on National Requirements for the Qualification of Professional Accountants, esse documento trata de um programa mundial de estudos de Contabilidade e normas contábeis. O segundo documento é o TD/B/COM.2/ISAR/6(TD6), denominado de Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants, esse documento trata de um programa de estudos mais detalhado. (FROSI, 2013).

Aggestam (1999) menciona que o conceito de qualificação global proposto pelo ISAR está relacionado com a harmonização e qualificação dos profissionais contábeis, os quais são educados e certificados com base nos modelos de cada país.

Pires (2008) cita que o guia para qualificação dos profissionais contábeis elaborado pelo ISAR sugere algumas práticas a ser seguida como: educação geral, habilidade inerentes aos Contadores, educação profissional, exame de suficiência, experiência prática, educação continuada e certificação. Em relação aos conhecimentos técnicos exigidos pelo ISAR, no item Educação Profissional são divididos em: conhecimentos administrativos organizacionais, conhecimento de tecnologia da informação e conhecimentos contábeis e assuntos afins.

Os conhecimentos técnicos foram alterados na 20ª sessão do ISAR em 2003, atualizando o documento elaborado em 1999. Esse documento deu origem ao Revised Model Accounting Curriculum (MC), que descreve os conteúdos relacionados a cada um dos blocos de conhecimento. (PIRES, 2008).

Os blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD são evidenciados no Quadro 2. Em relação ao bloco de conhecimento nº 3 evidenciado no Quadro 2, o item 3.1 menciona sobre a profissão contábil nos padrões contábeis internacionais. O currículo mundial proposto pela ONU/ISAR/UNCTAD para os cursos de Ciências Contábeis não está limitado apenas ao conhecimento em Contabilidade, mas também o Contador deve ter conhecimento em outras áreas como Economia, Tecnologia da Informação, Filosofia entre outras, conforme evidenciado no quadro 2.

Na sequência, no Quadro 2, são apresentados os blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999).

Quadro 2 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999)

1. Conhecimentos Administrativos e Organizacionais	2. Tecnologia da Informação	3. Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins	4. Conhecimentos Gerais
1.1 Economia.	2.1 Tecnologia de Informação.	3.1 Contabilidade básica e preparação de relatórios financeiros, a profissão contábil padrões contábeis internacionais.	4.1 História e religião.
1.2 Métodos Quantitativos e estatísticas para administração.	2.1.1 Tecnologia de Informação (TI) conceitos para sistemas administrativos.	3.2 Práticas contábeis e financeiras avançadas.	4.2 Comportamento humano/Psicologia.
1.3 Políticas gerais administrativas, estruturas básicas organizacionais.	2.1.2 Controle interno - sistemas informatizados de gestão.	3.3 Princípios de relatórios financeiros avançados.	4.3 Economia local.
1.4 Funções e práticas gerenciais, comportamento	2.1.3 Desenvolvimento de padrões e práticas para a administração de	3.4 Contabilidade Gerencial.	4.4 Metodologia de pesquisa.

1. Conhecimentos Administrativos e Organizacionais	2. Tecnologia da Informação	3. Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins	4. Conhecimentos Gerais
organizacional, a função do marketing em administração princípios de negócios internacionais.	sistemas.		
1.5 Módulos de gestão e estratégia organizacional.	2.1.4 Gestão, implementação e uso de TI	3.5 Contabilidade Gerencial - Informação para planejamento, tomada de decisão e controle.	4.5 Artes e Literatura.
-	2.1.5 Gestão da segurança em informação	3.6 Tributação.	4.6 Ética.
-	2.1.6 Inteligência Artificial, expert systems, fuzzy logic, etc.	3.7 Legislação Comercial.	4.7 Filosofia.
-	2.1.7 Comércio Eletrônico.	3.8 Fundamentos de Auditoria.	4.8 Comunicação oral.
-	-	3.9 Auditoria: conceitos avançados.	4.9 Línguas.
-	-	3.10 Finanças e gestão financeira.	4.10 Experiência profissional/Estágio.

Fonte: Riccio e Sakata (2004).

De acordo com as informações do Quadro 2, o currículo mundial proposto pela ONU/ISAR/UNCTAD para os cursos de Ciências Contábeis não está limitado somente ao conhecimento em Contabilidade, mas também o Contador deve ter conhecimento em outras áreas como Economia, Tecnologia da Informação, Filosofia entre outras.

Cabe dar destaque para o item 3.1 do Quadro 2, “Contabilidade básica e preparação de relatórios financeiros, a profissão contábil padrões internacionais”, pois o CM propõe o conhecimento de Contabilidade nos padrões Internacional nos Cursos de Ciências Contábeis. Além da ONU/ISAR/INCTAD ter uma proposta de um currículo para os Cursos de Ciências Contábeis em âmbito mundial, o Conselho Federal de Contabilidade também possui uma

proposta curricular para os Cursos de Ciências Contábeis no Brasil, tema este abordado no tópico seguinte.

2.4 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E A PROPOSTA DE CURRÍCULO PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou por meio da Portaria CFC nº 10/06 de 3 de Fevereiro de 2006, com o apoio da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), uma comissão para elaborar uma Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. O CFC teve por base a Resolução CNE/CES nº 10/04 de 10 de Dezembro de 2004 (Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis).

Em 2009 um grupo de professores elaborou a 2ª edição, revisada e atualizada da proposta do CFC. A 2ª edição foi necessária devido às mudanças ocorridas no cenário da Contabilidade com a lei 11.638/2007.

O objetivo da segunda edição é apresentar às IES, coordenadores de curso e professores um trabalho de pesquisa, com sugestões de disciplina que devem compor a grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, tanto na modalidade presencial quanto na semipresencial e a distância (proposta CFC, 2009, p. 5).

Na proposta do CFC (2009, p.21) em relação à proposta de conteúdos, é apresentado para cada disciplina: o ementário, o conteúdo programático, as sugestões bibliográficas, carga horária e os objetivos gerais, contemplando também: modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), atividades complementares e estágio para o curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

A proposta de Conteúdo de Formação Básica é baseada no disposto da Resolução CNE/CES nº 10/2004, e o seu conteúdo é composto pelas seguintes disciplinas: Matemática, Métodos Quantitativos Aplicados, Matemática Financeira, Comunicação Empresarial, Economia, Administração, Instituições de Direito Público e Privado, Direito Comercial, Legislação Societária, Direito Trabalhista, Legislação Social, Direito, Legislação Tributária, Ética, Legislação Profissional, Filosofia da Ciência, Metodologia do Trabalho Científico, Psicologia Organizacional e Tecnologia da Informação.

O ensino da Contabilidade no Brasil também está sustentado pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC, assunto abordado a seguir.

2.5 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

No Brasil foi promulgada a Lei nº 11.638/2007, que modificou a lei das sociedades anônimas. A Lei 11.638/2007 impôs alterações significativas, como a adoção das normas brasileiras de contabilidade em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, os International Financial Reporting Standards (IFRS). (CUNHA et al., 2013).

Em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão dessas normas, representação e processo democrático na produção das informações, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC foi idealizado a partir da união das seguintes entidades: Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAF) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). (CPC, 2013).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 e tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. (CPC, 2013).

Ploger (2013) menciona que estamos diante de uma dupla convergência: Uma a necessidade universal de integrar regras contábeis aos padrões internacionais e a outra, a participação de um debate interno entre representantes do governo, iniciativa privada, órgãos acadêmicos e o CPC.

Para ilustrar melhor o trabalho, já que os CPCs são à base da pesquisa, são apresentados no Quadro 3 os Pronunciamentos Técnicos aprovados e divulgados pelo comitê até 2014.

Quadro 3 - Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS EMITIDOS PELO CPC	
DOCUMENTO	TÍTULO
CPC 00	ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO
CPC 01	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS EMITIDOS PELO CPC	
DOCUMENTO	TÍTULO
CPC 02	EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
CPC 03	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
CPC 04	ATIVO INTANGÍVEL
CPC 05	DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS
CPC 06	OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
CPC 07	SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS
CPC 08	CUSTOS DE TRANSAÇÃO E PRÊMIOS NA EMISSÃO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
CPC 09	DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO
CPC 10	PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES
CPC 11	CONTRATOS DE SEGURO
CPC 12	AJUSTE A VALOR PRESENTE
CPC 13	ADOÇÃO INICIAL DA LEI Nº 11.638/07 E DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08
CPC 15	COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS
CPC 16	ESTOQUES
CPC 17	CONTRATOS DE SEGURO
CPC 18	INVESTIMENTO EM COLIGADA, EM CONTROLADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO
CPC 19	NEGÓCIOS EM CONJUNTO
CPC 20	CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS
CPC 21	DEMONSTRAÇÃO INTERMEDIÁRIA
CPC 22	INFORMAÇÕES POR SEGMENTO
CPC 23	POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVAS E RETIFICAÇÃO DE ERRO
CPC 24	EVENTO SUBSEQUENTE
CPC 25	PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES
CPC 26	APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
CPC 27	ATIVO IMOBILIZADO
CPC 28	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO
CPC 29	ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA
CPC 30	RECEITAS
CPC 31	ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÕES DESCONTINUADA
CPC 32	TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
CPC 33	BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
CPC 35	DEMONSTRAÇÕES SEPARADAS
CPC 36	DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS
CPC 37	ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE
CPC 38	INSTRUMENTOS FINANCEIROS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO
CPC 39	INSTRUMENTOS FINANCEIROS: APRESENTAÇÃO
CPC 40	INSTRUMENTOS FINANCEIROS: EVIDENCIAÇÃO
CPC 41	RESULTADO POR AÇÃO

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS EMITIDOS PELO CPC	
DOCUMENTO	TÍTULO
CPC 43	ADOÇÃO INICIAL DOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS CPC 15 A 41
CPC 44	DEMONSTRAÇÕES COMBINADAS
CPC 45	DIVULGAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS ENTIDADES
CPC 46	MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO
CPC PME	CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Fonte: elaborado pelo autor, (2013).

No quadro 3 estão apresentados, de forma atualizada até o final 2014, os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC. O quadro está organizado em ordem numérica por Pronunciamentos Técnicos, iniciando-se pelo CPC 00 e finalizando com o Pronunciamento CPC PME.

Não consta no quadro 2 o CPC 14; CPC 34 e o CPC42. O CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação foi atualizado e corresponde à orientação OCPC 03 e deixa de ter aplicabilidade após a utilização do CPC 38, CPC 39 e CPC 40. O CPC 34 e o CPC 42 não foram editados e também não foram aprovados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Para melhor entendimento sobre os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a seguir são apresentados os CPCs com os respectivos objetivos conforme documentos do Comitê. Os pronunciamentos com os respectivos objetivos são:

- 1) CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro: a estrutura conceitual estabelece conceitos que servem de base para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis aos usuários externos.
- 2) CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos: este pronunciamento tem como objetivo estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar de maneira que assegure que a contabilização dos seus ativos não exceda seus valores de recuperação.
- 3) CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis: o objetivo deste pronunciamento é orientar acerca de como incluir nas demonstrações contábeis da entidade as operações no exterior e transações em moeda estrangeira e como fazer a conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação.

- 4) CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa: O objetivo do Pronunciamento CPC 03 é requerer a prestação de informações sobre as alterações históricas de caixa e também de equivalentes de caixa da entidade, utilizando a Demonstração dos Fluxos de Caixa e que classifique os fluxos de caixa por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.
- 5) CPC 04 – Ativo Intangível: Este pronunciamento estabelece que o ativo intangível deve ser reconhecido quando determinados critérios específicos forem atendidos neste pronunciamento. E o objetivo do CPC 04 é definir tratamento contábil para os ativos intangíveis que não são abrangidos em outro pronunciamento especificamente.
- 6) CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas: Este CPC tem como objetivo assegurar que nas demonstrações contábeis da entidade tenha as informações necessárias para chamar a atenção dos usuários no balanço patrimonial das entidades que tenham os resultados afetados pela existência de partes relacionadas e também por possuírem transações e saldos, isto inclui compromissos com as partes relacionadas.
- 7) CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil: Este pronunciamento tem como objetivo estabelecer políticas contábeis e divulgações apropriadas para arrendatários e arrendadores em relação a arrendamentos mercantis.
- 8) CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais: Este CPC aplica-se na contabilização e divulgação de subvenção governamental e também na divulgação de outras formas de assistência governamental.
- 9) CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários: O objetivo do CPC 08 é estabelecer o tratamento contábil ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos custos de transações incorridas e dos prêmios recebidos na captação de recursos por meio de emissão de títulos patrimoniais e/ou da dívida.
- 10) CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado: O CPC 09 estabelece critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), demonstração que tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade.
- 11) CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações: Tem como objetivo estabelecer procedimentos de reconhecimento e divulgação nas demonstrações contábeis de transações com pagamento baseado em ações. Os efeitos das transações com pagamento baseados em

ações devem estar refletidos no resultado do exercício e no balanço patrimonial da entidade.

- 12) CPC 11 – Contratos de Seguro: O objetivo do CPC 11 é especificar o reconhecimento contábil de contratos de seguros das empresas seguradoras.
- 13) CPC 12 – Ajuste a Valor Presente: Este Pronunciamento estabelece requisitos básicos para apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e passivo em relação à elaboração das demonstrações contábeis.
- 14) CPC 13 – Adoção Inicial da Lei n° 11.638/07 e da Medida Provisória n° 449/08: Tem como objetivo assegurar que as primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil contenham informações que sejam um ponto de partida adequado para a contabilidade de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, também que haja transparência para os usuários das informações e que o custo das informações geradas não ultrapasse os benefícios.
- 15) CPC 15 – Combinação de Negócios: O objetivo desse pronunciamento em relação às demonstrações contábeis é aprimorar a relevância, comparabilidade e confiabilidade das informações acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos.
- 16) CPC 16 – Estoques: O CPC 16 orienta sobre o tratamento contábil dos estoques, também orienta em relação ao custo dos estoques, sobre o subsequente reconhecimento dos estoques no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido.
- 17) CPC 17 – Contratos de Construção: Estabelece o tratamento contábil das receitas e despesas referentes a contratos de construção.
- 18) CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto: O objetivo do CPC 18 é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e em controladas e também estabelecer requisitos para aplicação e contabilização da equivalência patrimonial.
- 19) CPC 19 – Negócios em Conjunto: O CPC 19 tem como objetivo definir princípios para o reporte financeiro das entidades que tenham negócios controlados em conjunto.
- 20) CPC 20 – Custo dos Empréstimos: Este pronunciamento se refere ao custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à construção, aquisição ou produção de um ativo qualificável. Demais empréstimos devem ser reconhecidos como despesa.

- 21) CPC 21 – Demonstração Intermediária: Tem com objetivo estabelecer os princípios de reconhecimento e mensuração para demonstrações condensadas ou completas do período intermediário, e também estabelecer o conteúdo mínimo para uma demonstração contábil intermediária.
- 22) CPC 22 – Informações por Segmento: A entidade deve divulgar informações em que seja possível os usuários das demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros e a natureza das atividades de negócio nos quais a entidade está envolvida.
- 23) CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro: Este pronunciamento define critérios para seleção e a mudança de políticas contábeis, junto com o tratamento contábil e divulgação nas mudanças de estimativas contábeis, mudança nas políticas contábeis e a retificação e erro.
- 24) CPC 24 – Evento Subsequente: Este pronunciamento determina quando a entidade deve ajustar as demonstrações contábeis em relação a eventos subsequentes ao período contábil a que se refere as demonstrações contábeis e também determina as informações que a entidade deve divulgar em relação a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis.
- 25) CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes: O objetivo este pronunciamento é estabelecer critérios de reconhecimento e mensuração a provisões, ativos contingentes e passivos contingentes.
- 26) CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis – Define a base para a apresentação das demonstrações contábeis na intenção de assegurar a comparabilidade com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da própria entidade e também de outras entidades.
- 27) CPC 27 – Ativo Imobilizado: Este pronunciamento estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados e destaca como principais pontos na contabilização do ativo imobilizado o reconhecimento dos ativos, determinar seus valores contábeis, os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidos.
- 28) CPC 28 – Propriedade para Investimento: O objetivo deste pronunciamento é estabelecer tratamento contábil de propriedades para investimento e também os respectivos requisitos de divulgação.

- 29) CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola: O CPC 29 estabelece o tratamento contábil e as divulgações referentes aos ativos biológicos e produtos agrícolas.
- 30) CPC 30 – Receitas: O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas oriundas de certos tipos de eventos e transações.
- 31) CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada: Este CPC estabelece como devem ser contabilizados os ativos não circulantes mantidos para venda e também a apresentação e divulgação de operações descontinuadas.
- 32) CPC 32 – Tributos sobre o Lucro: Tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil referente aos tributos sobre o lucro.
- 33) CPC 33 – Benefícios a Empregados: Estabelece a contabilização e divulgação dos benefícios concedidos aos empregados.
- 34) CPC 35 – Demonstrações Separadas: O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil e as divulgações exigidas para investimento em coligadas, controladas e em empreendimentos controlados em conjunto, quando exigido a elaboração de demonstrações separadas.
- 35) CPC 36 – Demonstrações Consolidadas: Estabelece princípios para a elaboração e apresentação das demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.
- 36) CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade: O objetivo deste pronunciamento é garantir que as primeiras demonstrações contábeis da entidade após a adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade esteja de acordo com as normas emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board) e que contenham informações de alta qualidade.
- 37) CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração: Este pronunciamento estabelece princípios para mensurar e reconhecer ativos financeiros, passivos financeiros e também alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros.
- 38) CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação: O objetivo do CPC 29 é estabelecer princípios para apresentação de instrumentos financeiros como patrimônio líquido ou passivo e também para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros.

- 39) CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação: Este pronunciamento exige que a entidade divulgue nas demonstrações contábeis informações que permitam que os usuários avaliem a significância do instrumento financeiro para posição financeira, patrimonial e para o desempenho da entidade.
- 40) CPC 41 – Resultado por Ação: Estabelece princípios para apresentação e determinação do resultado por ação, na intenção de melhorar as comparações de desempenho entre diferentes entidades (sociedades por ações) no mesmo período e também a mesma entidade em períodos diferentes.
- 41) CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41: Fornece diretrizes necessárias para que as demonstrações contábeis estejam de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, orientações e interpretações do CPC.
- 42) CPC 44 – Demonstrações Combinadas: Orienta em relação aos critérios para elaboração e a forma de apresentação das demonstrações contábeis combinadas e acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também como esclarecer o seu significado.
- 43) CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades: O objetivo deste pronunciamento é obrigar que a entidade divulgue informações suficientes para que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza de suas participações em outras sociedades e os riscos inerentes a essas participações. Também que os usuários possam avaliar os efeitos das participações sobre sua posição financeira, fluxos de caixa e seu desempenho financeiro.
- 44) CPC 46 – Mensuração do Valor Justo: O objetivo deste pronunciamento é definir valor justo, estabelecer a estrutura para a mensuração do valor justo e divulgações sobre mensuração do valor justo.
- 45) CPC PME Contabilidade para pequenas e médias empresas: O objetivo deste pronunciamento é orientar as pequenas e médias empresas em relação à apresentação das demonstrações contábeis e contabilização das mesmas.

Concluído o tópico sobre a convergência da contabilidade no Brasil às normas internacionais de contabilidade segue a revisão realizada, abordando as pesquisas nacionais e internacionais sobre o tema de pesquisa.

2.6 PESQUISAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS SOBRE O TEMA

Com a finalidade de dar mais consistência à pesquisa e a própria revisão da literatura foi pesquisado artigos nacionais e internacionais sobre o ensino da contabilidade, conforme apresenta nesta seção.

2.6.1 Pesquisas Nacionais

Lopes et al. (2008) realizaram uma investigação crítico-avaliativa dos impactos das Diretrizes Curriculares da Resolução nº 10/2004 em Cursos de Graduação em Contabilidade. Os autores analisaram duas universidades, uma pública e outra privada, e constataram que nenhuma das duas instituições estão completamente adequadas às propostas da Resolução.

Magalhães e Andrade (2006) fizeram uma pesquisa com o objetivo de diagnosticar, caracterizar e compreender aspectos dos currículos dos cursos de formação dos Contadores do Estado do Piauí em relação às recomendações da ONU/UNCTAD/ISAR quanto à convergência internacional do ensino de Contabilidade. Os resultados indicam que os currículos aplicados no estado do Piauí não apresentam grandes variações nos afastamentos verificados em relação ao currículo proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. Entre as 26 disciplinas sugeridas pelo Currículo Mundial (CM), 40%, em média, não encontram disciplinas correspondentes nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis no estado do Piauí. Em relação aos blocos de conhecimentos, os autores identificaram que o maior distanciamento entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis no Piauí e o padrão internacional, encontra-se no bloco de Contabilidade e Assuntos Afins (44%), seguido pelo bloco de Conhecimentos Gerais (41%) e Conhecimentos Administrativos e Organizacionais (38%).

Czesnat, Cunha e Domingues (2009) analisaram se os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades do Estado de Santa Catarina, listadas pelo MEC, estão adaptados ao currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. Constataram que existe um alto grau de similaridade entre os currículos pesquisados e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. Em relação aos blocos de conhecimento definido pela ONU/UNCTAD/ISAR, os autores concluíram que as disciplinas dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades pesquisadas apresentaram o seguinte percentual de

similaridade com os blocos: 54,20% Conhecimentos de Contabilidade, 16,81% Conhecimentos Administrativos, 12,61% Conhecimentos Gerais e 4,65% Tecnologia da Informação.

Campos e Lemes (2011) realizaram um estudo comparativo do Currículo Mundial (CM) proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, com o currículo adotado por universidades Federais da região Sudeste. Para a pesquisa, os autores analisaram sete universidades: UFES, UFF, UFMG, UFRJ, UFSJ, UFU E UFVJM. As autoras constataram que a UFSJ foi a instituição com o maior índice de similaridade em relação ao currículo mundial, 69,69%, já a UFES foi a instituição com o menor índice de similaridade ao currículo mundial, 45,58%. A média de similaridade encontrada entre os currículos foi de 55,57%.

Niyama et al. (2008) analisaram a aderência das Instituições de Ensino Superior, localizadas nas capitais brasileiras, em relação ao conhecimento de Contabilidade Internacional. Os autores concluíram que nem todas as Instituições de Ensino Superior das capitais brasileiras capacitam os estudantes em relação à Contabilidade Internacional. Também destacam que existem instituições que não ministram a disciplina de Contabilidade Internacional ou similar.

Rodrigues (2013) analisou se os conteúdos de Contabilidade Pública constantes dos projetos pedagógicos de cursos de graduação em Ciências Contábeis do Rio Grande do Sul atendem as proposições estabelecidas pelos organismos reguladores, a partir das normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público. A autora constatou que em relação à exigência ou não do pré-requisito para os alunos cursarem a disciplina de Contabilidade Pública, comparadas à proposta do CFC, as IES que exigem pré-requisito, a média de aderência aos conteúdos propostos pelo CFC é de 81,3%, já nas instituições que não exigem, o nível médio de aderência é de 77,1%.

Niyama et al. (2007) fizeram um estudo com o objetivo de mostrar a evolução, tendências e perspectivas da educação contábil na China, considerando aspectos pré e pós-reforma. Os autores destacam que após a década de 70, as reformas econômicas trouxeram alterações estruturais para a economia nacional. O papel estatal chinês de gerenciamento direto modificou para um papel indireto de gerenciamento para as empresas. A descentralização ocasionou uma iniciativa ao estabelecimento de padrões contábeis, que se adaptaram a cada empresa ou setor econômico. Com o desenvolvimento da economia socialista, privatizações e o crescimento de investimentos estrangeiros, foram necessários uma inovação no sistema contábil Chinês.

Também destacam que a reforma da educação pretendia capacitar os profissionais para um novo ambiente de crescimento econômico, e com isso houve a criação de um novo currículo para as universidades equiparadas ao currículo ocidental. As universidades de Xangai e Xemem foram selecionadas pela Comissão de Educação Estadual para conduzirem a reforma. A China passou a reconhecer a Contabilidade com uma importante ferramenta para a tomada de decisões. O desenvolvimento de pesquisas contábeis na China tem proporcionado aos estudantes e educadores uma grande oportunidade de aprimorar as práticas contábeis e aproximá-los dos padrões internacionais. (NIYAMA et al., 2007).

Vellani e Maciel (2011) analisaram como ensinar Contabilidade Introdutória de forma mais integrada do que a tradicional. As unidades de análise foram os razonetes, balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício e fluxo de caixa. Os autores citam que uma mistura entre o modelo tradicional e balanços sucessivos pode ser uma resposta.

Souza et al. (2008) buscaram verificar se os tópicos listados pelo Instituto dos Contadores Gerencias (Institute of Management Accounting, IMA) como competências essenciais para os Contadores Gerenciais são abordados nas ementas dos cursos de Ciências Contábeis das melhores universidades brasileira. Os autores constataram que diversos itens sugeridos pelo IMA são abordados de forma limitada nos cursos de Ciências Contábeis selecionados pela pesquisa, e que alguns itens não são ensinados em algumas universidades. Os autores destacam que alguns conteúdos apresentados como básico pelo IMA para a formação gerencial do Contador estão contidos nas ementas dos Cursos de Ciências Contábeis pesquisados, tais como Controles Internos (89,29%) e Análise das Demonstrações Financeiras (83,33%).

Riccio e Sakata (2004) verificaram a proximidade dos currículos de formação contábil praticados em Portugal e no Brasil em relação ao Currículo Mundial (CM) definido pela ONU/UNCTAD/ISAR. Os autores concluíram que de modo geral, as universidades brasileiras estão mais próximas do CM do que as universidade portuguesas, principalmente em relação às disciplinas de Contabilidade, mas nenhuma delas tanto em Portugal quanto no Brasil estão seguindo um padrão internacional. Em relação ao bloco de conhecimentos Administrativo e Organizacionais, Brasil e Portugal apresentaram maior aproximação. Já a disciplina de Tecnologia de Informação apresentou baixa quantidade na maioria das grades curriculares. Também constataram um índice baixo de disciplinas relacionadas a assuntos internacionais.

Miranda, Leal e Medeiros (2010) elaboraram um estudo com o objetivo de apresentar as experiências dos estudantes e docentes do curso de Ciências Contábeis na execução do projeto “Práticas Interdisciplinares” realizado na Universidade Federal de Uberlândia, e identificar desafios e possibilidades de aprender e ensinar com a prática interdisciplinar no curso de Ciências Contábeis. Os resultados mostraram que as atividades interdisciplinares desenvolvidas no curso de Ciências Contábeis proporcionaram aos estudantes uma visão sistêmica, ampliando o conhecimento a partir da integração de diversos conteúdos aplicados na prática interdisciplinar.

Erfurth e Domingues (2013) buscaram conhecer as similaridades e as diferenças dos currículos do ensino de graduação em Ciências Contábeis praticados no Brasil e Argentina em relação ao Currículo Mundial (CM) definido pela ONU/UNCTAD/ISAR. O estudo mostrou que as IES brasileiras possuem maior similaridade com CM nas áreas de gestão e administração das atividades, contabilidade gerencial, integração dos conhecimentos e estágio. Quanto aos tópicos sobre temas internacionais, direito comercial, contabilidade financeira, tecnologia da informação, sistemas de informações contábeis e auditoria avançada as IES brasileiras apresentaram maior diferença.

Já as IES argentinas mostraram uma maior similaridade como CM nos conteúdos sobre economia, comércio internacional, direito comercial, contabilidade financeira, contabilidade avançada para indústrias especializadas, TI, sistema de informações contábeis, auditoria avançada e contabilidade tributária avançada. Os autores também constataram que nos currículos das IES argentinas, há uma carência nos tópicos sobre integração de conhecimentos.

No Quadro 4 é apresentado um resumo das pesquisas nacionais realizadas neste tópico.

Quadro 4 - Resumos das Pesquisas Nacionais Realizadas sobre o Tema

Pesquisas Nacionais	
Autor	Resultados das Pesquisas
Campos e Lemes 2011	Fizeram um estudo comparativo do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, com o currículo adotado por Universidades Federais da região Sudeste. Os autores concluíram que a média de similaridade entre os currículos é de 55,57%.
Magalhães e Andrade 2006	Concluíram que os currículos aplicados no estado do Piauí não apresentam grandes variações nos afastamentos verificados em relação ao currículo proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

Pesquisas Nacionais	
Autor	Resultados das Pesquisas
Czesnat, Cunha e Domingues 2009	Os autores concluíram que existe um alto grau de similaridade entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades de Santa Catarina e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.
Lopes et al 2008	Os autores concluíram que nenhuma das 2 instituições estão completamente adequadas às propostas da Resolução nº 10/2004.
Niyama et al 2008	A conclusão dos autores é que nem todas IES das capitais brasileiras capacitam os estudantes em relação a Contabilidade Internacional e que há IES que não ministram a disciplina de Contabilidade Internacional ou similar.
Rodrigues 2013	as IES que exigem pré-requisito para a disciplina de Contabilidade Pública, a média de aderência aos conteúdos propostos pelo CFC é de 81,3%, e nas IES que não exigem, o nível médio de aderência é de 77,1%.
Niyama et al 2007	Os autores fizeram um estudo com o objetivo de mostrar a evolução, tendências e perspectivas da educação contábil na China, considerano aspectos pré e pós-reforma. No estudo concluíram que o desenvolvimento de pesquisas contábeis na China tem proporcionado aos estudantes e educadores uma grande oportunidade de aprimorar as práticas contábeis e aproximá-los dos padrões internacionais.
Vellani e Maciel 2011	Os autores analisaram como ensinar Contabilidade Introdutória de forma mais integrada do que a tradicional. Para os autores uma mistura entre o modelo tradicional e balanços sucessivos pode ser uma resposta.
Souza et al 2008	Os autores destacam que conteúdos como Controle e Análise das Demonstrações Financeiras estão contidos nas ementas dos Cursos de Ciências Contábeis em 89,29% e 83,33% respectivamente.
Riccio e Sakata 2004	Concluíram que de modo geral, as universidades brasileiras estão mais próximas do Currículo Mundial do que as universidades portuguesas.
Miranda, Leal e Medeiros (2010)	Os autores concluíram que as atividades interdisciplinares desenvolvidas no curso de Ciências Contábeis proporcionaram aos estudantes uma visão sistêmica, ampliando o conhecimento a partir da integração de diversos conteúdos aplicados na prática interdisciplinar.
Erfurth e Domingues 2013	Os autores encontraram maior similaridade das IES brasileiras com o CM nas áreas de gestão e administração das atividades, contabilidade gerencial, integração dos conhecimentos e estágio comparado com as IES argentinas.

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Apresentado o quadro resumo das pesquisas nacionais, apresentam-se na sequência as pesquisas internacionais relativas ao tema desta dissertação.

2.6.2 Pesquisas Internacionais

Needles Jr. (2010) investigou o impacto da globalização no ensino da contabilidade. O autor examinou a questão pela visão dos membros do painel do encontro anual da Associação de Contabilidade Americana em Agosto de 2009. O autor concluiu que a globalização teve um impacto significativo no ensino da contabilidade e nos educadores contábeis. Para o autor o padrão e prática contábil internacional se tornarão completamente integrados dentro da educação contábil, portanto o tópico especializado “Contabilidade Internacional” não mais existirá. O autor cita o impacto da globalização na educação contábil no Japão, que em 2005 estabeleceu um padrão internacional nas escolas contábeis. Em 2006 o Japão modificou as políticas de harmonização do IFRS para a convergência, e em 2009, mudou da convergência para a adoção. O Japão ofereceu um teste de Contabilidade e escrituração, com conhecimentos de US – GAAP e IFRS. Também estabeleceu uma associação japonesa para educação contábil e pesquisa (JAAER) e a Fundação Japão para educação contábil e aprendizado (JFAEL).

Apostolou et al. (2010) organizaram e sumarizaram os artigos adicionados no corpo da literatura de educação contábil no período de 2006 a 2009. Essa revisão inclui 330 artigos publicados em 6 revistas, essas revistas são: (1) Journal of Accounting Education, (2) Accounting Education: An International Journal, (3) Advances in Accounting Education, (4) Global Perspectives on Accounting Education, (5) Issues in Accounting Education e (6) The Accounting Educators’ Journal. A revisão é caracterizada dentro de 4 seções conforme linha tradicional de pesquisa: (1) currículo, garantia de aprendizado e ensino; (2) tecnologia educacional; (3) questão de aptidão e (4) estudantes.

Os autores constataram que o número de artigos e cases por ano, observados durante o período de 2006 a 2009 são um pouco mais elevados do que os artigos revisados proporcionalmente no período de 2003 a 2005. Os tópicos dos artigos tratam para mudança por meio da direção na academia.

Coetzee e Schmulian (2013) analisaram os efeitos da adoção do IFRS na pedagogia de relatórios financeiro nas Universidades da África do Sul. Na opinião dos autores a adoção do

IFRS possui 2 significantes efeitos na educação contábil nas Universidades da África do Sul. Primeiro as Universidades Africanas tem enfrentado uma profunda modificação, os desafios da incerteza das normas baseadas na pedagogia para o quadro baseado no ensino do relatório financeiro. A norma baseada em pedagogia cria o hábito de aprendizado de normas contábeis. Segundo, as universidades Sul Africanas a fonte primária de referencias para os estudantes dos relatórios financeiros, é chamado de relatório financeiro padrão, e não está mais disponível para os sul africanos. Isto tem colocado pressão em autores de livros de ensino e acadêmicos em geral para garantir que qualquer material preparado por Sul Africanos não apresente equívocos por meio de tradução não intencional do que foi implícito por uma composição da norma.

Sugahara e Boland (2011) estudaram o alinhamento do ensino de contabilidade no Japão com as normas internacionais de educação e a percepção dos estudantes japoneses na importância da harmonização global de educação contábil. Os resultados indicaram que 52,2% dos respondentes ouviram anteriormente sobre as normas internacionais de educação e desses, 25,4% tinham lido a respeito, por isso são mais bem informados sobre as normas internacionais de educação. Também concluíram que a exposição das normas internacionais de educação não contribui de nenhuma maneira para desenvolver um panorama acadêmico claro na convergência global da educação contábil. O achado indicou que as normas internacionais de educação podem ser usadas efetivamente tanto para uma aferição de ferramentas entre os acadêmicos quanto um funcionário tem um bom entendimento de detalhes específicos que constituem as normas internacionais de educação e resultam em obrigações. 17,9% dos acadêmicos entendem o conteúdo das normas e somente 37,3% dos acadêmicos entendem das obrigações dos membros com as normas.

He, Craig e Wen (2013) analisaram o programa cooperativo de Contabilidade Internacional (CIAP) conduzido entre 20 universidades chinesas e o certificado da Associação de Contadores do Canadá. Os autores fizeram uma survey com estudantes de cooperação do programa de educação e pelas experiências dos autores, professores, ex-estudantes e observadores independentes desse programa. O questionário evidencia a visão dos estudantes do CIAP em relação aos métodos de ensino, resultados de aprendizagem, estrutura de currículo e carga horária.

Os autores concluíram que métodos de ensino devem ser implementados, pois aumenta o nível da participação de estudantes, incentiva a autonomia de pensamentos e aprendizagem. Os

estudantes podem ser incentivados a serem mais independentes, inovadores e pensadores críticos. Em relação aos professores, os autores comentam que eles devem desenvolver estratégias de ensino que alimente a discussão dentro da sala de aula com os estudantes. O currículo e ensino devem visar o desenvolvimento e habilidades em um ambiente no idioma inglês. Professores de Contabilidade devem ter uma base firme em conhecimento profissional e um excelente domínio do idioma Inglês. Isso permite usar o conhecimento do idioma para palestras, mas reverter para o idioma praticado na China quando for necessário explicar terminologias profissionais, conceitos e pontos sutis.

Hilton e Johnstone (2013) analisaram a perspectiva da educação contábil no Canadá após a transição do IFRS. Segundo os autores a transição do IFRS no Canadá motivou muitas discussões sobre educação contábil no país. Essas discussões focaram três tópicos principais: O potencial conteúdo carregado de relatórios financeiros técnicos, uma maneira eficaz de ensinar relatórios financeiros nos cursos para evitar a sobrecarga e ajudar a manter um profundo aprendizado e o papel da universidade nos programas de ajuda na profissionalização dos estudantes. Os autores concluíram que a transição para o IFRS forneceu uma excelente oportunidade para os educadores canadenses reverem o currículo contábil e pedagógico. Com a realização de um conteúdo de ensino mais técnico, resultou em melhor ou mais profundo aprendizado para os estudantes. Os autores citam que os educadores devem repensar o currículo.

Vysotskaya e Prokifieva (2013) analisaram as dificuldades de ensinar o IFRS na Rússia. Segundo as autoras o atual estado de ensino do IFRS na Rússia reflete o problema que tem sido encontrado na falta de professores com relevante experiência em indústria, e com ênfase em contabilidade fiscal.

No Quadro 5 é apresentado um resumo das pesquisas internacionais realizadas neste tópico.

Quadro 5 - Resumos das Pesquisas Internacionais Realizadas sobre o Tema

Pesquisas Internacionais	
Autor	Resultado da Pesquisa
Needles Jr. 2010	O autor concluiu que a globalização teve um impacto significativo na educação contábil e nos educadores contábeis.
Apostolou et al. 2010	Os artigos e cases observados durante o período de 2006 a 2009 são um pouco mais elevados do que os artigos revisados proporcionalmente no período de 2003 a 2005.

Pesquisas Internacionais	
Autor	Resultado da Pesquisa
Coetzee e Schmulian (2013)	Para os autores a norma baseada em pedagogia, cria o hábito de aprendizado de normas contábeis.
Sugahara e Boland 2011	Estudaram o alinhamento do ensino de contabilidade no Japão com as normas internacionais de educação. Os autores concluíram que as normas internacionais de educação podem ser usadas para uma aferição de ferramentas entre os acadêmicos.
He, Craig e Wen 2013	Analysaram o programa cooperativo de Contabilidade Internacional conduzido entre 20 universidades chinesas e o certificado da Associação de Contadores do Canadá. Os autores concluíram que professores de contabilidade devem ter uma base firme em conhecimento profissional e um excelente domínio do idioma inglês.
Hilton e Johnstone 2013	Os autores analisaram a perspectiva da educação contábil no Canadá após a transição do IFRS. Concluíram que a transição para o IFRS forneceu um excelente oportunidade para os educadores canadenses reverem o currículo contábil e pedagógico.
Vysotskay e Prokifieva 2013	Analysaram as dificuldades de ensinar o IFRS na Rússia. Para as autoras o problema está na falta de professores com relevante experiência em indústria e com ênfase em contabilidade fiscal.

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Nesse capítulo apresentou-se a revisão da literatura, na qual foi abordado o ensino da contabilidade no Brasil, com início das aulas de comércio no século XIX. Também foram apresentadas as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis, Resolução nº 10/2004 em que orienta as IES na preparação curricular.

Abordou-se também o currículo mundial do Curso de Ciências Contábeis proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, destacando-se os blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999). Além do currículo mundial também o currículo proposto pelo Conselho Federal de Contabilidade para o Curso de Ciências Contábeis. Ainda, nesse capítulo, apresentou-se a Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade e os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

Artigos nacionais e internacionais sobre o ensino da contabilidade também foram abordado nesse capítulo. Entre os artigos internacionais apresentou-se estudos sobre educação contábil no Japão, África do Sul, Canadá, China e Rússia.

Espera-se que a revisão de literatura seja base suficiente para o tema pesquisado nesta dissertação. Seguindo no estudo, apresentam-se no capítulo seguinte, os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa realizada.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo é apresentado o método de pesquisa utilizado para atingir o objetivo do estudo. Este capítulo é composto pela classificação da pesquisa, população e amostra, coleta e tratamento de dados, análise dos dados e limitação do método.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para Marconi e Lakatos (2003) a utilização de métodos científicos são características de todas as ciências, mas nem todos os estudos que utilizam métodos científicos são ciências. Os autores concluem que a utilização de métodos científicos não é exclusividade da ciência, mas que não há ciência sem a utilização de métodos científicos.

Segundo Gil (2002) a pesquisa é desenvolvida mediante a concorrência dos conhecimentos disponíveis e a utilização de técnicas, métodos e outros procedimentos científicos.

A partir destes conceitos, o presente estudo é caracterizado como uma pesquisa descritiva. Em relação às evidências, a pesquisa possui natureza documental, pois possui como fonte de dados às ementas e os conteúdos programáticos disponibilizados pelas Instituições de Ensino Superior do Brasil, dos cursos de graduação de Ciências Contábeis, modalidade presencial.

Já a análise dos dados, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa, pois se utiliza técnicas de análise estatística. Os aspectos qualitativos também estão presentes nas análises realizadas.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população inicial deste trabalho é constituída pelas Instituições de Ensino Superior existentes no Brasil e que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade presencial, além de estarem cadastradas no Ministério da Educação (MEC) e em atividade no período da pesquisa, ou seja, o ano de 2014. As IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade à distância foram excluídas do estudo devido à necessidade de padronização da amostra, já que há diferença na metodologia de ensino entre o ensino presencial e a distância. No cadastro do MEC encontrou-se 998 Instituições de Ensino Superior que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade presencial. A pesquisa foi focada nas disciplinas em que houvesse probabilidade de conter nas suas ementas e/ou nos conteúdos

programáticos conhecimentos inerentes aos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A amostra foi definida de acordo com a disponibilidade dos dados pelas IES. Primeiro buscou-se nas páginas eletrônicas das IES as ementas, os conteúdos programáticos e as grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis. Quando as ementas e os conteúdos programáticos não estavam disponíveis na página eletrônica da IES, solicitou-se as informações aos coordenadores de curso por meio de correio eletrônico. Quando não foi possível identificar o coordenador do curso de Ciências Contábeis na página eletrônica da IES, solicitou-se as informações na própria página eletrônica da IES no campo “Fale Conosco” aos cuidados do coordenador do curso.

Dentre as 998 IES pertencentes à população do estudo, foi considerada uma amostra selecionada para a análise dos dados. Para a amostra do estudo foi considerada as IES que disponibilizaram nas suas páginas eletrônicas ou que por meio de correio eletrônico enviaram as ementas e os conteúdos programáticos solicitados. Entre as 998 IES pesquisadas, 130 IES disponibilizaram as ementas e/ou conteúdo programático, e dessas foram excluídas 25 IES por disponibilizarem ementas com informações insuficientes para análise.

Portanto, fazem parte da amostra final do estudo 105 IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial. As ementas e os conteúdos programáticos foram completamente analisados. Para ilustrar melhor a população e amostra é evidenciado na Tabela 1 a população e amostra por estado, embora não haja nesse estudo a análise das IES por estado.

Tabela 1 - População e Amostra das IES pesquisadas

Estados	População (N°)	Amostra (N°)	Amostra (%)
Acre	3	0	0,0
Alagoas	11	1	9,1
Amapá	5	0	0,0
Amazonas	10	1	10,0
Bahia	55	3	5,5
Ceará	25	2	8,0
Espírito Santo	34	1	2,9
Goiás	42	4	9,5
Maranhão	14	1	7,1
Mato Grosso	31	3	9,7
Mato Grosso do Sul	22	3	13,6

Estados	População (Nº)	Amostra (Nº)	Amostra (%)
Minas Gerais	113	20	17,7
Paraíba	12	2	16,7
Pará	24	0	0,0
Paraná	82	9	11,0
Pernambuco	37	3	8,1
Piauí	18	1	5,6
Rio de Janeiro	47	7	14,9
Rio Grande do Norte	17	6	35,3
Rio Grande do Sul	60	10	16,7
Rondônia	18	3	16,7
Roraima	4	1	25,0
Santa Catarina	54	13	24,1
São Paulo	237	8	3,4
Sergipe	8	2	25,0
Tocantins	15	1	6,7
Total	998	105	10,5

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

No presente estudo não foram analisadas as IES por estado devido à quantidade pouco significativa da amostra em alguns estados do Brasil e também em alguns estados nenhuma IES disponibilizou as ementas e os conteúdos programáticos. Porém neste estudo foram analisadas as IES por região como: Sul, Sudeste, Nordeste, Centro-Oeste e Norte. Na Tabela 2 é evidenciado a população e amostra por região do Brasil.

Tabela 2 - População e amostra por região

Região	População (Nº)	Amostra (Nº)	Amostra (%)
Sul	196	32	16,3%
Sudeste	431	36	8,4%
Nordeste	197	21	10,7%
Centro-Oeste	95	10	10,5%
Norte	79	6	7,6%
Total	998	105	10,5%

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Também foram analisadas as ementas e os conteúdos programáticos referente à Organização Acadêmica das IES, que é dividida em Centros Universitários, Faculdades e Universidades. Também foram analisados as ementas e os conteúdos programáticos referentes à

categoria acadêmica das IES, subdivididas em públicas e privadas. A caracterização da amostra conforme organização e categoria acadêmica são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3 - Amostra conforme organização e categoria acadêmica

Categoria/Organização	Centros Universitários	Faculdades	Universidades	Total
Pública	-	3	25	28
Privada	15	47	15	77
Total	15	50	40	105

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Em relação à categoria acadêmica observa-se na Tabela 3 que 27% das IES são públicas e 73% são privadas. Já na organização acadêmica, 14% são Centros Universitários, 48% Faculdades e 38% Universidades.

Nas ementas e nos conteúdos programáticos analisou-se se os CPCs que são os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis estão contidos nas ementas e conteúdos programáticos das IES pertencentes à amostra no período do estudo, ou seja, no ano de 2014. Fazem parte da amostra os 45 CPCs aprovados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis até dezembro de 2014.

Os CPCs são evidenciados no Quadro 6, em relação ao título do CPC não consta no Quadro 6 devido ao fato de já ter sido evidenciado no Quadro 3, no capítulo de Revisão de Literatura. Assim, no Quadro 6 apresenta-se somente o nº de cada documento.

Quadro 6 - Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC						
CPC 00	CPC 07	CPC 15	CPC 22	CPC 29	CPC 37	CPC 45
CPC 01	CPC 08	CPC 16	CPC 23	CPC 30	CPC 38	CPC 46
CPC 02	CPC 09	CPC 17	CPC 24	CPC 31	CPC 39	CPC PME
CPC 03	CPC 10	CPC 18	CPC 25	CPC 32	CPC 40	-
CPC 04	CPC 11	CPC 19	CPC 26	CPC 33	CPC 41	-
CPC 05	CPC 12	CPC 20	CPC 27	CPC 35	CPC 43	-
CPC 06	CPC 13	CPC 21	CPC 28	CPC 36	CPC 44	-

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a apresentação da população e da amostra deste trabalho, segue a explicação sobre a coleta, tratamento e análise dos dados.

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar se os conhecimentos relativos aos CPCs estavam contidos nas ementas e/ou nos conteúdos programáticos das IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, foram coletados dados junto às IES de modo que se pudessem identificar os pronunciamentos nas IES para posterior análise.

Primeiro realizou-se uma pesquisa na página eletrônica do Ministério da educação na intenção de identificar as IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial. Após tabulado as IES, buscou-se na página eletrônica de cada IES as ementas e os conteúdos programáticos. As IES que não disponibilizaram as ementas e os conteúdos programáticos solicitou-se as ementas e os conteúdos programáticos aos coordenadores de curso das disciplinas em que houvesse probabilidade de algum CPC estar contido nas disciplinas.

Após tabulados os dados referente às IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial e as ementas e conteúdos programáticos de cada instituição, adotou-se os seguintes critérios de análise de dados:

1 - Primeiro observou-se as ementas e os conteúdos programáticos das disciplinas em que houvesse probabilidade de algum CPC estar contido na mesma, já que algumas IES disponibilizaram em arquivo único as ementas e o conteúdo programático de todas as disciplinas do curso de Ciências Contábeis, e outras instituições disponibilizaram 1 (um) arquivo por disciplina. No Quadro 7 é apresentado um resumo das disciplinas analisadas em cada IES, já que a maioria das IES possuem as mesmas disciplinas, mas em alguns casos com pequenas diferenças de nomenclatura, por esse motivo é demonstrado somente o resumo.

Quadro 7 - Resumo das disciplinas analisadas na pesquisa

Disciplinas Analisadas	
Geral	Específicas
Análise das Demonstrações Contábeis	Contabilidade Agrícola e Pecuária
Análise de Balanço	Contabilidade Aplicada ao Agronegócio
Contabilidade	Contabilidade Aplicado as Instituições Financeiras
Contabilidade Avançada	Contabilidade Atuarial
Contabilidade Básica	Contabilidade Comercial
Contabilidade de Empresas Diversas	Contabilidade das Sociedades Cooperativas
Contabilidade do Terceiro Setor	Contabilidade de Construção Civil

Disciplinas Analisadas	
Geral	Específicas
Contabilidade e Legislação Societária	Contabilidade de Custos
Contabilidade Empresarial	Contabilidade de Entidades e Interesse Social
Contabilidade Geral	Contabilidade de Micro e Pequenas Empresas
Contabilidade Gerencial	Contabilidade de Seguros e Previdência
Contabilidade Instrumental	Contabilidade Fiscal
Contabilidade Intermediária	Contabilidade Hospitalar
Contabilidade Introdutória	Contabilidade Hoteleira
Contabilidade Societária	Contabilidade Industrial
Contabilometria	Contabilidade no MERCOSUL
Controladoria	Contabilidade Pública
História do Pensamento Contábil	Contabilidade Rural e Agropecuária
Teoria da Contabilidade	Contabilidade Tributária
Tópicos Contemporâneos em Contabilidade	Planejamento e Contabilidade Tributária

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

2 – Para análise de aderência das IES em relação aos CPCs, estipulou-se 1 ponto para cada CPC contido nas ementas e/ou conteúdos programáticos da cada IES. Os dados foram organizados e tabulados em planilhas conforme se pode observar no Apêndice A. Verificou-se em cada IES a quantidade de CPCs contidos nas ementas e/ou conteúdos programáticos e dividiu-se a quantidade total de CPCs identificados pela quantidade total de CPCs contidos na amostra, no caso, 45 pronunciamentos. Dessa maneira obteve-se o índice de aderência de cada IES em relação aos CPCs, sendo este índice identificado pela sigla IA CPC, ou seja, Índice de Aderência aos CPCs. Esse critério também foi adotado na análise de aderência das IES por região, organização acadêmica e categoria acadêmica.

3 – Para identificar se os CPCs estavam contidos nas ementas e nos conteúdos programáticos em cada instituição verificou-se nas próprias ementas e nos conteúdos programáticos se era mencionado o nome do CPC ou se mencionava o conteúdo referente ao CPC, nesse caso, adotou-se o critério de interpretação do autor. Nas ementas e conteúdos programáticos de algumas IES evidenciou-se, por exemplo, Receita (CPC 30), outras IES apenas CPC 30 e outras IES apenas Receita. Na IES que constava apenas a palavra “Receita” nas ementas e nos conteúdos programáticos foi considerado como CPC 30, e quantificou-se como 1 ponto conforme Apêndice A, esse critério também foi adotado para os demais CPCs.

4 – A análise de aderência dos CPCs em relação às IES também se estipulou 1 ponto para cada CPC contido nas ementas e/ ou conteúdos programáticos de cada IES. Os dados foram organizados e tabulados em planilhas conforme evidenciado no Apêndice A. Obteve-se a soma total de pontos de cada CPC e dividiu-se pela quantidade total de IES pertencentes à amostra, no caso, 105 IES. Dessa maneira obteve-se índice de aderência dos CPCs em relação às IES. .

5 – No estudo foram expostas as estatísticas descritivas de cada região do Brasil (Sul, Sudeste, Norte, Nordeste e Centro-Oeste), também foram apresentadas por organização acadêmica (Centros Universitários, Faculdades e Universidades) e por categoria acadêmica (pública e privada). Para análise de diferenças entre medias por região, organização acadêmica e categoria acadêmica adotou-se o Teste de Igualdade de Médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney.

Segundo Stevenson (1981) o Teste de Mann-Whitney é usado para testar se 2 amostras independentes provêm de populações com distribuições iguais. A hipótese alternativa é que uma das amostras provenha de uma população estatisticamente maior do que a outra, dessa maneira, o teste também pode ser utilizado para observar diferenças entre medias das amostras. Como este teste é não paramétrico ele pode ser utilizado quando as amostras não apresentam distribuição normal.

6 – Em relação ao índice aderência das IES aos CPCs na intenção de mensurar o resultado obtido, adotou-se a função quartil. Conforme evidenciado na Tabela 4 o resultado obtido foi classificado em péssimo, ruim, bom e excelente.

Tabela 4 – Classificação dos índices de aderência obtidos nas IES.

Índice de Aderência	Classificação
Até 25%	Péssimo
Entre 25,01% e 50%	Ruim
Entre 50,01% e 75%	Bom
Entre 75,01% e 100%	Excelente

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Em relação à identificação das IES foram adotados nomes fictícios para que as informações de cada IES mantenham-se sobre sigilo, conforme impera o rigor científico. A nomenclatura adotada para identificação das IES precede uma sigla que é referente ao estado de

origem da IES, seguida de uma numeração escolhida de acordo com os controles internos do autor da pesquisa.

Optou-se em manter o nome das IES em sigilo porque algumas instituições solicitaram o sigilo como condição para disponibilização das ementas e conteúdos programáticos.

3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Uma limitação do método a ser considerada reside no fato de um número considerável de IES brasileiras não disponibilizarem as ementas e os conteúdos programáticos do Curso de Ciências Contábeis, não sendo possível avaliar o percentual de aderência da população.

Outra limitação do método é que não é possível identificar se os CPCs relacionados nas ementas e nos conteúdos programáticos em cada IES estão sendo lecionados na sala de aula, assim como se há algum CPC que é ensinado na sala de aula e não consta nas ementas e/ou conteúdos programáticos devido as IES não efetuarem a atualização das ementas e/ou conteúdos programáticos.

Também pode ser considerado como limitação do método o fato de algumas ementas e conteúdos programáticos possuírem características subjetivas, por esse motivo algum CPC não tenha sido identificado no estudo.

Por fim, os resultados obtidos nesse estudo não podem ser generalizados para outras populações e amostras, mas podem ser considerados consistentes na sua qualidade e extensão.

Concluído o capítulo referente aos procedimentos metodológicos da pesquisa, segue análise dos dados da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo está dedicado à análise dos dados, nele é discutido o alinhamento entre os conteúdos de contabilidade nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil e as Normas Brasileiras de Contabilidade harmonizadas aos padrões internacionais.

Na seção que segue, apresenta-se um análise geral com os CPCs com maior e menor nível de aderência nas IES brasileiras. Na seção seguinte iniciam-se as análises de dados.

Nas seções seguintes, apresenta-se uma análise geral dos níveis de aderência das ementas e/ou conteúdos programáticos do curso de Ciências Contábeis nas IES analisadas, em comparação com os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis harmonizadas aos padrões internacionais.

Por fim, aprofundam-se as análises analisando os níveis de aderência em comparação à região de localização da IES, categoria administrativa e organização acadêmica.

4.1 ADERÊNCIAS DOS CPCs NAS IES

Seguindo o estudo, realizou-se a análise dos índices de aderências dos CPCs em relação às IES. A seguir é evidenciado o índice de aderência dos CPC em relação às IES, os CPCs que não constam nas ementas e nos conteúdos programáticos das IES pertencentes à amostra.

Na tabela 5 verificou-se a quantidade de IES em que cada CPC foi contemplado. Os CPCs com maiores índices de aderência são os CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro CPC16 – Estoques, CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, CPC 27 – Ativo Imobilizado e o CPC 30 – Receitas, cada um dos CPCs citados foi contemplado em 105 IES do Brasil, ou seja, 100% da amostra.

O CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro, CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa e CPC 15 – Combinação de Negócios possuem aderência em cada IES na faixa entre 84% a 93%.

O CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado, CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola e CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis possuem aderência em cada IES na faixa entre 58% a 73%.

O CPC 04 – Ativo Intangível, CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários, CPC 11 – Contratos de Seguro, CPC 12 – Ajusta a Valor Presente, CPC 05 – Divulgação Sobre Partes Relacionadas e CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais possuem aderência em cada IES na faixa entre 20% a 49%.

O CPC 46 Mensuração do Valor Justo, CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, CPC 17 – Contratos de Construção, CPC 19 – Negócios em Conjunto, CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação, CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, CPC 24 – Evento Subsequente, CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, CPC 28 – Propriedade para Investimento e CPC 20 – Custos de empréstimos possuem aderência em cada IES na faixa entre 6% a 18%.

Tabela 5 - Aderência dos CPCs nas IES do Brasil.

Índice de aderências dos CPC em relação às IES		
CPCs	IES (N°)	Aderência (%)
CPC 00; CPC 16; CPC 26, CPC 27; CPC30	105	100,0
CPC 18; CPC 32	97	92,4
CPC 36	95	90,5
CPC 03	92	87,6
CPC 15	89	84,8
CPC 25	76	72,4
CPC 09	73	69,5
CPC 29	70	66,7
CPC 02	61	58,1
CPC 04	51	48,6
CPC 06	43	41,0
CPC 01	38	36,2
CPC 38	37	35,2
CPC 08	36	34,3
CPC 11	35	33,3
CPC 12	30	28,6
CPC 05	28	26,7
CPC 07	22	21,0
CPC 46	18	17,1
CPC PME	17	16,2

Índice de aderências dos CPC em relação às IES		
CPCs	IES (Nº)	Aderência (%)
CPC 17; CPC 19	16	15,2
CPC 23	12	11,4
CPC 33; CPC 40	11	10,5
CPC 37	10	9,5
CPC 24; CPC 39	9	8,6
CPC 28	8	7,6
CPC 20	7	6,7
CPC 21; CPC 22; CPC 31; CPC 35	5	4,8
CPC 10; CPC 41	3	2,9
CPC 13	2	1,9
CPC 43; CPC 44 e CPC 45	0	0,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

O CPC 21 – Demonstração Intermediária, CPC 22 – Informações por Segmento, CPC 31 – Ativo não Circulante Mantido para Venda e Operação Continuada, CPC 35 – Demonstrações Separadas, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, CPC 41 – Resultado por Ação e CPC 13 – Adoção Inicial da Lei Nº 11.638/07 e da Medida Provisória Nº 449/08 possuem aderência em cada IES na faixa entre 1% a 5%.

O CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41; o CPC 44 – Demonstrações Combinadas e o CPC 45 – Divulgação de Participação em Outras Entidades não possuem aderência em relação às IES, pois não foram detectados nas ementas e nos conteúdos programáticos os respectivos CPCs.

Considerando as 105 IES analisadas nesse estudo, não foi identificado nas ementas e/ou conteúdo programático em nenhuma das IES o CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41; o CPC 44 – Demonstrações Combinadas e o CPC 45 – Divulgação de Participação em Outras Entidades.

4.2 ADERÊNCIA DAS IES AOS CPCs

Uma vez tabulados os dados e definidos os pontos atribuídos a cada IES em relação aos CPCs, conforme explicado no Capítulo 3, foi possível avaliar a aderência das IES aos CPCs.

Primeiro examinou-se a aderência das IES aos CPCs, conforme dados apresentados resumidamente na Tabela 6, elaborada a partir dos dados do Apêndice A. Com base nos dados

evidenciados nesta Tabela 6, observa-se que a IES que possui um maior nível de aderência aos CPCs é a IES RJ42 com 75,6%. Seguindo da RJ42 está a IES RN15 com 73,3% de aderência. Com o mesmo percentual de aderência, as IES RS36; SP21 e SP22 possuem aderência de 60% cada uma delas. As IES BA4 e MG40 apresentam 53,3% de aderência aos CPCs, seguido de 4 IES com aderência de 51,1%, são as IES MA4; RJ14; RS52 e SP237. As demais instituições possuem aderência inferior a 50%.

Também com base nos dados apresentados na tabela 6, pode-se observar que 15 IES possuem aderência de 31,1% aos CPCs. Já as IES que possuem um menor nível de aderências aos CPCs são as IES MS21 e RO14, cada IES possuem 20% de aderência.

Observa-se na Tabela 6 que 94 IES possuem nível de aderência em relação aos CPCs inferior a 50%, ou seja, 90% da amostra, e 10% da amostra possuem aderência acima de 50%.

Tabela 6 - Índice de aderências das IES brasileiras em relação aos CPCs

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RJ42	1	34	75,6
RN15	1	33	73,3
RS36 - SP21 - SP22	3	27	60,0
BA4 - MG40	2	24	53,3
MA4 - RJ14 - RS52 - SP237	4	23	51,1
SC27 - SC52	2	22	48,9
AL11 - GO40 - MG93 - PE36 - SC4 - SP204	6	21	46,7
MG47 - SC41 - SC42	3	20	44,4
PE30 - RN16 - RS41 - RO1	4	19	42,2
CE20 - CE22 - ES21 - MG3 - MG4 - MG96 - PR77 - RS23 - SC49 - SP8 - TO3	11	18	40,0
BA34 - GO4 - MS18 - MG10 - MG103 - MG104 - RJ15 - RS55 - RR4 - SC30 - SE8	11	17	37,8
GO15 -MG23 - MG46 - PR46 - PR64 - RJ24 - RN5 - RN7 - RS49 - SC9	10	16	35,6
BA52 - MG9 - MG11 - MG105 - RJ8 - RS20 - RS31 - RS60 - SC50 - SC54 - SP200	11	15	33,3
AM7 - GO18 - MG2 - MG26 - MG76 - PB12 - PR17 - PR74 - PR81 - PE5 - RJ41 - RN17 - RO5 - SC44 - SE7	15	14	31,1
MT8 - MT19 - MG91 - MG98 - PB11 - PR35 - PI5 - RN14 - RS40 - SC47	10	13	28,9
MS17- MG34 - PR60 - RJ40 - SC8 - SP215	6	12	26,7
MT14 - PR54 - SP16	3	11	24,4
MS21 - RO14	2	9	20,0
Total	105	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Em relação à classificação do índice de aderência das IES em relação aos CPCs é evidenciado na Tabela 7. Na Tabela 7 observa-se que 4,76% das IES pertencentes à amostra foram classificadas como péssimas em relação ao índice de aderência das IES aos CPCs, já 84,76% das IES foram classificadas como ruim, 9,52% como bom e 0,95% como excelente.

Tabela 7 – Classificação das IES conforme índice de aderência aos CPCs.

Faixa de Classificação	IES (Quantidade)	Percentual conforme faixa de classificação	Classificação
Até 25%	5	4,76%	Péssimo
Entre 25,01% e 50%	89	84,76%	Ruim
Entre 50,01% e 75%	10	9,52%	Bom
Entre 75,01% e 100%	1	0,95%	Excelente
Total	105	100,00%	-

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral de aderência das IES em relação aos CPCs, a seguir a análise de aderências das IES aos CPCs por região.

4.3 ÍNDICE DE ADERÊNCIA DAS IES EM RELAÇÃO AOS CPCs POR REGIÃO.

Nesta seção buscou-se avaliar os níveis de aderência das IES aos CPCs por região, analisando cada região do Brasil. As regiões analisadas são: Sul, Sudeste, Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Desse modo, dividiram-se as IES da amostra conforme a localização de cada IES.

Primeiro, examinou-se a aderência das IES da Região Sul do Brasil em relação aos CPCs. As IES localizadas nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná pertencem a Região Sul do Brasil.

Com base nos dados evidenciados na Tabela 8, observa-se que a IES que possui um maior nível de aderência aos CPCs é a IES RS36 com 60% de aderência. Seguido da IES RS52 com 51,1% de aderência. As demais IES evidenciadas na tabela 8 apresentam nível de aderência inferior a 50%.

Tabela 8 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na região Sul do Brasil

IES	IES (N°)	CPCs/IES (N°)	IA CPC (%)
RS36	1	27	60,0
RS52	1	23	51,1
SC27 - SC52	2	22	48,9
SC4	1	21	46,7
SC41 - SC42	2	20	44,4
RS41	1	19	42,2
PR77 - RS23 - SC49	3	18	40,0
RS55 - SC30	2	17	37,8
PR46 - PR64 - RS49 - SC9	4	16	35,6
RS20 - RS31 - RS60 - SC50 - SC54	5	15	33,3
PR17 - PR74 - PR81 - SC44	4	14	31,1
PR35 - RS40 - SC47	3	13	28,9
PR60 - SC8	2	12	26,7
PR54	1	11	24,4
Total	32	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Também com base nos dados evidenciados na tabela 8, pode-se observar que a IES PR54 é a IES com menor índice de aderência aos CPCs na Região Sul do Brasil, com 24,4% de aderência.

Concluída a análise geral de aderência das IES da Região Sul do Brasil em relação aos CPCs, segue a análise de aderência das IES da Região Sudeste. As IES localizadas nos estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Espírito Santo e Minas Gerais pertencem a Região Sudeste do Brasil.

Com base nos dados evidenciados na Tabela 9, observa-se que a IES que possui um maior índice de aderência aos CPCs é a IES RJ42 com 75,6% de aderência. Seguindo das IES RJ42 estão as IES SP21 e SP22 com 60% de aderência cada. Logo após a IES MG40 apresenta um índice de aderência de 53,3% e as IES RJ14 e SP237 apresentam um nível de aderência de 51,1%. As demais IES da Região Sudeste apresentam nível de aderência inferior a 50%.

Entre 36 IES na região sudeste do Brasil, apenas 6 IES possuem índice de aderência superior a 50%

Também com base nos dados evidenciados na Tabela 9, observa-se que a IES SP16 é a IES com o menor nível de aderência aos CPCs na Região Sudeste do Brasil, com 24,4%.

Tabela 9 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Sudeste do Brasil

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RJ42	1	34	75,6
SP21 - SP22	2	27	60,0
MG40	1	24	53,3
RJ14 - SP237	2	23	51,1
MG93 - SP204	2	21	46,7
MG47	1	20	44,4
ES21 - MG3 - MG4 - MG96 - SP8	5	18	40,0
MG10 - MG103 - MG104 - RJ15	4	17	37,8
MG23 - MG46 - RJ24	3	16	35,6
MG9 - MG11 - MG105 - RJ8 - SP200	5	15	33,3
MG2 - MG26 - MG76 - RJ41	4	14	31,1
MG91 - MG98	2	13	28,9
MG34 - RJ40 - SP215	3	12	26,7
SP16	1	11	24,4
Total	36	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral de aderência das IES nas Regiões Sul e Sudeste em relação aos CPCs, segue análise de aderência das IES na Região Nordeste.

Na Região Nordeste analisou-se a aderência das IES em relação aos CPCs. As IES localizadas nos estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe pertencem a Região Nordeste do Brasil. São evidenciados na Tabela 10 as 21 IES que pertencem a Região Nordeste. Observa-se que a IES RN15 é a IES com maior índice de aderência aos CPCs com 73,3% de aderência, seguido das IES BA4 com 53,3% e MA4 com 51,1%. As demais IES possuem nível de aderência aos CPCs inferior a 50%.

Tabela 10 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Nordeste do Brasil

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RN15	1	33	73,3
BA4	1	24	53,3
MA4	1	23	51,1
AL11 - PE36	2	21	46,7
PE30 - RN16	2	19	42,2
CE20 - CE22	2	18	40,0
BA34 - SE8	2	17	37,8

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RN5 - RN7	2	16	35,6
BA52	1	15	33,3
PB12 - PE5 - RN17 - SE7	4	14	31,1
PB11 - PI5 - RN14	3	13	28,9
Total	21	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Depois de concluída a análise geral de aderência das IES da Região Sul, Sudeste e Nordeste, segue a análise de aderência das IES da Região Centro-Oeste do Brasil.

Na Tabela 11 apresenta-se o nível de aderência das IES da Região Centro-Oeste em relação aos CPCs.

Tabela 11 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Centro-Oeste do Brasil

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
GO40	1	21	46,7
GO4 - MS18	2	17	37,8
GO15	1	16	35,6
GO18	1	14	31,1
MT8 - MT19	2	13	28,9
MS17	1	12	26,7
MT14	1	11	24,4
MS21	1	9	20,0
Total	10	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Observa-se na Tabela 11 que a IES GO40 é a IES com maior nível de aderência aos CPCs, 46,7%. Já as IES GO4; MS18 e GO15 possuem índices de aderência de 37,8%; 35,6% e 31,1% respectivamente. As demais IES possuem um nível de aderência inferior a 30%, sendo MT8 e MT19 com 28,9%; MS17 com 26,7%; MT14 com 24,4% e a IES MS21 é a IES com menor nível de aderência na Região Centro-Oeste com 20,0%. Todas as IES pertencentes à amostra da Região Centro-Oeste possuem índice de aderência inferior a 50%.

Concluída a análise geral de aderência das IES nas Regiões Sul, Sudeste, Nordeste e Centro-Oeste em relação aos CPCs, segue análise de aderência das IES na Região Norte do

Brasil. Na Região Norte analisou-se a aderência das IES aos CPCs. As IES localizadas nos estados do Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins pertencem a Região Norte do Brasil.

Com base nos dados evidenciados na Tabela 12, observa-se que a IES que possui maior nível de aderência aos CPCs na Região Norte do Brasil é a IES RO1 com 42,2%, seguido da IES TO3 com 40,0% ; RR4 com 37,8%; AM7 e RO5 com 31,1% e com menor nível de aderência aos CPCs a IES RO14 com 20%. Todas as IES pertencentes a amostra da Região Norte possuem índice de aderência inferior a 50%.

Tabela 12 - Índice de aderência das IES em relação aos CPCs na Região Norte do Brasil

IES	IES (N°)	CPCs/IES (N°)	IA CPC (%)
RO1	1	19	42,2
TO3	1	18	40,0
RR4	1	17	37,8
AM7 - RO5	2	14	31,1
RO14	1	9	20,0
Total	6	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

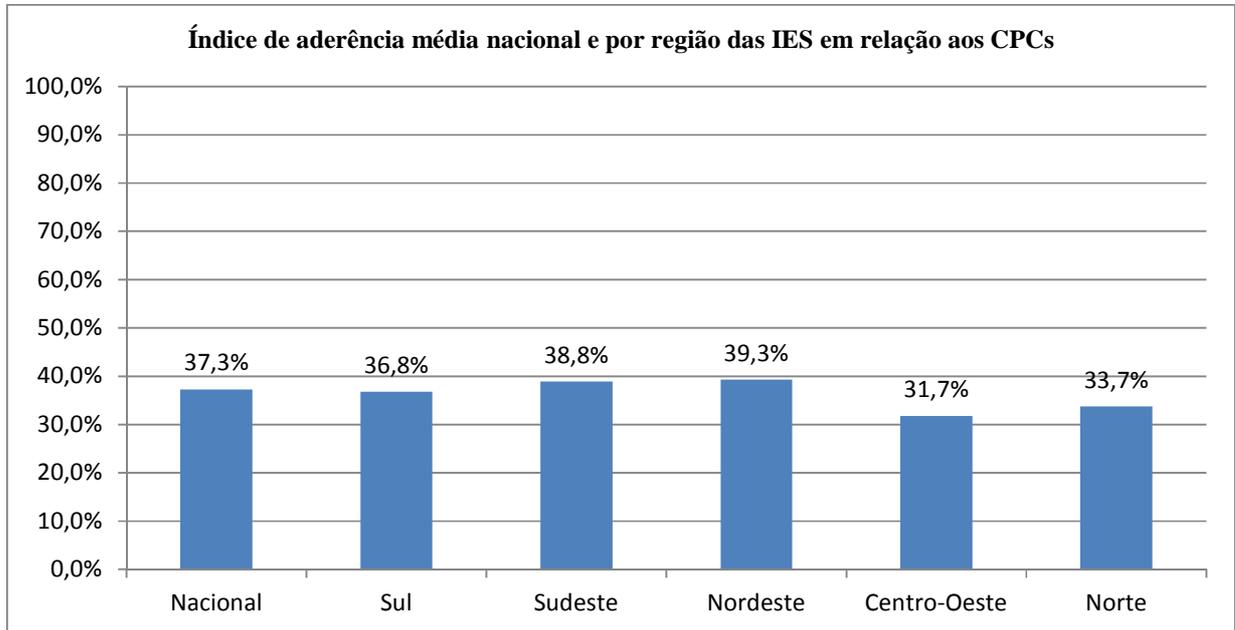
Concluída a análise geral de aderência das IES por região, segue a análise comparativa das médias de aderência das IES por região e também a nível nacional. Esse comparativo é evidenciado no Gráfico 1.

Observa-se no Gráfico 1 a aderência média nacional e por região das IES em relação aos CPCs é inferior a 40%. A média nacional é de 37,3%, na Região Sul é de 36,8%; na Região Sudeste 38,8%; na Região Nordeste 39,3%, na Região Centro-Oeste 31,7% e na Região Norte 33,7%.

Também é evidenciado no Gráfico 1 que a média nacional e por região das IES em relação aos CPCs é superior a 30,0%, mas nenhuma região possui índice médio de aderência superior a 40%.

Comparando as regiões com a média nacional as regiões Sudeste e Nordeste possuem índices superiores que a média nacional, com 38,8% e 39,3% respectivamente. Já as regiões Sul, Centro-Oeste e Norte as médias de aderência comparadas com a média nacional é inferior com 36,8%, 31,7% e 33,7% respectivamente.

Gráfico 1 - Índice de aderência média nacional e por região das IES em relação aos CPCs.



Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Também nesta seção apresenta-se a análise descritiva geral dos níveis médios de aderência das IES em relação aos CPCs. São evidenciados na Tabela 13 as estatísticas descritivas, como média, a mediana, o máximo e mínimo de aderência das IES em relação aos CPCs no Brasil e por região.

Observa-se na Tabela 13, que o a aderência média nas IES em relação aos CPCs no Brasil é de 37,3%, já nas regiões Sul, Sudeste, Nordeste, Centro-Oeste e Norte os índices de aderência são 36,8%, 38,8%, 39,3%, 31,7% e 33,7% respectivamente. Em relação à mediana no Brasil o índice é de 35,5% enquanto nas regiões Sul, Sudeste, Nordeste, Centro-Oeste e Norte os índices são de 35,5%, 36,6%, 37,7%, 30% e 34,4% respectivamente. O índice máximo de aderência das IES em relação aos CPCs no Brasil é de 75,5%, índice este alcança por uma IES localizada na Região Sudeste. Já o índice mínimo de aderência é de 20%, índice este alcançado por IES localizadas na região Centro-Oeste e Norte.

Já a probabilidade do teste Jarque-Bera evidenciado na Tabela 13, informa que no Brasil a amostra de aderência não é normalmente distribuída. Analisando as informações por região, as regiões Sul, Centro-Oeste e Norte possuem distribuição normal, enquanto Sudeste e Nordeste não possuem distribuição normal.

Tabela 13 – Análise descritiva dos índices de aderência das IES em relação aos CPCs por região

Análise descritiva geral dos índices de aderência por região						
Aderência	Brasil	Sul	Sudeste	Nordeste	Centro-Oeste	Norte
Média	0,3739	0,3687	0,3888	0,3936	0,3177	0,3370
Mediana	0,3555	0,3555	0,3666	0,3777	0,3000	0,3444
Máximo	0,7555	0,6000	0,7555	0,7333	0,4666	0,4222
Mínimo	0,2000	0,2444	0,2444	0,2888	0,2000	0,2000
Jarque-Bera	61,9689	4,1961	17,5928	16,1615	0,3483	0,5762
Probabilidade	0,0000	0,1226	0,0001	0,0003	0,8401	0,7496
Total Observações	105	32	36	21	10	6

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Na Tabela 14 foi elaborado o teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney por regiões. Observa-se que nos testes para as regiões Sudeste/Centro Oeste e para Nordeste/Centro Oeste a diferença entre médias é estatisticamente significativa, isso se comprova pela probabilidade de 0,0551 entre Sudeste/Centro Oeste e 0,0265 entre Nordeste/Centro Oeste.

Comparando as regiões Sul/Sudeste, Sul/Nordeste, Sul/Centro Oeste, Sul/Norte, Sudeste/Nordeste, Sudeste/Norte, Nordeste/Norte e Centro Oeste/Norte evidenciados na Tabela 14 a diferença entre as medias estatisticamente não tem significância, já que a probabilidade de cada uma está acima de 0,1.

Tabela 14 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney

Teste de Igualdade de Médias/Wilcoxon/Mann-Whitney		
Região	Valor	Probabilidade
Sul-Sudeste	0,5529	0,5803
Sul- Nordeste	0,6819	0,4953
Sul - Centro Oeste	1,6242	0,1043
Sul - Norte	0,5804	0,5616
Sudeste-Nordeste	0,2233	0,8233
Sudeste - Centro Oeste	1,9174	0,0552
Sudeste - Norte	0,7907	0,4291
Nordeste - Centro Oeste	2,2185	0,0265
Nordeste - Norte	0,6706	0,5024
Centro Oeste - Norte	0,6507	0,5152

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral de aderência das IES em relação aos CPCs por região, a seguir análise de aderência das IES públicas e privadas em relação aos CPCs.

4.4 ÍNDICE DE ADERÊNCIA NAS IES PÚBLICAS E PRIVADAS EM RELAÇÃO AOS CPCs

Nesta seção buscou-se avaliar os níveis de aderência das IES Públicas e Privadas em relação aos CPCs. Primeiro, examinou-se a aderência das IES Públicas.

Observa-se na Tabela 15 que a IES RJ41 possui maior aderência em relação aos CPCs com 75,6%, seguido das IES RN15 com 73,3%. As IES AL11; GO40 e PE36 possuem nível de aderência de 46,7%.

Já a IES RN16 possui aderência em relação aos CPCs de 42,2%, seguido das IES PR77 e SC49 com 40% de aderência. As demais instituições possuem aderência inferior a 40%.

Também é evidenciado na Tabela 12 que 2 IES possuem índices de aderência superior a 70%, as IES RJ42 e RN15.

A IES que apresenta menor aderência em relação aos CPCs é a IES MS21 com 20% de aderência.

Tabela 15 - Índice de aderências das IES Públicas em relação aos CPCs

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RJ42	1	34	75,6
RN15	1	33	73,3
AL11 - GO40 - PE36	3	21	46,7
RN16	1	19	42,2
PR77 - SC49	2	18	40,0
GO4 - MS18 - MG103 - MG104 - RS55 - RR4	6	17	37,8
BA52 - MG105 - SC54 - SP200	4	15	33,3
PB12 - PR74 - PR81 - PE5 - RJ41 - SE7	6	14	31,1
PB11 - RN14	2	13	28,9
RJ40	1	12	26,7
MS21	1	9	20,0
Total	28	45	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral de aderência das IES Públicas em relação aos CPCs, segue análise de aderência das IES Privadas em relação aos CPCs.

Na Tabela 16 é evidenciada a aderência das IES Privadas em relação aos CPCs. Observa-se que as IES RS36; SP21 e SP22 são as IES com maior nível de aderência aos CPCs, com 60% cada. Seguido das 3 IES citadas anteriormente, estão as IES BA4 e MG40 com nível de aderência de 53,3% cada. Já as IES MA4; RJ14; RS52 e SP237 possuem nível de aderência de 51,1%. As demais IES possuem nível de aderência inferior a 50%. A IES com menor índice de aderência em relação aos CPCs é a IES RO14 com 20%.

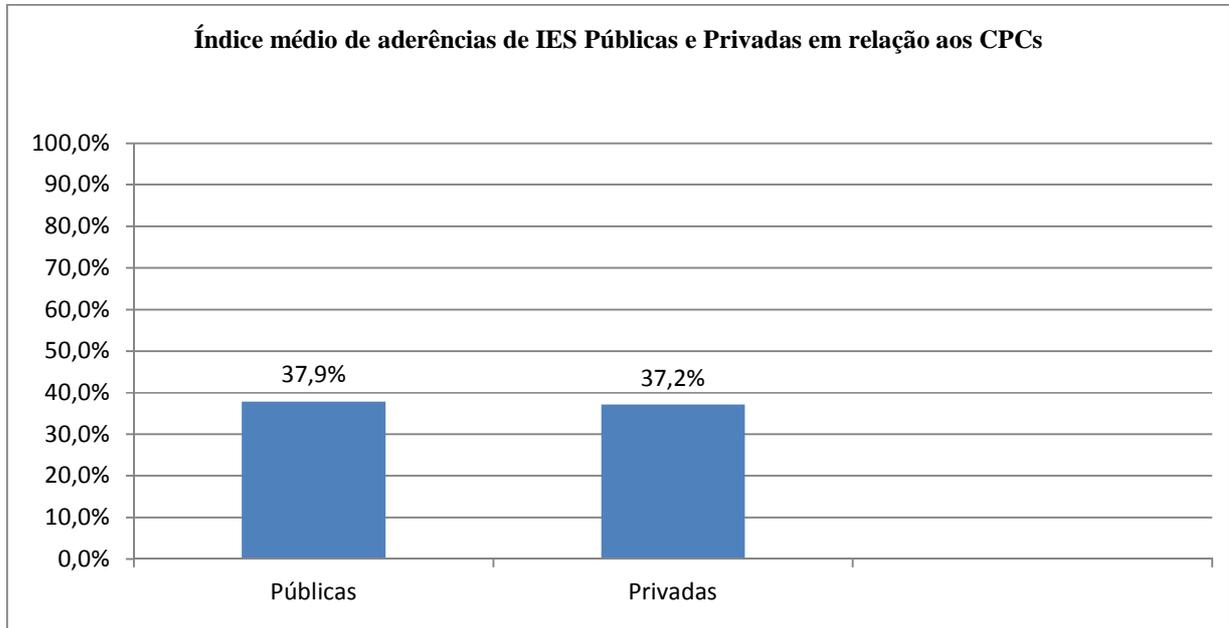
Tabela 16 - Índice de aderência das IES Privadas em relação aos CPCs

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RS36 - SP21 - SP22	3	27	60,0%
BA4 - MG40	2	24	53,3%
MA4 - RJ14 - RS52 - SP237	4	23	51,1%
SC27 - SC52	2	22	48,9%
MG93 - SC4 - SP204	3	21	46,7%
MG47 - SC41 - SC42	3	20	44,4%
PE30 - RS41 - RO1	3	19	42,2%
CE20 - CE22 - ES21 - MG3 - MG4 - MG96 - RS23 - SP8 - TO3	9	18	40,0%
BA34 - MG10 - RJ15 - SC30 - SE8	5	17	37,8%
GO15 - MG23 - MG46 - PR46 - PR64 - RJ24 - RN5 - RN7 - RS49 - SC9	10	16	35,6%
MG9 - MG11 - RJ8 - RS20 - RS31 - RS60 - SC50	7	15	33,3%
AM7 - GO18 - MG2 - MG26 - MG76 - PR17 - RN17 - RO5 - SC44	9	14	31,1%
MT8 - MT19 - MG91 - MG98 - PR35 - PI5 - RS40 - SC47	8	13	28,9%
MS17 - MG34 - PR60 - SC8 - SP215	5	12	26,7%
MT14 - PR54 - SP16	3	11	24,4%
RO14	1	9	20,0%
Total	77	45	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Na intenção de evidenciar um comparativo entre as médias de aderência das IES Públicas e Privadas apresenta-se na no Gráfico 2 um comparativo entre as instituições. As IES Públicas possuem índice médio de aderência de 37,9% e as IES Privadas possuem índice médio de aderência de 37,2%.

Gráfico 2 - Índice médio de aderência de IES Públicas e Privadas em relação aos CPCs.



Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Também nesta seção apresenta-se a análise descritiva do níveis médios de aderência das IES Públicas e Privadas em relação aos CPCs. São evidenciados na Tabela 17 os índices média, mediana, máximo e mínimo de aderência das IES Públicas e Privadas em relação aos CPCs.

Observa-se na Tabela 17 que a média de aderência das IES Públicas em relação aos CPCs é de 37,9% e nas IES Privadas é de 37,2%.

Em relação à mediana nas IES Públicas e Privadas o índice de aderência é de 35,5%. O índice máximo de aderência nas IES Públicas é de 75,5% e nas IES Privadas é de 60%. Já o índice mínimo de aderência nas IES Públicas e Privadas é de 20%.

Em relação à probabilidade do Jarque-Bera evidenciado na Tabela 17, observa-se que a amostra dos índices de aderência das IES Públicas e Privadas não possui distribuição normal.

Tabela 17 – Análise descritiva índices de aderência IES públicas e privadas

Análise descritiva índices de aderência IES Públicas e Privadas		
Aderência	Pública	Privada
Média	0,3793	0,3720
Mediana	0,3555	0,3555
Máximo	0,7555	0,6000
Mínimo	0,2000	0,2000

Análise descritiva índices de aderência IES Públicas e Privadas		
Aderência	Pública	Privada
Jarque-Bera	34,8860	6,4019
Probabilidade	0,0000	0,0407
Total Observações	28	77

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Na Tabela 18 apresenta-se o teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney entre as IES Públicas e Privadas. Observa-se que nos testes para IES Públicas e Privadas a diferença entre médias não possui significância estatística, isto se comprova pela probabilidade de 0,9221 evidenciado na Tabela 18.

Tabela 18 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney nas IES Públicas e Privadas

Teste de Igualdade de Médias/Wilcoxon/Mann-Whitney		
IES	Valor	Probabilidade
Públicas/Privadas	0,0978	0,9221

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise dos índices de aderências das IES Públicas e Privadas, dedica-se a seção seguinte na análise dos índices de aderência das IES classificadas como Centros Universitários, Faculdades e Universidades em relação aos CPCs.

4.5 ÍNDICE DE ADERÊNCIA DAS IES EM RELAÇÃO AOS CPCs POR ORGANIZAÇÃO ACADÊMICA

Nesta seção buscou-se avaliar os índices de aderência das IES em relação aos CPCs por organização acadêmica que é classificadas em Centros Universitários, Faculdades e Universidades.

Primeiro analisou-se as IES classificadas como Centros Universitários. Na Tabela 19 é apresentado a análise referente às IES classificadas como Centros Universitários. Observa-se na Tabela 19 que as IES com maiores índices de aderências aos CPCs são as IES SP21 e SP22, ambas com 60% de aderência, seguido da IES RJ14 com 51,1%. A IES SC4 está aderente em 46,7%; RO1 com 42,2% e as IES MG3, MG4 e SP8 possuem aderência de 40%.

Tabela 19 - Índice de aderência dos Centros Universitários em relação aos CPCs

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
SP21 - SP22	2	27	60,0%
RJ14	1	23	51,1%
SC4	1	21	46,7%
RO1	1	19	42,2%
MG3 - MG4 - SP8	3	18	40,0%
MG10	1	17	37,8%
SC9	1	16	35,6%
MG9 - MG11 - RJ8	3	15	33,3%
SC8	1	12	26,7%
SP16	1	11	24,4%
Total	15	45	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral das IES classificadas como Centros Universitários, segue análise de aderências das IES com organização acadêmica classificadas como Faculdades em relação aos CPCs.

Com base nos dados evidenciados na Tabela 20, observa-se que a IES que possui maior índice de aderência em relação aos CPCs é a IES RS36 com 60%, seguido das IES BA4 e MG40, ambas com 53,3% de aderência. A IES MA4 possui índice de aderência de 51,1%. Já a IES que possui o menor índice de aderência conforme evidenciado na Tabela 20 é a IES RO14 com 20%.

Tabela 20 - Índice de aderência das Faculdades em relação aos CPCs

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RS36	1	27	60,0%
BA4 - MG40	2	24	53,3%
MA4	1	23	51,1%
SC27	1	22	48,9%
MG93	1	21	46,7%
MG47 - SC41 - SC42	3	20	44,4%
PE30 - RS41	2	19	42,2%
CE20 - ES21 - MG96 - RS23 - TO3	5	18	40,0%
BA34 - GO4 - RJ15 - SC30	4	17	37,8%
GO15 - MG23 - MG46 - PR46 - PR64 - RJ24 - RN7	7	16	35,6%
RS20 - RS31 - SP200	3	15	33,3%
AM7 - GO18 - MG2 - MG26 - MG76 - PR17 - PE5 - RO5	8	14	31,1%

IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
MT8 - MT19 - MG91 - PR35 - PI5 - RS40	6	13	28,9%
MS17 - MG34 - PR60	3	12	26,7%
MT14 - PR54	2	11	24,4%
RO14	1	9	20,0%
Total	50	45	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Concluída a análise geral de aderência das Faculdades em relação aos CPCs, segue análise das IES com organização acadêmica classificadas como Universidades. Observa-se na Tabela 21 que a IES RJ42 possui índice de aderência de 75,6%, seguida das IES RN15 com 73,3% e as IES RS52 e SP237 com 51,1% cada. A IES classificada como Universidades com menor índice de aderências em relação aos CPCs é a IES MS21 com 20% de aderência.

Tabela 21 - Índice de aderências das Universidades em relação aos CPCs

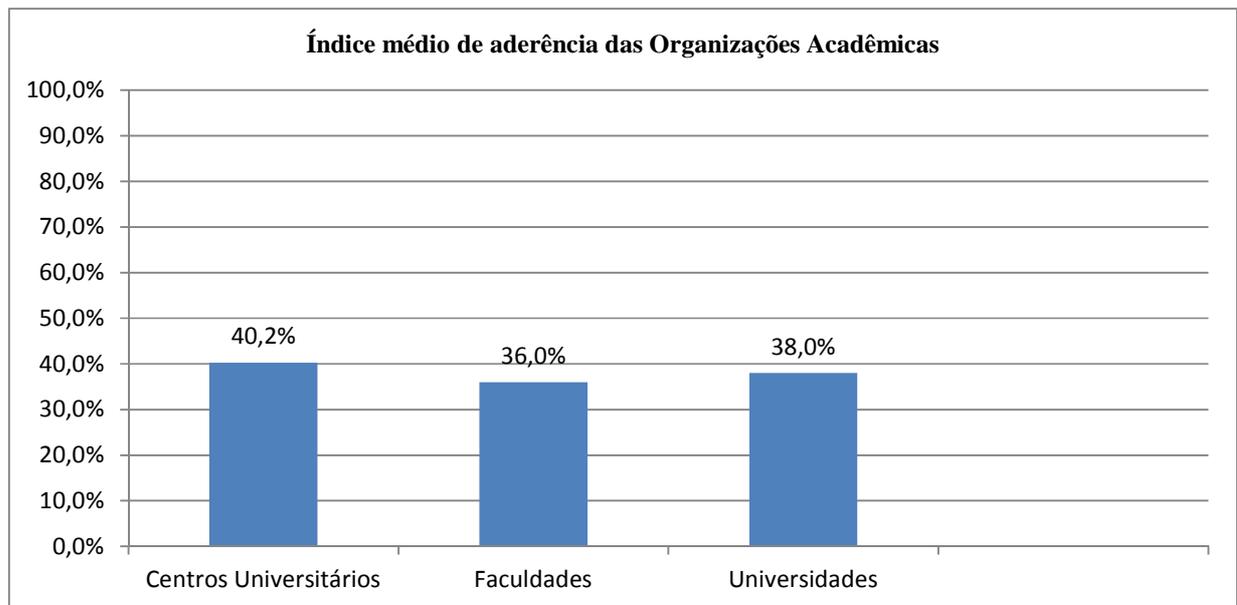
IES	IES (Nº)	CPCs/IES (Nº)	IA CPC (%)
RJ42	1	34	75,6%
RN15	1	33	73,3%
RS52 - SP237	2	23	51,1%
SC52	1	22	48,9%
AL11 - GO40 - PE36 - SP204	4	21	46,7%
RN16	1	19	42,2%
CE22 - PR77 - SC49	3	18	40,0%
MS18 - MG103 - MG104 - RS55 - RR4 - SE8	6	17	37,8%
RN5 - RS49	2	16	35,6%
BA52 - MG105 - RS60 - SC50 - SC54	5	15	33,3%
PB12 - PR74 - PR81 - RJ41 - RN17 - SC44 - SE7	7	14	31,1%
MG98 - PB11 - RN14 - SC47	4	13	28,9%
RJ40 - SP215	2	12	26,7%
MS21	1	9	20,0%
Total	40	45	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Na intenção de evidenciar um comparativo entre as médias de aderência das IES classificadas como Centros Universitários, Faculdades e Universidades é evidenciado no Gráfico 3 o respectivo comparativo.

Observa-se no Gráfico 3, o índice de aderência dos Centros Universitários é de 40,2%, já das Faculdades é de 36% e das Universidades o índice de aderência é de 38%.

Gráfico 3 - Índice médio de aderência das Organizações Acadêmicas em relação aos CPCs



Fonte: Elaborado pelo autor, 2014.

Nesta seção apresenta-se a análise descritiva dos níveis médios de aderências das IES classificadas em Organização Acadêmica em relação aos CPCs. São evidenciados na Tabela 22 os índices médio, a mediana, os índices máximos e mínimos de aderência nas Organizações Acadêmicas.

Na Tabela 22 é evidenciado que o índice médio de aderência nos Centros Universitários em relação aos CPCs é de 40,2%, já nas Faculdades o índice de aderência é de 36% e nas Universidades 38%. Em relação à mediana dos Centros Universitários apresentam índices de aderência de 40% e as Faculdades e Universidades apresentam índices de 35,5% cada. O índice máximo de aderência dos Centros Universitários e Faculdades é de 60% e nas Universidades o índice máximo é de 75,5%. Já o índice mínimo de aderência nos Centros Universitários é de 24,4% e nas Faculdades e Universidades é de 20%.

Já a probabilidade do teste Jarque-Bera evidenciado na Tabela 22, informa que na amostra dos índices de aderência nos Centros Universitários à distribuição pode ser considerada normal, e nas Faculdades e Universidades não há evidências para considerar a distribuição normal.

Tabela 22 – Análise descritiva dos índices de aderência das IES aos CPCs por organização acadêmica

Aderência	Índices de aderência por Organização Acadêmica		
	Centros Universitários	Faculdades	Universidades
Média	0,4029	0,3604	0,3800
Mediana	0,4000	0,3555	0,3555
Máximo	0,6000	0,6000	0,7555
Mínimo	0,2444	0,2000	0,2000
Jarque-Bera	0,9318	4,8312	41,2992
Probabilidade	0,6275	0,0893	0,0000
Total Observações	15	50	40

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Na Tabela 23 é evidenciado o teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney entre as Organizações Acadêmicas. Observa-se que nos testes para Centros Universitários/Faculdades a diferença entre médias não é estatisticamente significativa, isso se comprova pela probabilidade de 0,1454 evidenciado na Tabela 23. Comparando Centros Universitários e Universidades a diferença entre médias também não é estatisticamente distinta conforme evidenciado na Tabela 23 a probabilidade de 0,2730. E comparando as Faculdades com Universidades também a diferença entre médias estatisticamente não é significativa, já que a probabilidade é de 0,5398.

Tabela 23 – Teste de igualdade de médias pelo método Wilcoxon/Mann-Whitney

Teste de Igualdade de Médias/Wilcoxon/Mann-Whitney		
Organização Acadêmica	Valor	Probabilidade
Centros Universitários/Faculdades	1,4557	0,1454
Centros Universitários/Universidades	1,0960	0,2730
Faculdades/Universidades	0,6130	0,5398

Fonte: Elaborado pelo autor, (2014).

Conclui-se assim a análise dos dados, pois foram analisados os índices de aderências das IES em relação aos CPCs em nível nacional, por região, por organização acadêmica e categoria acadêmica. Também foram analisados os índices de aderências dos CPCs em relação às IES. A seguir é apresentada a conclusão do estudo.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Neste tópico é tratado a conclusão do estudo e recomendações para estudos futuros.

5.1 CONCLUSÃO

Está pesquisa avalia o alinhamento dos conteúdos de Contabilidade constantes nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis em IES no Brasil com os Pronunciamentos Técnicos do CPC que tem origem nas normas internacionais de contabilidade. Amostra é composta por 105 IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial e os CPCs analisados são os 45 CPCs aprovados e divulgados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis até dezembro de 2014.

Adicionalmente, é importante ressaltar que os resultados obtidos neste estudo não devem ser generalizados em razão do tamanho da amostra, mas podem ser considerados consistentes na sua qualidade e extensão.

Considerando a aderência das IES brasileiras em relação aos CPCs, entre as 105 IES analisadas, apenas 11 IES possuem aderência superior a 50%. Já a média geral de aderências nas IES brasileiras em relação aos CPCs é de 37,3%. É um índice baixo, já que, são apenas 45 CPCs.

As médias de aderências das IES por região são parecidas, estão entre 30% a 40% de aderência. Comparando as regiões em relação à diferença de médias, encontrou-se diferença estatisticamente significantes entre as regiões Sudeste/Centro-Oeste e para Nordeste/Centro-Oeste, as demais regiões a diferença entre médias não são estatisticamente significantes.

Em relação à aderência das IES Públicas e Privadas aos CPCs, as instituições possuem proximidade entre as médias, as IES Públicas possuem média de aderência de 37,9% e as IES Privadas possuem média de 37,2%, sendo que a diferença entre as médias estatisticamente não é significativa.

Comparando as IES em relação à Organização Acadêmica, as médias de aderência das IES estão próximas, os Centros Universitários possuem média de aderência aos CPCs de 40,2%, as Faculdades 36% e as Universidades 38%. A diferença entre médias das Organizações acadêmicas estatisticamente não é significativa.

Considerando as IES que possuem os maiores e menores índices de aderência, a IES que possui o maior índice de aderência é a IES RJ42 localizada nos estado do Rio de Janeiro e as IES

com menores índices de aderência são as IES MS21 e RO14 com 20%. A IES MS21 está localizada no Mato Grosso do Sul e a IES RO está localizada no estado de Rondônia.

Já os CPCs com os maiores índices de aderência nas IES, destaque para 5 CPCs com 100% de aderência. Os CPCs com 100% de aderência são os CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, CPC 16 – Estoques, CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 30 – Receitas. Estes CPCs são à base do curso de Ciências Contábeis.

No estudo não foi identificado nas ementas e nos conteúdos programáticos das IES o CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41, CPC 44 – Demonstrações Combinadas e o CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades.

Em relação ao índice de aderências das IES aos CPCs, 84,76% das instituições foram consideradas com índice de aderência ruim, pois é um percentual significativo, já que, estas instituições possuem índice de aderência entre 25% e 50%.

Já os índices de aderência dos CPCs nas IES, destaque para alguns CPCs que não foram contemplados em algumas instituições. Muitos Contadores podem estar entrando no mercado de trabalho sem o conhecimento necessário em relação aos CPCs, e conseqüentemente podem ocasionar distorções nas informações contábeis e até mesmo prejuízo nas instituições.

O Contador sem o conhecimento necessário no CPC 02 – Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis, CPC com índice de aderência de 58,1% nas IES, pode efetuar a conversão de forma incorreta não utilizando as devidas taxas de câmbio para o ativo, passivo, patrimônio líquido e resultado. Esse erro pode ocasionar uma diferença no cálculo da equivalência patrimonial, distorcendo as informações contábeis.

Em relação ao CPC 04 – Ativo Intangível, CPC este com índice de aderência de 48,6% nas IES, a falta de conhecimento deste CPC também pode gerar distorções nas informações contábeis, principalmente no Ativo Intangível gerado internamente em que na fase de pesquisa os gastos devem ser contabilizados como despesa e quando na fase de desenvolvimento desde que atenda certos critérios, deve ser contabilizado como Ativo Intangível.

Também pode gerar distorções na contabilidade, se o Contador não tiver o conhecimento necessário para contabilização o Arrendamento Mercantil Financeiro e Operacional, tanto no arrendatário quanto no arrendador. O CPC 06 possui índice de aderência de 41% nas IES.

Outro CPC com importância significativa no imobilizado e intangível é o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável, CPC este com índice de aderência de 36,2% em relação às IES. O Contador sem o conhecimento necessário neste CPC pode estar não fazendo a redução ao valor recuperável do imobilizado, intangível, ou pode estar calculando incorretamente ao comparar o valor em uso e o valor justo, causando distorções na contabilidade da empresa.

Conclui-se neste estudo, que as IES no Brasil pertencentes à amostra possuem baixa aderência em relação aos CPCs, e o ensino da contabilidade harmonizado aos padrões internacionais necessita de melhorias contemplando um número maior de CPCs nas ementas e/ou conteúdos programáticos das IES.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Envolvendo esta temática, recomenda-se para estudos futuros verificar se os índices de aderência das IES em relação aos CPCs possuem correlação com a quantidade de mestres e doutores nos cursos de Ciências Contábeis de cada IES.

Também se sugere um estudo em relação ao desempenho das IES nos exames de suficiência do CFC e nas provas do Enade correlacionado com os índices de aderências das IES em relação aos CPCs.

REFERÊNCIAS

- AGGESTAM, Caroline. Towards a global accounting qualification? A report from the 16th session of the ISAR group of the UN palais de nations. **The European Accounting Review**, Geneva, v. 8, n. 4, p. 805-813, 1999.
- APOSTOLOU, Barbara et al. Accounting education literature review (2006-2009). **Journal of Accounting Education**, [S.l.], v. 28, n. 3, p. 145-197, 2010.
- BRASIL. **Decreto nº 2.679, de 3 de novembro de 1860**. Impõe aos Bancos e outras Companhias e sociedades anonymas a obrigação de remeter em certas epocas ás competentes Secretarias de Estado seus balanços e outros documentos. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2679-3-novembro-1860-556786-publicacaooriginal-76916-pe.html>>. Acesso em: 9 set. 2013.
- BRASIL. Lei Nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em: 16 dez. 2014.
- BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução nº 10/2004, de 16 de Dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 09 set. 2013.
- CAMPOS, Larissa Couto; LEMES, Sirlei. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e as Universidades Federais da Região Sudeste. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 3., João Pessoa/PB, 2011. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2011/ENEPQ419.pdf> Acesso em 10 Set. 2013.
- COETZEE, Stephen; SCHMULIAN, Astrid. The effect of IFRS adption on financial reporting pedagogy in South Africa. **Issues in Accounting Education**. [S.l.], v. 28, n. 2, p. 243-251, 2013.
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). [S.l.], 2013. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 09 set.2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Proposta nacional de conteúdo para o curso de Graduação em Ciências Contábeis – 2º edição revista e atualizada, 2009. [S.l.], Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf>>. Acesso em: 08 jan. 2014.
- CZESNAT, Aline Oliveira; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Gestão & Regionalidade**, [S.l.], v. 25, n. 75, p. 22, 2009.

CUNHA, Paulo Roberto da et al. Reflexos da Lei nº 11.638/07 nos indicadores contábeis das empresas têxtis listadas na BM&FBovespa. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 2, art. 1, p. 112-130, 2013.

ERFURTH, Alfredo Ernesto; DOMINGUES, Maria José Carvalho Souza de. **Currículo mundial e o ensino de contabilidade**: Estudos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 13, n. 23, p. 47-60, 2013.

FROSI, Miriam. Um estudo sobre o alinhamento dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis de IES da região sul do Brasil com as propostas de currículo da ONU/UNCTAD/ISAr e do conselho federal de contabilidade. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2013.

FARIA, Ana Cristina; QUEIROZ, Mario Roberto Braga de. Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho na cidade de São Paulo. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 55-71, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HE Hong; CRAIG, Russel; WEN, Jing. Developing critical thinking skills and effective co-operative international accounting degree programs in China. **Asian Review of Accounting**, China, v. 21, n. 2, p. 144-159, 2013.

HILTON, Sandy R.; JOHNSTONE, Nathalie. The IFRS transition and accounting education: A canadian perspective post-transition. **Issues in Accounting Education**. [S.l.], v. 28, n. 2, p. 253-261, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**: totalmente atualizada, com capítulo especial sobre as novas abordagens à teoria contábil. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO Fº, Alvaro Augusto. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil* lei nº 1.083 – 22 de agosto de 1860. **Revista Contabilidade Finanças – USP**, São Paulo, n. 29, p. 7-25, 2002.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão et al. Uma investigação crítico-avaliativa dos impactos das diretrizes curriculares da resolução Nº 10/2004. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Ceará, v. 6, n. 1, 2008.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa; ANDRADE, Jesusmar Ximenes. A educação contábil no estado do Piauí diante da proposta da convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. 2006. [S.l.], Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/550.pdf>>. Acesso em 06 set. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india>. Acesso em: 14 dez. 2014.

MIRANDA, José Gilberto; LEAL, Edvalda Araújo; MEDEIROS, Cintia Rodrigues de Oliveira. Interdisciplinaridade no Curso de Ciências Contábeis: Os desafios e as possibilidades de aprender e ensinar a partir de uma experiência. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, [S.l.], v. 4, n. 3, p. 1-22, 2010.

NEEDLES JR., Belverd E. **Accounting education: The impact of globalization**. **Accounting Education: an international journal**, [S.l.], v. 19, n. 6, p. 601-605, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi et al. Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: estudo da oferta nas instituições de ensino superior das capitais brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S.l.], v. 1.2(2), p.100, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi et al. Educação contábil na China: tendências e perspectivas pós-reforma econômica. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, [S.l.], v. 1.9(23), p.1, 2007.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade**. **Revista Administração OnLine – FECAP**, [S.l.], v. 5, n. 3, p.39-54, 2004.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S.l.], v.18, p.19-32, 2007.

PIRES, Charline Barbosa. **A formação e a demanda do mercado de trabalho do Contador na região metropolitana de Porto Alegre – RS**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2008.

PLOGER, Alfred. **Comite de Pronunciamentos Contábeis (CPC)**. 2013. <Disponível em: <http://www.cpc.org.br/palavra.htm>>. Acesso em: 09 set. 2013.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, n. 35, p. 35-44, 2004.

RODRIGUES, Ana Tércia Lopes et al. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis**. 2009. Disponível em: <http://50.97.105.38/~cfcor495/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Proposta_Nacional_de_Conteudo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2013.

RODRIGUES, Elisângela Batista Maciel. **O ensino de contabilidade pública em instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo 2013.

SAES, F.A.M; CYTRYNOWICZ, R. O ensino comercial na origem dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 37-59, 2001.

SOUZA, Antônio Artur de et al. Ensino da contabilidade gerencial: estudo dos cursos de Ciências Contábeis das melhores universidades brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. [S.l.], v. 5, n. 10, p. 69-90, 2008.

STEVENSON, William J. **Estatística Aplicada a Administração**. São Paulo: Harbra, 1981.

SUGAHARA, Satoshi; BOLAND, Greg. Effects of exposure to the International Education Standards on Perceived Importance of the Global Harmonization of Accounting Education Among Japanese Accounting Academics. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**. [S.l.], v. 27, n. 2, p. 382-389, 2011.

VELLANI, Cássio Luiz; MACIEL, Andréia Marques. Ensinar contabilidade: tradicional ou balanços sucessivos?. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, [S.l.], v. 5, n. 2, p. 1, 2011.

VYSOTSKAYA, Anna; PROKOFIEVA, Maria. The difficulties of teaching IFRS in Russia. **Issues in Accounting Education**, [S.l.], v. 28 n. 2, p. 309-319, 2013.

IES	Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)																																														Total CPCs	IA CPC (%)						
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	35	36	37	38	39	40	41	43	44	45	46	PME									
MG23	1			1				1	1		1			1	1	1	1									1	1		1	1		1				1	1											16	35,6					
MG26	1		1	1					1						1	1		1								1	1	1		1	1		1																14	31,1				
MG34	1				1			1			1					1		1									1	1			1		1	1																12	26,7			
MG40	1	1		1			1		1		1	1			1	1		1				1	1	1	1	1	1	1		1	1		1	1	1															24	53,3			
MG46	1		1	1	1				1		1				1	1		1								1	1	1			1																		1	16	35,6			
MG47	1	1	1	1	1		1		1	1					1	1		1								1	1	1		1	1		1																1	20	44,4			
MG76	1			1			1	1							1	1		1									1	1	1		1	1		1																14	31,1			
MG91	1			1				1			1				1	1		1									1	1	1			1																		13	28,9			
MG93	1	1	1	1	1		1		1						1	1		1								1	1	1		1	1	1	1																	21	46,7			
MG96	1	1	1	1					1				1		1	1		1									1	1	1		1	1		1															1		18	40,0		
MG98	1			1					1		1				1	1		1										1	1					1																	13	28,9		
MG103	1		1	1	1		1		1	1					1	1											1	1	1			1																	1		17	37,8		
MG104	1		1	1	1				1		1				1	1		1									1	1	1		1	1		1																	17	37,8		
MG105	1			1					1		1				1	1		1	1									1	1		1	1		1																	15	33,3		
PB11	1			1		1		1								1	1										1	1	1		1	1		1																	13	28,9		
PB12	1		1	1					1						1	1		1									1	1	1		1	1		1																		14	31,1	
PR17	1			1				1							1	1		1	1								1	1	1			1																		1		14	31,1	
PR35	1		1	1											1	1		1	1									1	1		1	1		1																		13	28,9	
PR46	1		1	1		1			1	1						1		1										1	1		1	1		1																1		16	35,6	
PR54	1														1	1		1	1									1	1	1			1																			11	24,4	
PR60	1		1			1										1		1										1	1		1	1		1																		12	26,7	
PR64	1			1	1		1				1				1	1		1										1	1	1		1	1		1																	16	35,6	
PR74	1		1	1					1						1	1		1										1	1	1		1	1		1																	14	31,1	
PR77	1	1	1	1			1			1					1	1		1										1	1		1	1		1																		18	40,0	
PR81	1			1	1			1	1	1						1		1										1	1	1		1	1		1																	14	31,1	
PE5	1	1		1	1	1				1					1	1													1	1		1	1																	1		14	31,1	
PE30	1			1	1		1	1	1	1		1			1	1		1										1	1	1			1																			19	42,2	
PE36	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		1			1	1		1											1	1		1	1																		1		21	46,7

